



Datum van  
inontvangstneming

:

29/02/2016

**Zaak C-26/16**

**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie**

**Datum van indiening:**

18 januari 2016

**Verwijzende rechter:**

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa - CAAD) (Portugal)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

30 november 2015

**Verzoekende partij:**

Santogal M - Comércio e Reparação de Automóveis Lda

**Verwerende partij:**

Autoridade Tributária e Aduaneira

---

**I. Voorwerp van het geschil**

Voorwerp van geschil zijn de vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) voor de intracommunautaire overdracht van nieuwe vervoermiddelen tegen betaling, de voorwaarden daarvoor en de verenigbaarheid van de nationale wetgeving met de algemene beginselen van Unierecht.

**II. Toepasselijke bepalingen van Unierecht**

De artikelen 131 en 138, lid 2, onder a), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 bevatten de volgende bepalingen:

Artikel 131

De in de hoofdstukken 2 tot en met 9 geregelde vrijstellingen zijn van toepassing onverminderd andere communautaire bepalingen en onder de voorwaarden die de

lidstaten stellen om een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen.

#### Artikel 138

[...]

2. Behalve voor de in lid 1 bedoelde goederenleveringen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de volgende handelingen:

- a) de levering van nieuwe vervoermiddelen, door of voor rekening van de verkoper of de afnemer met als bestemming de afnemer verzonden of vervoerd naar een plaats buiten hun respectieve grondgebied maar binnen de Gemeenschap, welke wordt verricht voor belastingplichtigen of voor niet-belastingplichtige rechtspersonen wier intracommunautaire verwervingen van goederen uit hoofde van artikel 3, lid 1, niet aan de btw zijn onderworpen, of voor elke andere niet-belastingplichtige;

[...]

### **III. Toepasselijke bepalingen van nationaal recht (Portugees recht)**

De artikelen 1, onder e), 6, lid 2, en 14 tot en met 16 van de Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI) (wet op de btw voor intracommunautaire transacties) bepalen het volgende:

#### Artikel 1

##### Toepassingsgebied

Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

[...]

- e) de overdracht tegen betaling, door een willekeurige persoon, van door of voor rekening van de verkoper of de afnemer verzonden of vervoerde nieuwe vervoermiddelen vanaf nationaal grondgebied met als bestemming een in een andere lidstaat gevestigde of woonachtige afnemer.

#### Artikel 6

##### Begrip bijzondere verbruiksbelastingen en vervoermiddelen

[...]

2 – De onder b) van het voorgaande punt vermelde vervoermiddelen worden niet als nieuw beschouwd indien de volgende voorwaarden gelijktijdig vervuld zijn:

- a) de overdracht vindt plaats meer dan drie of zes maanden na de datum van het eerste gebruik, in het geval van respectievelijk vaartuigen en luchtvaartuigen of motorvoertuigen;
- b) het vervoermiddel heeft meer dan 6000 km afgelegd in geval van een motorvoertuig, meer dan honderd uur gevaren in geval van een vaartuig en meer dan veertig uur gevlogen in geval van een luchtvaartuig.

#### Artikel 14

##### Vrijgestelde overdrachten

Van de belasting zijn vrijgesteld:

- a) de overdracht van door of voor rekening van de verkoper of de afnemer verzonden of vervoerde goederen door een belastingplichtige als bedoeld in artikel 2, lid 1, onder a), vanaf nationaal grondgebied naar een andere lidstaat met als bestemming de afnemer, wanneer deze een natuurlijke persoon of rechtspersoon is die voor de belasting over de toegevoegde waarde is geregistreerd in een andere lidstaat, die het respectieve identificatienummer heeft gebruikt om de goederen te verwerven en daar onderworpen is aan een stelsel van belastingheffing voor intracommunautaire verwervingen van goederen.
- b) de overdracht van nieuwe vervoermiddelen als voorzien in artikel 1, onder e);
- c) de overdracht van goederen als bedoeld in artikel 7, lid 1, die voor de vrijstelling als bedoeld onder a) in aanmerking zou zijn gekomen indien zij voor een andere belastingplichtige was verricht;
- d) de overdracht van door of voor rekening van de verkoper of de afnemer verzonden of vervoerde, aan bijzondere verbruiksbelasting onderworpen goederen door een belastingplichtige als bedoeld in artikel 2, lid 1, onder a), vanaf nationaal grondgebied naar een andere lidstaat met als bestemming de afnemer, wanneer deze een in een andere lidstaat gevestigde of woonachtige vrijgestelde belastingplichtige of rechtspersoon is die niet voor de btw is geregistreerd, wanneer de verzending of het vervoer van de goederen plaatsvindt overeenkomstig het bepaalde in de wet op de bijzondere verbruiksbelasting.

## Artikel 15

### Vrijgestelde intracommunautaire verwervingen van goederen

Van de belasting zijn vrijgesteld:

- a) de intracommunautaire verwervingen van goederen waarvan de overdracht op nationaal grondgebied is vrijgesteld van belasting;
- b) de intracommunautaire verwervingen van goederen waarvan de invoer overeenkomstig artikel 13 van de wet op de btw is vrijgesteld van belasting;
- c) de intracommunautaire verwervingen van goederen door een belastingplichtige die in aanmerking komt voor teruggaaf van belasting overeenkomstig de regeling voor teruggaaf van btw aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf gevestigd zijn, overeenkomstig het bepaalde in artikel 20, lid 1, onder b), van de wet op de btw en in artikel 19, lid 2.

2 – Voorts zijn van de belasting vrijgesteld de intracommunautaire verwervingen van goederen waarvan de plaats van aankomst van de verzending of het vervoer zich op nationaal grondgebied bevindt, wanneer de volgende voorwaarden gelijktijdig vervuld zijn:

- a) zij worden verricht door een belastingplichtige die geen ingezetene is, op nationaal grondgebied geen vaste inrichting heeft en niet voor de belasting over de toegevoegde waarde in Portugal is geregistreerd;
- b) de goederen zijn rechtstreeks verzonden of vervoerd vanuit een andere lidstaat dan die waarin het fiscale identificatienummer is afgegeven waaronder de belastingplichtige de intracommunautaire verwerving van goederen heeft verricht;
- c) de goederen worden verworven om vervolgens door die belastingplichtige op nationaal grondgebied te worden geleverd;
- d) de overdracht van de goederen wordt verricht door een belastingplichtige die op nationaal grondgebied voor de belasting over de toegevoegde waarde is geregistreerd;
- e) de verwervende belastingplichtige wordt op de door de verkoper uitgereikte factuur uitdrukkelijk aangeduid als debiteur van de belasting voor de overdracht van goederen op nationaal grondgebied.

## Artikel 16

### Vrijstellingen voor importen

Van belasting zijn vrijgesteld de importen van goederen door een als zodanig handelende belastingplichtige, wanneer de goederen bestemd zijn voor een andere lidstaat en de betrokken overdracht, verricht door de importeur, van belasting is vrijgesteld krachtens artikel 14.

2 – De in het vorige lid bedoelde vrijstelling is enkel van toepassing wanneer de verzending of het vervoer van de goederen naar een verwerper in een andere lidstaat op de invoer is gevolgd en de belastingplichtige:

- a) zijn op nationaal grondgebied afgegeven btw-identificatienummer of dat van zijn belastingvertegenwoordiger in de zin van artikel 30 van de wet op de btw vermeldt;
- b) het in een andere lidstaat toegekende btw-identificatienummer van de verwerper vermeldt of, indien de goederen voorwerp zijn van overdracht in de zin van artikel 14, onder c), zijn eigen btw-identificatienummer in de lidstaat waarnaar de goederen worden verzonden of vervoerd;
- c) aantoonst dat de ingevoerde goederen bestemd zijn om te worden vervoerd of verzonden met als bestemming een andere lidstaat.

3 – Belastingplichtigen die geen ingezetene zijn, zonder vaste inrichting op nationaal grondgebied, die aldaar niet zijn geregistreerd voor de btw maar die voor die belasting zijn geregistreerd in een andere lidstaat en het respectieve identificatienummer gebruiken om de invoer te verrichten, kunnen ook in aanmerking komen voor de vrijstelling van het eerste lid wanneer de invoer wordt verricht door een voor douaneaangiften naar behoren gemachtigde vertegenwoordiger in de zin van de toepasselijke wetgeving, die belastingplichtige is als bedoeld in artikel 2, lid 1, onder a), van de wet op de btw, die zijn zetel op nationaal grondgebied heeft of aldaar zijn hoofdvestiging of zijn woonplaats heeft.

4 – Voor de toepassing van het voorgaande lid is de voor douaneaangiften naar behoren gemachtigde vertegenwoordiger debiteur van de belasting die verschuldigd wordt en dient hij aan de in het tweede lid gestelde vereisten te voldoen en in de respectieve periodieke belastingaangifte en in de recapitulatieve aangifte bedoeld in artikel 23, lid 1, onder c), de aansluitende vrijgestelde levering in de zin van artikel 14 op te nemen.

5 – Wanneer de ingevolge het tweede lid vereiste gegevens of bewijzen niet worden verstrekt, verlangt het directoraat-generaal douane en bijzondere verbruiksbelastingen een waarborg die wordt bewaard gedurende de maximumtermijn van 30 dagen.

6 – Indien bij het verstrijken van de in het voorgaande lid bedoelde termijn de bedoelde gegevens of bewijzen niet zijn verstrekt, wordt invoerbelasting opgelegd.

Artikel 1, lid 1, onder c), van de Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (wet op de belasting over de toegevoegde waarde, hierna: „CIVA”) bepaalt:

#### Artikel 1

##### Toepassingsgebied

Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

[...]

- c) op nationaal grondgebied verrichte intracommunautaire handelingen, zoals gedefinieerd en geregeld in de wet op de btw voor intracommunautaire transacties.

#### **IV. Toepasselijke bepalingen van nationaal recht (Spaans recht)**

De artikelen 11 en 15 van Real Decreto 1571/1993 van 10 september 1993 bevatten de volgende bepalingen:

##### Afdeling 2. Niet-ingezetenen van het douanegebied van de Gemeenschap

###### Artikel 11. Vervallen van de regeling

De latere bestemming van voor toerisme ingeschreven voertuigen kan zijn:

[...]

###### 2. Communautaire voertuigen.

Overbrenging buiten het toepassingsgebied van het geharmoniseerde systeem van belasting over de toegevoegde waarde of buiten de Canarische eilanden, afhankelijk van het geval; overbrenging naar een depot; overdracht aan een andere persoon met recht op de regeling voor tijdelijke invoer; gewone inschrijving na betaling van de verschuldigde belastingen en met onderwerping aan de normale formaliteiten; kosteloze uitdrukkelijke afstand ten gunste van de schatkist.

[...]

##### Afdeling 3. Ingezetenen van het douanegebied van de Gemeenschap

###### Artikel 15. Vervallen van de regeling

De latere bestemming van voor toerisme ingeschreven voertuigen kan zijn:

- a) overbrenging buiten het Spaanse vasteland en de Balearen, buiten de Canarische eilanden, Ceuto en Melilla, al naargelang het betrokken geval;
- b) overbrenging naar een depot;
- c) overdracht aan een andere persoon die recht heeft op de regeling voorinschrijving voor toerisme;
- d) gewone registratie in Spanje na betaling van de daarvoor verschuldigde belastingen en met onderwerping aan de normale behandeling;
- e) kosteloze uitdrukkelijke afstand ten gunste van de schatkist.

## **V. Feiten en procesverloop**

- 1) De hoofdactiviteit van verzoekster is de „handel in lichte motorvoertuigen”. Voor de vennootschapsbelasting (IRC) valt zij onder de belastingregeling voor groepen ondernemingen en de dominerende onderneming is „Santogal SGPS SA”.
- 2) Verzoekster valt voor de btw onder de normale regeling van maandelijkse aangifte.
- 3) Nadat de Direção de Finanças de Lisboa (directie Financiën Lissabon) op 24 oktober 2013 van de Direção de Serviços Antifraude Aduaneira (directie antifraudediensten douane) informatie had ontvangen volgens welke btw moest worden geheven over de vervreemding, door verzoekster, van een voertuig van het merk Mercedes Benz SLR McLaren, werd een besluit uitgevaardigd op grond waarvan bij verzoekster een btw-inspectie over de maand januari 2010 zou worden uitgevoerd.
- 4) Het betrokken voertuig was door Mercedes Benz Portugal verkocht aan haar dealer Santogal M (die destijds Mercauto heette), thans verzoekster.
- 5) De toelating van het voertuig op Portugees grondgebied werd vastgelegd in de Declaração Aduaneira de Veículos (douaneverklaring voertuigen) van 25 juni 2009, die nadien nietig is verklaard bij de declaração complementar de veículos (aanvullende verklaring voertuigen) van 3 maart 2011, waarbij als reden voor de nietigverklaring de verzending van het voertuig werd vermeld.
- 6) Verzoekster heeft het voertuig verkocht en daarbij een factuur gedateerd 26 januari 2010 voor een waarde van 447.665,00 EUR opgesteld. Daarbij werd geen btw in rekening gebracht overeenkomstig het bepaalde in artikel 14, lid 1, onder a), RITI.



- 7) Verzoekster boekte over de verkoop van het voertuig een winst ten bedrage van 19 400,00 EUR.
- 8) Het betrokken voertuig was niet gebruikt.
- 9) De verwerver van het voertuig, Fernando dos Anjos Ferreira, bezit de Angolese nationaliteit en is houder van een paspoort van de Republiek Angola.
- 10) Aan voormelde Fernando dos Anjos Ferreira is door de Spaanse autoriteiten op 2 mei 2008 een „Número de Identidad de Extranjero (NIE)” uitgereikt waarop „Lugar A Guarda, SN, A Guarda, Pontevedra (36788)” als zijn verblijfplaats vermeld stond.
- 11) Op het moment van de aankoop heeft de verwerver verzoekster een Spaans número de identificação estrangeiro (NIE) getoond waarop als woonplaats vermeld stond Camposanco S/N, Orense, 3252 331 Avión, Espanha.
- 12) Op het moment van de verkoop van het voertuig werden aan verzoekster voorts getoond een kopie van het door de Republiek Angola afgegeven paspoort en een document dat op 2 mei 2008 was afgegeven door de Dirección General de la Policia y de la Guarda Civil do Ministério del Interior, gemeente Tui Valença, waarin werd verklaard dat de vreemdeling Fernando dos Anjos Ferreira, met de Angolese nationaliteit, was ingeschreven in het register van vreemdelingen, met vermelding van het NIE-nummer.
- 13) De koper deelde verzoekster mee dat het voertuig bestemd was voor zijn persoonlijk gebruik in Spanje, waar hij reeds gevestigd was, en gaf te kennen dat hij de bedoeling had het voertuig van verzoekster te kopen en het naar Spanje over te brengen, waarbij hij zou zorgen voor het transport vanaf de vestiging van verzoekster tot in Spanje, waar het voertuig zou worden geïnspecteerd en de formaliteiten zouden worden vervuld.
- 14) Verzoekster was gelet op de overgelegde documenten van oordeel dat aan de voorwaarden voor vrijstelling van btw van artikel 14, onder b), RITI was voldaan.
- 15) Alvorens tot de verkoop over te gaan raadpleegde verzoekster de moederverenootschap, SANTOGAL AUTOMÓVEL, SGPS, SA, die haar bevestigde dat bedoelde vrijstellingsregeling van toepassing was.
- 16) Per vergissing stond op de factuur vermeld „vrijgesteld van btw op grond van artikel 14, onder a), RITI” in plaats van „vrijgesteld van btw op grond van artikel 14, onder b), RITI”.

- 17) De verwerver van het voertuig verrichtte het transport naar Spanje in een volledig gesloten aanhanger.
- 18) Na inspectie van het voertuig in Spanje zond de koper verzoekster desgevraagd de documenten genaamd „tarjeta de inspección técnica de vehículos” (certificaat van de technische keuring) en „Permiso de Circulación” (vergunning voor weggebruik) om de verkoop volledig te maken, overeenkomstig te instructies van de moederverenootschap.
- 19) Op de Permiso de Circulación, afgegeven op 18 februari 2010, staat als domicilie van Fernando dos Anjos Ferreira vermeld Camposancos, 32520 Avión, Ourense, en als vervaldatum 17 februari 2011.
- 20) Het document Tarjeta Inspección Técnica de Vehículos bevat bovendien de vermelding dat het betrokken voertuig een nieuw voertuig is dat afkomstig is uit de EU.
- 21) Op 14 februari 2011 heeft verzoekster Mercedes-Benz Portugal, SA, de documenten in haar bezit doen toekomen om over te gaan tot nietigverklaring van de Declaração Aduaneira de Veículo (DAV);
- 22) Op 28 februari 2011 heeft Mercedes-Benz Portugal, SA, haar officiële douane-expediteurs de voor de nietigverklaring van de DAV noodzakelijke documenten gestuurd.
- 23) Volgens de kadastrale gegevens in de databanken van AT woonde de verwerver in Portugal, Rua das Gaivotas em Terra, Lote 3 13 01B S4, Lissabon, en was hem vóór 2001 een fiscaal identificatienummer toegekend.
- 24) De verwerver was tussen 20 november 2012 en 9 september 2013 beheerder van de onderneming Palancas Negras Jewellewry, Lda.
- 25) De verwerver was tussen 3 mei 2010 en 17 augustus 2010 beheerder van de onderneming Critérios e Palavras - Consultadora Unipessoal, Lda.
- 26) Sedert 1993 is de verwerver vertegenwoordiger van natuurlijke personen.
- 27) Op 18 februari 2010 is op naam van de verwerver door het Ministério del Interior, Jefatura de Trafico, het document „Permiso de circulación - (Matrícula turística)”, een tijdelijke inschrijving, afgegeven, waarop 17 november 2011 als vervaldatum was vermeld. Dat document werd opgenomen in het verkoopdossier voor het voertuig.
- 28) In antwoord op het verzoek van AT hebben de Spaanse autoriteiten meegedeeld dat Fernando dos Anjos Ferreira niet als ingezetene in Spanje stond ingeschreven in 2010 en in Spanje geen inkomsten had gedeclareerd.

- 29) Op 11 februari 2010 is het voertuig in Spanje aan een technische keuring onderworpen.
- 30) De Direção de Serviços Antifraude Aduaneira heeft door de Divisão Operacional do Sul een nota doen opstellen die het grootste deel van de uiteengezette feiten vermeldde.
- 31) In de inspectieprocedure is een verslag van de belasting- en douaneinspectie opgesteld waarin onder meer het volgende wordt vermeld.

### **III.1.2. Wettelijk kader**

Artikel 1, lid 1, onder c), Código do IVA (CIVA) bepaalt dat [op nationaal grondgebied] aan btw zijn onderworpen op nationaal grondgebied verrichte intracommunautaire handelingen zoals gedefinieerd en geregeld in de Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI).

De betekenis van het begrip nieuw vervoermiddel volgt, a contrario, uit artikel 6, lid 2, RITI.

Voor de vrijstelling van een nieuw vervoermiddel van de btw moet zijn voldaan aan de voorwaarden van de artikelen 14 tot en met 16 RITI, rekening houdend met de eraan ten grondslag liggende transactie.

In het onderhavige geval is de vrijstelling van artikel 14 RITI betreffende overdrachten toegepast.

### **III.1.3. Voorgestelde correctie**

Zoals gezegd is voor de verkoop van de wagen op nationaal grondgebied de btw-vrijstelling van artikel 14, onder a), RITI toegekend op grond dat de heer Fernando dos Anjos Ferreira een Spaans identificatienummer voor vreemdelingen had getoond.

Op grond van de op 17 juli 2014 ontvangen e-mail moet echter worden geconstateerd dat „de niet-heffing van btw was gebaseerd op artikel 14, onder b), RITI”.

Zoals hierna uiteen zal worden gezet, zal de aan de orde zijnde vervreemding niet in aanmerking kunnen komen voor de genoemde vrijstellingen.

#### **a) Vrijstelling van artikel 14, onder a), RITI**

Voor het genot van de in deze bepaling bedoelde vrijstelling moet cumulatief zijn voldaan aan de volgende voorwaarden:

Vereisten	Verificatie van de vereisten
Overdracht van goederen	Ja
Verzending of vervoer door de verkoper voor de verkrijger of voor diens rekening, vanaf nationaal grondgebied naar andere lidstaten met als bestemming de verwerver	Aan het vereiste is voldaan. Volgens de beschikbare gegevens heeft het vervoer plaatsgevonden voor rekening van de verwerver
De verwerver is een natuurlijke persoon of een rechtspersoon die voor de belasting over de toegevoegde waarde is ingeschreven in een andere lidstaat, die het respectieve identificatienummer heeft gebruikt om de goederen te verwerven en er onder een belastingregeling voor de intracommunautaire verwerving van goederen valt.	Aan het vereiste is niet voldaan. Het door de heer Fernando meegedeelde fiscaal nummer geeft aan dat het gaat om een fiscaal nummer voor vreemdelingen, zodat duidelijk is dat het betrekking heeft op een natuurlijke persoon die niet zijn verblijfplaats in Spanje heeft en in die lidstaat evenmin een activiteit verricht.

Geconstateerd kan dus worden dat de verkoop van het voertuig niet in aanmerking kon komen voor vrijstelling van de btw krachtens artikel 14, onder a), RITI.

### **b) Tijdelijke inschrijving**

In Spanje is de afgifte van de „matrícula turística” geregeld in Real Decreto 2822/1998 van 23 december 1998 houdende goedkeuring van het Regulamento Geral de vehículos (RGV), en in Real Decreto 1571/93 van 10 september 1993 houdende aanpassing van de wettelijke bepalingen betreffende de inschrijving voor toerisme aan de gevolgen van de fiscale harmonisatie voortvloeiend uit de toetreding tot de gemeenschappelijke markt.

Ingevolge artikel 2 van Real Decreto 1571/93 is de inschrijving voor toerisme een voorlopige inschrijving, die normalerwijze kan worden gebruikt voor de duur van zes maanden per tijdvak van twaalf maanden, die door de bevoegde diensten echter kan worden verlengd.

In artikel 40 van voormeld RGV is bepaald dat in het buitenland woonachtige natuurlijke personen bij iedere Jefatura de Tráfico een bijzondere inschrijving genaamd turística kunnen verkrijgen om aan het verkeer te kunnen deelnemen met personenwagens.

De inschrijving voor toerisme is dus een tijdelijke inschrijving die kan worden afgegeven aan personen die niet in Spanje wonen, opdat die personen in Spanje zijn vrijgesteld van bepaalde belastingen.

Gelet op de in Spanje geldende wettelijke bepalingen is duidelijk dat de verwerver om in aanmerking te komen voor de inschrijving voor toerisme niet in Spanje woonachtig mag zijn. Om in aanmerking te komen voor de btw-vrijstelling in Portugal werd de verwerver van het voertuig op grond van het NIE-nummer en aangezien hij in Spanje woonde beschouwd als een voor de btw in een andere lidstaat ingeschreven persoon die aldaar was onderworpen aan een belastingregeling voor intracommunautaire verwervingen.

Ofschoon de tijdelijke inschrijving is verkregen op een datum na die van de verkoop van het voertuig, was Santogal M op de hoogte van het bestaan ervan.

Beklemtoond moet worden dat bedoeld document als „vervaldatum” 17 februari 2011 vermeldt. In zoverre had de onderneming op basis van de gegevens waarover zij beschikte kunnen overgaan tot regularisatie van de btw door over de periode januari 2010 een vervangende aangifte in te dienen.

c) Vrijstelling van artikel 14, onder b), RITI

Deze alinea bepaalt dat de overdrachten van nieuwe vervoermiddelen als bedoeld in artikel 1, onder e), RITI zijn vrijgesteld. Om voor deze vrijstelling in aanmerking te komen moet cumulatief zijn voldaan aan de volgende voorwaarden:

Vereisten	Verificatie van de vereisten
Overdracht van nieuwe voertuigen onder bezwarende titel	Aan het vereiste is voldaan
Verzending of vervoer door de verkoper voor de verkrijger of voor diens rekening, vanaf nationaal grondgebied naar andere lidstaten met als bestemming de verwerver	Aan het vereiste is voldaan. Volgens de beschikbare gegevens heeft het vervoer plaatsgevonden voor rekening van de verwerver
De verwerver is gevestigd of woonachtig in een andere lidstaat	Aan het vereiste is niet voldaan. Uit het door de heer Fernando getoonde fiscaal nummer volgt dat het gaat om een <u>fiscaal nummer voor vreemdelingen</u> , dat duidelijk betrekking heeft op een natuurlijke persoon die niet woonachtig is in Spanje en in die lidstaat evenmin een activiteit uitoefent.

Geconstateerd kan dus worden dat de verrichte overdracht niet in aanmerking komt voor de vrijstelling van deze alinea.

## Conclusie

Geconcludeerd kan dus worden, gelet op de weergave van de feiten, de definitie van het rechtskader en de analyse van de betrokken verrichtingen, dat de verkoop van het voertuig door Santogal M, met de factuur van 26 januari 2010, aan de heer Fernando dos Anjos Ferreira, aan btw was onderworpen en niet in aanmerking kwam voor vrijstelling.

Op de belastbare waarde van de verrichting – overeenkomend met de verkoopwaarde – moet derhalve het op het moment van opeisbaarheid geldende wettelijk maximumtarief overeenkomstig de berekening in onderstaande tabel worden toegepast (artikelen 7, lid 1, 8, lid 1, onder a), 16, lid 1, en 18, leden 1, onder c), en 9, CIVA):

Belastbare waarde / Verkoopwaarde	Btw-tarief	Verschuldigde btw
A.	B.	A x B
447.665,00 EUR	20 %	89.533,00 EUR

Ingevolge artikel 35 van de Lei Geral Tributária (algemene belastingwet) zijn compenserende interessen verschuldigd.

- 32) Verzoekster is in kennis gesteld van haar recht te worden gehoord over het ontwerpverslag van de belastinginspecteur, maar heeft van dat recht geen gebruik gemaakt.
- 34) Ten gevolge op de uitgevoerde inspectie heeft de Autoridade Tributária e Aduaneira de aanvullende btw-aanslag van 14 oktober 2014 opgelegd waarin bovendien wordt aangegeven dat hij betrekking heeft op het tijdvak 1001, dat de betalen waarde 89 533,00 EUR bedraagt en dat de uiterste datum voor vrijwillige betaling 31 december 2014 is.
- 35) Eveneens op 14 oktober 2014 heeft de Autoridade Tributária e Aduaneira een aanslag in compenserende interessen opgelegd waarin bovendien wordt vermeld dat hij betrekking heeft op de periode 1001, dat de te betalen waarde 15 914,80 EUR bedraagt, dat de uiterste datum voor betaling 31 december 2014 is en dat de interessen verschuldigd zijn over het tijdvak 12 maart 2010 tot en met 20 augustus 2014.
- 36) Verzoekster had geen toegang tot de gegevens waarover AT in haar databasis beschikte over voormelde Fernando dos Anjos Ferreira.
- 37) Op 29 december 2014 en 30 december 2014 heeft verzoekster de opgelegde bedragen betaald.

- 38) Op 18 februari 2015 heeft verzoekster het verzoek om arbitrage ingediend dat tot de onderhavige procedure heeft geleid.

## **VI. Beoordeling van de feiten die niet bewezen zijn**

### **1. Verblijfplaats in Portugal van Fernando dos Anjos Ferreira in januari en februari 2010**

Het is niet bewezen dat de verwerver van het voertuig, Fernando dos Anjos Ferreira, een verblijfplaats in Portugal had gedurende de maanden januari en februari 2010, toen het voertuig werk gekocht en naar Spanje werd vervoerd en aldaar de tijdelijke inschrijving werd verkregen.

In het verslag van de belastinginspectie, dat de grondslag vormt voor de bestreden besluiten, wordt niet uitdrukkelijk aangegeven op welke grond AT bewezen achtte dat Fernando dos Anjos Ferreira een verblijfplaats in Portugal had. Er wordt enkel als mogelijke grondslag vermeld dat betrokkene over een vóór 2001 afgegeven Portugees fiscaal nummer beschikte.

Overigens heeft de Direção de Serviços Antifraude Aduaneira in de door haar verstrekte informatie verzekerd dat „de betrokken belastingplichtige in Portugal geen geregistreerde activiteiten heeft en evenmin gedeclareerde inkomsten”.

In deze context is duidelijk dat niet met de voor een rechterlijke beslissing noodzakelijke zekerheid kan worden geconcludeerd dat genoemde Fernando dos Anjos Ferreira zijn verblijfplaats in januari en februari 2010 in Portugal had.

### **2. Verblijfplaats van Fernando dos Anjos Ferreira in Spanje en uitoefening van een economische activiteit aldaar**

Op grond van het geproduceerde bewijs kan niet met zekerheid worden geconcludeerd dat Fernando dos Anjos Ferreira een vaste verblijfplaats in Spanje had in januari en februari 2010, toen hij het voertuig verwierf heeft en een tijdelijke inschrijving voor dat voertuig in Spanje verkreeg.

Het feit dat Fernando dos Anjos Ferreira in Spanje de inschrijving voor toerisme kreeg voor het verworven voertuig wijst er eveneens op dat hij in dat land niet zijn gewone verblijfplaats had, omdat een dergelijke inschrijving alleen kan worden toegekend aan personen die niet hun gewone verblijfplaats in Spanje hebben, zoals volgt uit het bepaalde in de artikelen 7 en 13 van Real Decreto 1571/1993 van 10 september 1993. Wel is zeker dat die toekenning van een tijdelijke inschrijving de mogelijkheid dat Fernando dos Anjos Ferreira in Spanje een tijdelijke verblijfplaats had niet uitsluit.

In dit verband moet bewezen worden geacht dat Fernando dos Anjos Ferreira geen gewone verblijfplaats in Spanje had toen hij het voertuig verwierf en daar evenmin een economische activiteit verrichtte.

En het moet als niet bewezen worden beschouwd dat Fernando dos Anjos Ferreira zijn verblijfplaats in Spanje had op de datum van verwerving van het voertuig.

### 3. Bewijs van betaling van btw in Spanje en verval van de regeling van de inschrijving voor toerisme

Het is niet bewezen dat de verwerver van het voertuig in Spanje btw heeft betaald over de verwerving of dat überhaupt btw is betaald, en evenmin dat de voor het voertuig toegekende regeling van de inschrijving voor toerisme is beëindigd op een van de wijzen vermeld in de artikelen 11 en 15 van Real Decreto 1571/1993.

De stukken bevatten geen informatie over wat er met het voertuig is gebeurd na de toekenning van de inschrijving voor toerisme.

Het is dan ook niet uitgesloten dat de btw is betaald of zal worden betaald door een persoon die daartoe gehouden zal zijn als gevolg van het feit dat de betrokken belastingregeling niet meer van toepassing is.

### 4. Betrokkenheid van verzoekster bij eventuele ontduiking van btw

Het is niet bewezen dat verzoekster met Fernando dos Anjos Ferreira heeft samengespannen ten einde betaling van btw over de overdracht van het voertuig te vermijden.

Wel is bewezen dat verzoekster de verkoop van het voertuig heeft georganiseerd met documenten die aantoonde dat het voertuig naar Spanje werd overgebracht, welke informatie aan de officiële douane-expediteurs werd gezonden en door deze aan de douaneautoriteiten voor nietigverklaring van de douaneaangifte voor het voertuig, en dat door geen van hen is in twijfel getrokken dat die documenten toereikend waren om de nietigverklaring te doen plaatsvinden.

Overigens was het latere standpunt van de Direção dos Serviços Antifraude Aduaneira dat aan de voorwaarden voor vrijstelling niet was voldaan gebaseerd op aanvullende informatie waartoe verzoekster geen toegang had, meer in het bijzonder de informatie in de databank van de belasting- en douaneautoriteiten en de door de Spaanse autoriteiten verstrekte gegevens.

## **VII. Beoordeling rechtens**

In de belastingarbitrageprocedure moet de rechtmatigheid van het litigieuze besluit worden beoordeeld gelet op de bewoordingen ervan en op basis van de gegeven motivering, zulks op basis van de beweerde feiten.



De als relevant te beschouwen motivering is die vervat in het verslag van de belastinginspectie betreffende artikel 14, onder b), waarin de conclusie dat de verwerver zijn verblijfplaats niet in Spanje heeft en in die lidstaat geen activiteit verricht enkel was gebaseerd op het feit dat hem in dat land een fiscaal nummer als buitenlander was toegekend.

Ofschoon in de „weergave van de feiten” in het verslag van de belastinginspectie wordt vermeld dat de verwerver van het voertuig „een Portugees fiscaal nummer heeft”, dat „het fiscaal nummer was toegekend vóór 2001” en dat „Portugal het land van verblijf is”, hebben de belasting- en douanediens ten niet op basis van die feiten geconcludeerd dat de verwerver zijn woonplaats in Portugal had, omdat er in het geheel geen melding van wordt gemaakt bij de motivering van de niet-ervulling van het vereiste dat de verwerver niet in een andere lidstaat verblijft of woont.

Verzoekster citeert de passage uit het verslag van de belastinginspectie waarin, als motivering dat de vrijstelling van artikel 14, onder b), RITI niet geldt, wordt verklaard dat de voorwaarde dat de verwerver in een andere lidstaat woont of gevestigd is niet als vervuld kan worden beschouwd aangezien „het door de heer Fernando overgelegde belastingnummer een buitenlands belastingnummer blijkt te zijn en dus aangeeft dat het betrekking heeft op een natuurlijke persoon die niet in Spanje verblijft en in die lidstaat evenmin een economische activiteit verricht”.

Zoals gezegd bij de interpretatie van het verslag van de belastingdienst waarop de getroffen maatregel gebaseerd is, werd enkel het feit dat de verwerver in het bezit was van een vreemdelingenidentiteitsnummer in Spanje gezien als een belemmering om de vrijstelling van artikel 14, onder b) RITI toe te kennen, op basis waarvan de belasting- en douanediens ten hebben geconcludeerd dat de verwerver niet in Spanje woonde en in dat land evenmin een activiteit verrichtte.

Verzoekster merkt terecht op dat het feit dat de verwerver een vreemdelingenidentiteitsnummer had, niet volstaat voor de conclusie dat hij in Spanje niet zijn woon- of verblijfplaats had.

De Autoridade Tributária e Aduaneira verwijst kennelijk per vergissing naar een „buitenlands belastingnummer” in plaats van naar het door de verwerver overgelegde „vreemdelingenidentiteitsnummer”. En ofschoon het buitenlandse identiteitsnummer uiteindelijk kan overeenstemmen met het „fiscale identificatienummer”, betreft het een ander document, dat enkel noodzakelijk is voor belastingzaken. Daar komt bij dat indien de verwerver een fiscaal identificatienummer had overgelegd, dat een indicatie zou zijn dat de houder ervan fiscale betrekkingen met Spanje heeft, wat erop wijst dat hij er een fiscaal relevante activiteit heeft.

Aan de nadere kant kan, zoals verzoekster opmerkt, de toekenning van een vreemdelingenidentiteitsnummer aan de verwerver erop wijzen dat de

vreemdeling een verblijfsvergunning in Spanje heeft of aldaar financiële belangen heeft.

Hoe dan ook kan uit de regels voor de toekenning van identificatienummers voor vreemdelingen duidelijk worden afgeleid dat er geen logische grondslag is voor de conclusie dat met de toekenning ervan onverenigbaar is dat de houder in Spanje woont of er gevestigd is, maar kan die toekenning veeleer op het tegendeel wijzen.

Met andere woorden, indien de reden die wordt aangevoerd voor het uitspreken van een oordeel over de vraag of een feit al dan niet bestaat niet volstaat om te bepalen of het bestaat, ontstaat een situatie die vergelijkbaar is met het uitspreken van dat oordeel zonder motivering, zodat moet worden gesproken van een gebrek aan motivering.

Van een gebrek wegens onjuiste beoordeling van de feiten zal enkel sprake kunnen zijn indien komst vast te staan dat er een discrepantie bestaat tussen een feitelijke vooronderstelling en de realiteit.

In het onderhavige geval is de motivering gebrekkig.

Verzoekster heeft nog andere gebreken aangevoerd, die niet kunnen slagen. De volgende gebreken betreffen de aanslag in de btw in verband met de uitlegging van het recht van de Europese Unie:

- onjuiste uitlegging door de Autoridade Tributária e Aduaneira van de artikelen 1, onder e), en 14, onder b), RITI gelet op artikel 138, lid 2, van de btw-richtlijn;
- rechtstreekse werking van de btw-richtlijn in het onderhavige geval;
- onjuiste toepassing van het recht doordat eventuele btw-fraude door de verwerver op basis van de inschrijving van het voertuig voor toerisme niet aan verzoekster kan worden tegengeworpen.

De Autoridade Tributária e Aduaneira heeft verzocht om prejudiciële verwijzing naar het Hof van Justitie en deze mogelijkheid is in de belastingarbitrageprocedure zonder bezwaar aanvaard.

Partijen hebben verwezen naar het arrest van het Hof van Justitie van 7 december 2010 in zaak C-285/09 (punten 40 tot en met 46), dat geen duidelijk antwoord biedt op de vragen die in de onderhavige zaak aan de orde zijn. Het Hof van Justitie wordt dan ook verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen, waarover in de rechtspraak van het Hof kennelijk nog niet is beslist:

## Prejudiciële vragen

- 1) Moet artikel 138, [lid 2], onder a), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 aldus worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat naar nationaal recht [artikelen 1, onder e), en 14, onder b), van de Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias] voor de btw-vrijstelling voor de levering onder bezwarende titel van nieuwe vervoermiddelen die door de verwerver vanaf nationaal grondgebied naar een andere lidstaat worden vervoerd, vereist is dat de verwerver in die lidstaat gevestigd of woonachtig is?
- 2) Moet artikel 138, [lid 2], onder a), van richtlijn 2006/112 aldus worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat vrijstelling in de lidstaat van vertrek van het vervoer wordt geweigerd in een situatie waarin het verworven vervoermiddel werd vervoerd naar Spanje, waar een inschrijving voor toerisme werd afgegeven voor bepaalde tijd overeenkomstig de belastingregeling van de artikelen 8 tot en met 11, 13 en 15 van het Spaanse Real Decreto 1571/1993 van 10 september 1993?
- 3) Moet artikel 138, lid 2, onder a), van richtlijn 2006/112 aldus worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat betaling van btw van de leverancier van een nieuw vervoermiddel wordt verlangd in een situatie waarin niet is komen vast te staan of de regeling voor inschrijving voor toerisme heeft opgehouden te gelden op een van de wijzen als voorzien in de artikelen 11 en 15 van Spaans Real Decreto 1571/1993, en evenmin of als gevolg van het feit dat die regeling niet meer geldt btw is betaald of zal worden betaald?
- 4) Moeten artikel 138, [lid 2], onder a), van richtlijn 2006/112 en de beginselen van rechtszekerheid, evenredigheid en bescherming van het gewettigd vertrouwen aldus worden uitgelegd dat zij eraan in de weg staan dat betaling van btw van de leverancier van een naar een andere lidstaat verzonden nieuw vervoermiddel wordt verlangd in een situatie waarin:
  - de verwerver vóór de verzending tegenover de leverancier heeft verklaard in de lidstaat van bestemming zijn verblijfplaats te hebben en daarbij een document heeft overgelegd waaruit blijkt dat hem in die lidstaat een identiteitsnummer als vreemdeling is toegekend, waarin een andere verblijfplaats in die laatste lidstaat was opgegeven dan de verblijfplaats die de verwerver beweert te hebben;
  - de verwerver de leverancier nadien documenten heeft verstrekt waaruit blijkt dat het verworven vervoermiddel in de lidstaat van bestemming aan een technische keuring is onderworpen en dat er daar een inschrijving voor toerisme voor is toegekend;

- niet is aangetoond dat de leverancier met de verwerver heeft samengespannen om betaling van btw te vermijden;
- de douanediensden geen bezwaar hebben gemaakt tegen nietigverklaring van de douaneverklaring voor het voertuig op basis van documenten die de leverancier in zijn bezit had?