



Datum van inontvangstneming : 23/02/2015



[OMISSIS]

inzake

omzetbelasting 2006

heeft de 14e Senat van het Finanzgericht München [OMISSIS]

na de terechtzitting op 4 december 2014 beslist als volgt:

**[Or. 2]**

A. Het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt overeenkomstig artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU) verzocht zich uit te spreken over de volgende prejudiciële vraag:

Zijn de lidstaten op grond van de artikelen 22, lid 8, en 28 quater, A, onder a), eerste alinea, en onder d), van de Zesde richtlijn van de Raad 77/388/EEG van 17 mei 1977 bevoegd vrijstelling voor een intracommunautaire levering (in casu een intracommunautaire overbrenging) te weigeren wanneer de leverancier weliswaar niet alles heeft gedaan wat van hem kan worden verlangd wat de formele vereisten inzake vermelding van het btw-identificatienummer betreft, maar er geen concrete aanwijzingen bestaan voor belastingfraude, het goed naar een andere lidstaat is overgebracht en ook is voldaan aan de overige voorwaarden voor vrijstelling?

[OMISSIS]

**[Or. 3]**

### **Motivering**

#### **I.**

In het litigieuze jaar (2006) verwierf verzoeker, een zelfstandig ondernemer (bedrijfsnaam: HD Equipment), voor zijn bedrijf een nieuw motorvoertuig, dat hij voor dit bedrijf heeft bestemd. Hij heeft het nieuwe voertuig op 20 oktober 2006 aan een Spaanse autodealer gezonden met het doel het voertuig in Spanje te verkopen. Nadat een koper was gevonden, verkocht verzoeker het voertuig op 11 juli 2007 aan de Spaanse onderneming D S.L. – hierna: D –.

Verzoeker heeft deze transactie in 2006 niet als omzet aangegeven, maar heeft wel in 2007 een belastingvrije intracommunautaire levering van het voertuig aan D aangegeven. In zijn boekhouding tekende hij aan dat het voertuig op 20 oktober 2006 naar Spanje is verstuurd (CMR-vrachtbrief) en in 2007 aan D is verkocht (factuur van 11 juli 2007). Verzoeker heeft geen individueel Spaans btw-identificatienummer vermeld. In Spanje heeft hij geen omzet aangegeven. Zijn

belastingaangifte voor 2006 had de status van een afrekening omzetbelasting onder voorbehoud van controle.

Na een belastingcontrole ter plaatse kwam verweerder (het Finanzamt – FA –) tot de conclusie dat niet was voldaan aan de voorwaarden van een intracommunautaire levering in 2007, en dat er sprake was van een in Duitsland belastbare levering in 2007.

Het FA stelde een aldus gewijzigde aanslag omzetbelasting voor 2007 vast. Deze aanslag is door het FA in de aansluitende beroepsprocedure bij het Finanzgericht ingetrokken omdat deze rechter erop had gewezen dat het voertuig zich in 2007 reeds in Spanje bevond.

Het FA wijzigde vervolgens de vaststelling van de omzetbelasting voor 2006. Daarbij was het FA van mening dat de overbrenging van het voertuig in 2006 naar Spanje onderworpen was aan omzetbelasting en niet was vrijgesteld. Hiertegen heeft verzoeker bezwaar gemaakt, dat door het FA als ongegrond is afgewezen. Naar de opvatting van het FA heeft verzoeker het voertuig in 2006 met de bedoeling het te verkopen, en dus niet slechts tijdelijk, van Duitsland naar Spanje overgebracht. Volgens het FA is de handeling niet vrijgesteld van belasting, aangezien verzoeker geen individueel Spaans btw-identificatienummer heeft vermeld en dus niet het vereiste boekhoudkundige bewijs heeft geleverd.

Verzoeker heeft hiertegen beroep ingesteld. In de beroepsprocedure heeft het FA zich beroepen op het arrest van het Hof van de Europese Unie van 27 september 2012, C-587/10, VSTR, [Or. 4] ECLI:EU:C:2012:592 [OMISSIS]. Partijen zijn het erover eens dat er geen sprake is van belastingfraude.

De Duitse belastingdienst heeft de Spaanse belastingautoriteiten niet van de zaak op de hoogte gesteld.

## II.

### 1. Rechtskader

#### a) Unierecht

Artikel 3 van de Zesde richtlijn van de Raad 77/388/EEG van 17 mei 1977 (richtlijn 77/388/EEG) bepaalt onder meer wat dient te worden verstaan onder het nationale gebied van een lidstaat.

Overeenkomstig artikel 4, lid 1, van richtlijn 77/388/EEG wordt als belastingplichtige beschouwd ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Als plaats van de levering wordt overeenkomstig artikel 8, lid 1, onder a), eerste zin, van richtlijn 77/388/EEG tot en met 31 december 2006, ingeval het goed door de leverancier, de afnemer dan wel een derde wordt verzonden of vervoerd, aangemerkt de plaats waar het goed zich op het tijdstip van de aanvang van de verzending of het vervoer naar de afnemer bevindt. Hetzelfde geldt vanaf 1 januari 2007 op grond van artikel 32, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 (PB L 347/1 van 11 december 2006) betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”).

Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen, mag de belastingplichtige op grond van artikel 17, lid 2, onder d), van richtlijn 77/388/EEG, in de redactie van artikel 28 septies van deze richtlijn, van de door hem verschuldigde belasting aftrekken de btw die overeenkomstig artikel 28 bis, lid 1, onder a), van deze richtlijn verschuldigd is.

Artikel 22 van richtlijn 77/388/EEG, in de redactie van artikel 28 nonies ervan, voorziet in verschillende verplichtingen voor de belastingplichtigen in het binnenlandse verkeer, die met name betrekking hebben op de boekhouding, de facturatie, de aangifte en de periodieke lijst die zij bij de belastingdienst moeten indienen.

**[Or. 5]**

Artikel 22, lid 1, onder c), eerste en derde streepje, van richtlijn 77/388/EEG, in de redactie van artikel 28 nonies ervan, luidt:

„De lidstaten treffen de nodige maatregelen voor de identificatie onder een individueel nummer van:

- iedere belastingplichtige [...] die in het binnenland leveringen van goederen of diensten verricht die recht op aftrek doen ontstaan;

[...]

- iedere belastingplichtige die in het binnenland intracommunautaire verwervingen van goederen verricht ten behoeve van zijn handelingen die behoren tot de [...] economische activiteiten en die hij in het buitenland verricht.”

Artikel 22, lid 8, van richtlijn 77/388/EEG, in de redactie van artikel 28 nonies ervan, luidt: „De lidstaten kunnen, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen

aanleiding geven tot formaliteiten in verband met het overschrijden van een grens.”

Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn overeenkomstig artikel 28 bis, lid 1, onder a), eerste alinea, van richtlijn 77/388/EEG tevens onderworpen „de intracommunautaire verwervingen van goederen onder bezwarende titel in het binnenland door een belastingplichtige die als zodanig optreedt, [...], wanneer de verkoper een belastingplichtige is die als zodanig optreedt [...]”.

Overeenkomstig artikel 28 bis, lid 5, onder b, van richtlijn 77/388/EEG wordt met een levering van goederen onder bezwarende titel gelijkgesteld de overbrenging door een belastingplichtige van een goed van zijn bedrijf naar een andere lidstaat. Als overgebracht naar een andere lidstaat wordt volgens de tweede zin beschouwd elke lichamelijke zaak die door of voor rekening van de belastingplichtige buiten het in artikel 3 bedoelde grondgebied, maar binnen de Gemeenschap wordt verzonden of vervoerd voor bedrijfsdoeleinden, voor zover het daarbij niet om een van de volgende handelingen gaat. Onder meer wordt hierna als uitzondering genoemd de levering van dit goed door de belastingplichtige in het binnenland onder de voorwaarden van artikel 28 quater, A, van deze richtlijn.

Met een intracommunautaire verwerving van goederen onder bezwarende titel wordt volgens artikel 28 bis, lid 6, van richtlijn 77/388/EEG gelijkgesteld het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van een goed dat door of voor rekening van de belastingplichtige **[Or. 6]** wordt verzonden of vervoerd uit een andere lidstaat waar het is vervaardigd, gewonnen, bewerkt, aangekocht, verworven in de zin van lid 1, of door de belastingplichtige in het kader van zijn bedrijf in die andere lidstaat wordt ingevoerd.

Overeenkomstig artikel 28 ter, A, lid 1, van richtlijn 77/388/EEG wordt de plaats van een intracommunautaire verwerving van goederen geacht te zijn de plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of van het vervoer naar de afnemer.

Artikel 28 quater, A, onder a) en d), van richtlijn 77/388/EEG luidt:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de hierna genoemde vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen, vrijstelling voor:

- a) leveringen van goederen [...] door de verkoper of door de afnemer of voor hun rekening buiten het in artikel 3 bedoelde grondgebied, maar binnen de Gemeenschap, verzonden of vervoerd, die worden verricht voor een andere belastingplichtige of voor niet-belastingplichtige rechtspersoon die als zodanig optreedt in een andere lidstaat dan die van vertrek van de verzending of het vervoer van de goederen;

[...]

- d) leveringen van goederen in de zin van artikel 28 bis, lid 5, onder b), die voor de bovenbedoelde vrijstellingen in aanmerking zouden zijn gekomen indien zij voor een andere belastingplichtige verricht waren.”

Artikel 1, lid 1, tweede en derde alinea, van verordening (EG) nr. 1798/2003 van de Raad van 7 oktober 2003 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde en tot intrekking van verordening (EEG) nr. 218/92 (verordening 1798/2003), die gold tot en met 31 december 2011, ziet op alle inlichtingen met het oog op een juiste btw-heffing en inlichtingen ter zake van de btw op intracommunautaire transacties.

De artikelen 17 en 19 van deze verordening bevatten de volgende bepalingen:

„Artikel 17

Onverminderd de bepalingen van de hoofdstukken V en VI, gaan de bevoegde autoriteiten van de lidstaten over tot automatische of gestructureerde automatische uitwisseling van de **[Or. 7]** in artikel 1 bedoelde inlichtingen met de bevoegde autoriteiten van de andere betrokken lidstaten in de volgende situaties:

1. wanneer de belastingheffing wordt geacht plaats te vinden in de lidstaat van bestemming en de doeltreffendheid van het controlesysteem noodzakelijkerwijs afhangt van door de lidstaat van oorsprong verstrekte inlichtingen;
2. wanneer een lidstaat gegronde redenen heeft om aan te nemen dat in de andere lidstaat een inbreuk op de btw-wetgeving heeft of vermoedelijk heeft plaatsgevonden;
3. wanneer in de andere lidstaat gevaar voor belastingderving bestaat.

[...]

Artikel 19

De bevoegde autoriteiten van de lidstaten kunnen elkaar in alle omstandigheden spontaan mededeling doen van alle in artikel 1 bedoelde inlichtingen waarvan zij kennis hebben.”

Artikel 1, lid 1, tweede alinea, eerste zin, van verordening (EU) nr. 904/2010 van de Raad van 7 oktober 2010 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (verordening 904/2010), geldig vanaf 1 januari 2012, ziet op de uitwisseling van alle inlichtingen met het oog op een juiste btw-heffing, het toezicht op de juiste toepassing van de btw, met name bij intracommunautaire transacties, en de bestrijding van btw-fraude.

De artikelen 13 en 15 van deze verordening luiden voor zover hier van belang:

„Artikel 13

(1) De bevoegde autoriteiten van de lidstaten zenden de in artikel 1 bedoelde inlichtingen zonder voorafgaand verzoek toe aan de bevoegde autoriteiten van de andere betrokken lidstaten in de volgende situaties:

a) wanneer de belastingheffing wordt geacht plaats te vinden in de lidstaat van bestemming en de door de lidstaat van oorsprong verstrekte inlichtingen noodzakelijk zijn voor de doeltreffendheid van het controlesysteem van de lidstaat van bestemming;

b) wanneer een lidstaat gegronde redenen heeft om aan te nemen dat in de andere lidstaat een inbreuk op de btw-wetgeving heeft of vermoedelijk heeft plaatsgevonden;

c) wanneer in de andere lidstaat gevaar voor belastingderving bestaat.

(2) De uitwisseling van informatie zonder voorafgaand verzoek geschiedt hetzij automatisch overeenkomstig artikel 14, hetzij spontaan overeenkomstig artikel 15.

[...]

**[Or. 8]**

Artikel 15

De bevoegde autoriteiten van de lidstaten geven de bevoegde autoriteiten van de andere lidstaten door middel van spontane uitwisseling alle in artikel 13, lid 1, bedoelde inlichtingen door, die niet verstrekt zijn uit hoofde van de automatische uitwisseling als bedoeld in artikel 14, waarvan zij kennis hebben en waarvan zij menen dat zij voor die bevoegde autoriteiten van nut kunnen zijn.”

**b) Duits recht**

In § 3, lid 1a, eerste zin, van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG”), in de redactie geldend in het litigieuze jaar, wordt als levering onder bezwarende titel beschouwd de overbrenging door een ondernemer van een bedrijfsgoed uit het nationale grondgebied naar een andere lidstaat van de Gemeenschap teneinde hierover te beschikken, met uitzondering van een slechts tijdelijk gebruik, ook als de ondernemer het goed heeft ingevoerd op het nationale grondgebied. De ondernemer wordt volgens de tweede zin van deze bepaling aangemerkt als leverancier.

Overeenkomstig § 4, punt 1, onder b), UStG zijn de intracommunautaire leveringen van de belasting vrijgesteld.



In § 6a UStG is de intracommunautaire levering onder meer gedefinieerd als volgt:

„[...]”

(2) Op grond van § 6a, lid 2, UStG wordt ook een met een levering gelijkgestelde overbrenging van een goed aangemerkt als intracommunautaire levering (§ 3, lid 1a, UStG).

(3) De ondernemer moet aantonen dat aan de in de leden 1 en 2 gestelde voorwaarden is voldaan. [...]”

Krachtens § 17c van de Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (uitvoeringsverordening van het UStG; hierna: „UStDV”), in de redactie geldend in het litigieuze jaar, rusten op de leverancier de volgende verplichtingen:

„(1) Bij intracommunautaire leveringen (§ 6a, leden 1 en 2, van de wet) moet de ondernemer die binnen de werkingssfeer van de verordening valt, aan de hand van de boekhouding, daaronder begrepen vermelding van het btw-identificatienummer van de afnemer, aantonen dat is voldaan aan de voorwaarden voor vrijstelling. Uit de boekhouding moet duidelijk en op eenvoudig controleerbare wijze blijken dat aan deze voorwaarden is voldaan.”

[...]

(3) In het geval van een met een levering gelijkgestelde overbrenging (§ 6a, lid 2, van de wet) dient de ondernemer het volgende aan te tekenen:

[...]

2. het adres en het btw-identificatienummer van het in de andere lidstaat gelegen bedrijfsonderdeel;

**[Or. 9]**

[...]”

## **2. Relevantie van de prejudiciële vraag**

De Senat gaat ervan uit dat de overbrenging van het voertuig in 2006 naar Spanje overeenkomstig artikel 28 bis, lid 5, onder b), van richtlijn 77/388/EEG en artikel 8, lid 1, onder a), eerste zin, van richtlijn 77/388/EEG in Duitsland onderworpen is aan de belasting over de toegevoegde waarde, aangezien verzoeker voornemens was om het tot zijn bedrijf behorende voertuig voor zijn onderneming in Spanje te verkopen. Van een intracommunautaire levering aan D is geen sprake, omdat tussen de levering aan D en de verzending naar Spanje geen temporeel en materieel verband bestond (zie in dit verband arrest van het Hof van

2 oktober 2014, C-446/13, Fonderie 2A, Mehrwertsteuerrecht – MwStR – 2014, 770, ECLI:EU:C:2014:2252, punt 29). Enerzijds leverde verzoeker immers aan D pas een kleine 10 maanden na de verzending en anderzijds stond de afnemer op het moment van de overbrenging naar Spanje nog niet vast. Ook naar Duits recht is de overbrenging onderworpen aan de omzetbelasting (§ 3, lid 1a, UStG). Derhalve is het de vraag of de betrokken transactie is vrijgesteld. De voorgelegde prejudiciële vraag is relevant voor de beslissing, omdat verzoeker hier niet alles heeft gedaan wat van hem kan worden verlangd om een (individueel) Spaans btw-identificatienummer te vermelden.

### 3. Prejudiciële vraag

De Senat neigt naar de opvatting dat de met een intracommunautaire levering gelijkgestelde overbrenging onder de in de prejudiciële vraag geschetste omstandigheden van de belasting vrijgesteld is.

a) Op grond van artikel 28 quater, A, onder d), van richtlijn 77/388/EEG is een overbrenging in de zin van artikel 28 bis, lid 5, onder b), van richtlijn 77/388/EEG van de belasting vrijgesteld, indien daarvoor de vrijstelling van artikel 28 quater, A, onder a), van richtlijn 77/388/EEG zou gelden wanneer de overbrenging ten behoeve van een andere belastingplichtige zou zijn verricht.

Van een vrijgestelde intracommunautaire levering in de zin van artikel 28 quater, A, onder a), eerste alinea, van richtlijn 77/388/EEG is sprake indien het goederen betreft die door de verkoper of de afnemer of voor hun rekening buiten het grondgebied van een lidstaat, maar binnen de Gemeenschap, worden verzonden of vervoerd, en de levering wordt verricht voor een andere belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon die als zodanig optreedt in een andere lidstaat dan die van vertrek van de verzending of het vervoer van de goederen (arrest van het Hof VSTR in ECLI:EU:C:2012:592, [OMISSIS] punt 29). Andere voorwaarden mogen de lidstaten niet stellen; in het bijzonder is niet bepalend of de intracommunautaire verwerving in de belastingheffing is betrokken (arrest van het Hof van 27 september 2007, C-409/04, Teleos [Or. 10] e.a., ECLI:EU:C:2007:548, [OMISSIS] punt 70, en arrest VSTR in ECLI:EU:C:2012:592, [OMISSIS] punten 30 en 55). In casu is voldaan aan deze voorwaarden: verzoeker, een belastingplichtige, heeft het voertuig van Duitsland naar Spanje gezonden om het daar bedrijfsmatig te blijven gebruiken.

Een belastingvrijstelling dient evenwel te worden geweigerd, als een intracommunautaire levering van goederen feitelijk heeft plaatsgevonden, maar de leverancier bij de levering de identiteit van de echte afnemer heeft verborgen om deze in de gelegenheid te stellen de belasting over de toegevoegde waarde te ontduiken (arrest van het Hof van 7 december 2010, C-285/09, R, ECLI:EU:C:2010:742 [OMISSIS]). Hetzelfde geldt als er sprake is van belastingfraude van de afnemer en de leverancier niet te goeder trouw heeft

gehandeld en niet alles heeft gedaan wat redelijkerwijs kan worden verlangd om te zorgen dat hij door de handeling die hij verricht, niet betrokken raakt bij belastingfraude (arrest van het Hof van 6 september 2012, C-273/11, Mecsek-Gabona, ECLI:EU:C:2012:547, DStR 2012, 1917, punt 1 van de samenvatting, punten 48 e.v.).

In casu zijn er geen concrete aanwijzingen voor belastingfraude. Verzoeker heeft de overbrenging en de latere verkoop als intracommunautaire levering in zijn boekhouding aangetekend, zodat hij de belastingdienst geen onjuiste informatie heeft verstrekt; veeleer ging hij slechts op grond van een onjuiste rechtsopvatting uit van een belastingvrije intracommunautaire levering aan D. Weliswaar had verzoeker over een intracommunautaire verwerving in Spanje (zie artikel 28 bis, leden 1 en 6, artikel 28 ter, A, lid 1, van richtlijn 77/388/EEG) en over de levering aan D in Spanje (zie artikel 32, lid 1, btw-richtlijn) belasting moeten betalen. De uitgebleven belastingheffing op de verwerving in Spanje vormt evenwel geen belastingfraude, alleen al omdat verzoeker tegelijkertijd recht had op aftrek van voorbelasting overeenkomstig artikel 17, lid 2, onder d), van richtlijn 77/388/EEG ([OMISSIS] in dezelfde zin: arrest van het Hof van 11 december 2014, C-590/13, Idexx, ECLI:EU:C:2014:2429). Verder ontbreekt bij verzoeker in zoverre alsook met betrekking tot de in Spanje niet opgegeven levering aan D de vereiste opzet. Hij ging er blijkens zijn belastingaangifte voor het jaar 2007 van uit dat de transactie in haar totaliteit een belastingvrije intracommunautaire levering aan D was. Deze opvatting was ook niet op voorhand dusdanig onwaarschijnlijk, dat dit de conclusie rechtvaardigt dat hij de uitgebleven belastingheffing in Spanje op de koop toe heeft genomen. Ook het FA heeft immers in eerste instantie gemeend dat de transactie als een in Duitsland belastbare levering in 2007 diende te worden aangemerkt, en stelde dienovereenkomstig de belasting vast; pas in de beroepsprocedure wijzigde het FA op aanwijzing van de rechter zijn **[Or. 11]** opvatting. Ook de belastingdienst gaat ervan uit dat een belastingfraude niet aan de orde is.

b) Het is echter de vraag of de belastingdienst de vrijstelling mag weigeren indien de belastingplichtige het btw-identificatienummer van zijn afnemer (hier: zijn bedrijfs onderdeel in een andere lidstaat) niet heeft vermeld en niet alles heeft gedaan wat van hem kan worden verlangd om dit nummer te vermelden, hoewel vaststaat dat is voldaan aan de materiële voorwaarden voor de belastingvrijstelling en er geen concrete aanwijzingen voor belastingfraude zijn. De Duitse regeling van § 6, lid 3, UStG juncto § 17c, leden 1 en 3, UStDV bepaalt wat overbrengingen betreft dat de belastingplichtige het btw-identificatienummer van zijn „afnemer” dient te vermelden en dit nummer van zijn in het buitenland gelegen bedrijfs onderdeel moet vermelden.

Het Hof heeft in zijn arrest VSTR in ECLI:EU:C:2012:592 [OMISSIS] als volgt beslist:

„Artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij richtlijn 98/80/EG van de Raad van 12 oktober 1998, dient aldus te worden uitgelegd dat het niet eraan in de weg staat dat de belastingdienst van een lidstaat als voorwaarde voor de vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde van een intracommunautaire levering stelt dat de leverancier het identificatienummer van de belasting over de toegevoegde waarde van de afnemer opgeeft, evenwel mits deze vrijstelling niet louter wegens niet-naleving van deze verplichting wordt geweigerd wanneer de leverancier, te goeder trouw handelend en na alles te hebben gedaan wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd, dit identificatienummer niet kan opgeven en bovendien aanwijzingen verstrekt waaruit op afdoende wijze kan blijken dat de afnemer een belastingplichtige is die bij de betrokken handeling als zodanig handelt.”

Uit dit dictum zou kunnen worden afgeleid dat een lidstaat alleen omdat de belastingplichtige niet alles heeft gedaan om het btw-identificatienummer van de verwerving op te geven, de belastingvrijstelling mag weigeren, hoewel vaststaat dat is voldaan aan de materiële voorwaarden ervan en er ook geen concrete aanwijzingen voor belastingfraude bestaan. De voorwaarden voor het voorbehoud zijn immers cumulatief geformuleerd [OMISSIS].

**[Or. 12]**

De Senat neigt echter naar de opvatting dat dit niet het geval is en dat het dictum van het arrest van het Hof VSTR in ECLI:EU:C:2012:592, [OMISSIS] ook in die zin dient te worden opgevat.

aa) Het Hof heeft namelijk in het arrest VSTR ondubbelzinnig vastgesteld dat het btw-identificatienummer geen materiële voorwaarde voor de belastingvrijstelling is, maar er slechts toe dient de fiscale status van de belastingplichtige te bewijzen en het toezicht op intracommunautaire handelingen te vergemakkelijken (punt 51). De prejudiciële vragen van de verwijzende rechter in de zaak VSTR heeft het Hof aldus uitgelegd dat deze betrekking hebben op de bewijsvereisten die aan de leverancier kunnen worden opgelegd wanneer van hem wordt verlangd dat hij aantoont dat voor de betrokken handeling is voldaan aan de voorwaarde inzake de hoedanigheid van belastingplichtige (punt 41). Het ging dus om bewijsvereisten voor een niet opgehelderde situatie en niet om aanvullende voorwaarden bij een duidelijke situatie.

bb) De lidstaten zijn onder de in de prejudiciële vraag geschetste omstandigheden naar de opvatting van de Senat niet overeenkomstig artikel 22, lid 8, van richtlijn 77/388/EEG, in de redactie van artikel 28 nonies van deze richtlijn, of artikel 28 quater, lid 1, aanhef, van richtlijn 77/388/EEG bevoegd om de vrijstelling te weigeren.

Krachtens artikel 22, lid 8, van richtlijn 77/388/EEG, in de redactie van artikel 28 nonies van deze richtlijn, hebben de lidstaten de bevoegdheid om maatregelen te nemen ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van belastingfraude, op voorwaarde met name dat zij niet verder gaan dan noodzakelijk is om deze doelstellingen te bereiken. Deze maatregelen mogen dus niet op zodanige wijze worden aangewend dat zij afbreuk doen aan de neutraliteit van de btw, die een basisbeginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel is. Het beginsel van fiscale neutraliteit eist immers dat de btw-vrijstelling wordt verleend wanneer is voldaan aan de materiële vereisten, ook al heeft de belastingplichtige bepaalde formele vereisten niet vervuld; dit zou slechts anders zijn wanneer de schending van dergelijke formele vereisten het leveren van het zekere bewijs dat aan de materiële voorwaarden is voldaan, zou verhinderen. Het formele vereiste van het btw-identificatienummer mag dus geen afbreuk doen aan het recht op de belastingvrijstelling, voor zover is voldaan aan de materiële voorwaarden voor een intracommunautaire levering (arrest van het Hof VSTR in ECLI:EU:C:2012:592, [OMISSIS], punten 44, 46 en 51). Hetzelfde geldt naar de opvatting van de Senat voor artikel 28 quater, lid 1, aanhef, van richtlijn 77/388/EEG.

**[Or. 13]**

Bijgevolg kan weliswaar met recht van de leverancier worden geëist dat hij te goeder trouw handelt en alles doet wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd om ervoor te zorgen dat hij door de handeling die hij verricht, niet betrokken raakt bij belastingfraude (arrest van het Hof VSTR in ECLI:EU:C:2012:592, [OMISSIS] punt 52).

Dit betekent dat van de belastingplichtige alleen kan worden verlangd redelijke maatregelen te treffen indien er concrete aanwijzingen voor belastingfraude bestaan (zie arrest van het Hof van 14 maart 2013, C-527/11, Ablessio, ECLI:EU:C:2013:168, [OMISSIS] punt 34, betreffende de weigering van verlening van een btw-identificatienummer) of indien een dergelijke belastingfraude reeds heeft plaatsgevonden.

Het Hof eist deze maatregelen alleen in verband met een bestaande belastingfraude en betreft deze daarop (arrest van het Hof in zaak Mecsek-Gabona, ECLI:EU:C:2012:547, [OMISSIS] punt 54; arrest van het Hof van 9 oktober 2014, C-492/13, Traum, ECLI:EU:C:2014:2267, [OMISSIS] punt 42). De weigering van de belastingvrijstelling in deze gevallen berust er juist op dat in het geval van bedrog of misbruik geen beroep kan worden gedaan op het Unierecht (arrest van het Hof van 18 december 2014, C-131/13, Italmoda, ECLI:EU:C:2014:2455, punten 43, 45, 49 en 50); voorwaarde is dus dat er sprake is van bedrog of misbruik.

Bovendien kan zonder concrete aanwijzingen voor belastingfraude de omvang van de vereiste maatregelen ter voorkoming hiervan niet worden bepaald. Alleen als er

daadwerkelijk sprake is van bedrog, heeft het goede trouw - criterium waar het Hof zich in zijn dictum in het arrest VSTR op baseert, zinvol (zie ook arrest van het Hof in zaak Mecsek-Gabona in ECLI:EU:C:2012:547, [OMISSIS] punt 50, arresten van het Hof van 6 december 2012, C-285/11, Bonik, ECLI:EU:C:2012:774, [OMISSIS] punten 40 en 43, en 18 juli 2013, C-78/12, „Evita-K”, ECLI:EU:C:2013:486, [OMISSIS] punten 39 en 40, betreffende de aftrek van voorbelasting).

Indien daarentegen het aan iedere (intracommunautaire) handeling inherente en daarmee steeds bestaande abstracte gevaar van belastingfraude voldoende zou zijn om van de afnemer „redelijke maatregelen” te verlangen, zou het voldoen aan deze maatregelen feitelijk een bijkomende voorwaarde voor vrijstelling vormen. Andere voorwaarden mogen volgens de rechtspraak van het Hof echter niet worden gesteld (arresten Teleos e.a. in ECLI:EU:C:2007:548, [OMISSIS] punt 70; VSTR in ECLI:EU:C:2012:592, [OMISSIS] punten 30, 44, 48, 51 en 55). Dienovereenkomstig voert advocaat-generaal Villalón in zijn conclusie van 27 september 2012 in zaak VSTR (ECLI:EU:C:2012:369, punt 63 e.v.) aan dat het neutraliteitsbeginsel behalve in het geval van fraude geen uitzondering **[Or. 14]** op de belastingvrijstelling toelaat. Ook het Hof heeft in zijn arrest in zaak VSTR geoordeeld dat het beginsel van fiscale neutraliteit, dat vereist dat vrijstelling wordt verleend wanneer is voldaan aan de materiële voorwaarden, geldt onder het voorbehoud dat de leverancier niet opzettelijk aan belastingfraude heeft deelgenomen (punt 46 in fine). Om die reden is het naar de opvatting van de Senat in strijd met het neutraliteitsbeginsel wanneer de belastingvrijstelling afhankelijk wordt gesteld van „redelijke maatregelen”, hoewel is voldaan aan de materiële voorwaarden en er geen concrete aanwijzingen voor belastingfraude zijn.

Bovendien zou dit verder gaan dan op grond van artikel 22, lid 8, van richtlijn 77/388/EEG noodzakelijk is ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van belastingfraude, en dit zou ook niet vallen onder a)rtikel 28 quater, A, aanhef, van richtlijn 77/388/EEG. Voor een juiste heffing van de belasting is namelijk in deze gevallen voldoende en noodzakelijk de vereiste inlichtingen uit te wisselen met de lidstaat waarin de belastingheffing tot dusver achterwege is gebleven (zie de artikelen 17 en 19 van verordening 1798/2003 en artikel 13 e.v. van verordening 904/2010). Want anders zou het gevaar bestaan dat de belastingheffing – feitelijk – naar het land van oorsprong wordt verlegd (zie conclusie van advocaat-generaal Villalón, VSTR, ECLI:EU:C:2012:369, punten 55, 58 en 78). Dit zou in strijd zijn met de op de intracommunautaire handel toepasselijke overgangsregeling inzake de btw, die bij richtlijn 77/388/EEG is ingevoerd, welke tot doel heeft de belastingopbrengst te doen toekomen aan de lidstaat waar het eindverbruik van de geleverde goederen plaatsvindt (zie in dit verband: arrest van het Hof van 6 maart 2014, C-606/12 en C-607/12, Dresser-Rand, ECLI:EU:C:2014:125, [OMISSIS] punt 28). Bij de weigering van de vrijstelling bestaat verder het risico van dubbele belasting. Een dergelijke dubbele belasting zou evenwel niet verenigbaar zijn met het neutraliteitsbeginsel (zie arrest van het Hof van 17 juli 2014, C-272/13, Equoland,

ECLI:EU:C:2014:2091, [OMISSIS] punten 40 en 41, en de conclusie van advocaat-generaal Villalón, VSTR, ECLI:EU:C:2012:369, punten 55 en 57), indien er geen sprake is van bedrog of misbruik.

cc) Het voorgaande geldt naar de opvatting van de Senat ook voor de intracommunautaire overbrenging [OMISSIS].

c) Het onderhavige geval illustreert de bovenstaande overwegingen in bijzondere mate:

Verzoeker heeft in casu alle feiten juist aangegeven en in zijn boekhouding opgenomen; er bestaat geen onduidelijkheid over de afnemer. Verzoeker was alleen ten onrechte van mening dat de overbrenging naar Spanje in 2006 en de verkoop in 2007 een in Duitsland aan te geven belastingvrije intracommunautaire levering aan D was. Ook het FA heeft in eerste instantie ten onrechte aangenomen dat [Or. 15] de levering aan D in Duitsland aan de btw was onderworpen. De vermelding van een individueel Spaans btw-identificatienummer door verzoeker had geen bijdrage geleverd aan de opheldering van de feiten, aangezien deze reeds duidelijk waren. De belastingdienst had voor een juiste belastingheffing kunnen zorgen, namelijk belastingvrije overbrenging in Duitsland enerzijds alsmede intracommunautaire verwerving met aftrek van voorbelasting in Spanje en de aansluitende belastbare levering aan D in Spanje anderzijds, door – zoals voorzien in het Unierecht – de Spaanse autoriteiten over de verrichtingen te informeren. De weigering van vrijstelling en de uitgebleven belastingheffing in Spanje zouden er feitelijk toe leiden dat de belastingopbrengst niet aan Spanje, maar aan Duitsland toekomt. Bovendien zou dit een dubbele belasting tot gevolg hebben, als Spanje eveneens belasting gaat heffen van verzoeker.

4. [OMISSIS]