

ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

27 september 2012 (*)

„Fiscale bepalingen – Belasting over toegevoegde waarde – Goederenleveringen – Belasting van ketentransacties – Weigering van vrijstelling wegens ontbreken van btw-identificatienummer van afnemer”

In zaak C-587/10,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Bundesfinanzhof (Duitsland) bij beslissing van 10 november 2010, ingekomen bij het Hof op 15 december 2010, in de procedure

Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)

tegen

Finanzamt Plauen,

in tegenwoordigheid van:

Bundesministerium der Finanzen,

wijst

HET HOF (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: J.-C. Bonichot (rapporteur), kamerpresident, A. Prechal, K. Schieman, L. Bay Larsen en C. Toader, rechters,

advocaat-generaal: P. Cruz Villalón,

griffier: A. Impellizzeri, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 7 maart 2012,

gelet op de opmerkingen van:

- Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR), vertegenwoordigd door T. Küffner, S. Maunz en T. Streit, Rechtsanwälte,
 - de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze en K. Petersen als gemachtigden,
 - de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door G. Palmieri als gemachtigde, bijgestaan door P. Gentili, avvocato dello Stato,
 - de Europese Commissie, vertegenwoordigd door W. Mölls en C. Soulay als gemachtigden,
- gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 21 juni 2012,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging 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 (PB L 145, blz. 1), zoals laatstelijk gewijzigd bij richtlijn 98/80/EG van de Raad van 12 oktober 1998 (PB L 281, blz. 31; hierna: „Zesde richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR) (hierna: „VSTR”) en het Finanzamt Plauen over de weigering van dit Finanzamt om vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) te verlenen voor een door een dochteronderneming van deze vennootschap verrichte goederenlevering.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn definieert het begrip „belastingplichtige” als volgt:

„Als belastingplichtige wordt 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.”

4 Artikel 22 van de Zesde richtlijn, in de versie 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.

5 Artikel 22, lid 1, sub c, eerste en derde streepje, van de Zesde richtlijn, in de versie van artikel 28 nonies ervan, luidt:

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

– iedere belastingplichtige, uitgezonderd die bedoeld in artikel 28 bis, lid 4, 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 in artikel 4, lid 2, bedoelde economische activiteiten en die hij in het buitenland verricht.”

6 Artikel 22, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn, in de versie van artikel 28 nonies ervan, preciseert:

„Iedere belastingplichtige moet voor goederen, geleverd aan, en voor diensten verricht voor een andere belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon een factuur of een als zodanig dienst doend document uitreiken. Tevens moet iedere belastingplichtige een factuur [...] uitreiken [...] voor de leveringen van goederen, verricht onder de voorwaarden van artikel 28

quater, A. [...]"

7 Artikel 22, lid 3, sub b, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, in de versie van artikel 28 nonies ervan, bepaalt:

„In de factuur moeten eveneens zijn vermeld:

[...]

— voor de in artikel 28 quater, A, sub a, bedoelde handelingen, het nummer waaronder de belastingplichtige in het binnenland is geïdentificeerd alsmede het nummer waaronder de afnemer in een andere lidstaat is geïdentificeerd,

[...]"

8 Artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn, in de versie van artikel 28 nonies ervan, bepaalt:

„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.”

9 Artikel 28 bis, lid 1, sub a, eerste en tweede alinea, en lid 3, eerste alinea, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„1. Aan de [btw] zijn tevens onderworpen:

a) de intracommunautaire verwervingen van goederen onder bezwarende titel in het binnenland door een belastingplichtige die als zodanig optreedt, of door een niet-belastingplichtige rechtspersoon, wanneer de verkoper een belastingplichtige is die als zodanig optreedt en noch onder de in artikel 24 bedoelde vrijstellingsregeling, noch onder het bepaalde in artikel 8, lid 1, sub a, tweede zin, of in artikel 28 ter, B, lid 1, valt.

In afwijking van de eerste alinea zijn de intracommunautaire verwervingen van goederen door een belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon onder de bij lid 1 bis vastgestelde voorwaarden, niet aan de [btw] onderworpen.

[...]

3. Als ‚intracommunautaire verwerving‘ van een goed wordt beschouwd het verkrijgen van de macht om als eigenaar te beschikken over een roerende lichamelijke zaak die door de verkoper of de afnemer, of voor hun rekening, met als bestemming de afnemer is verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat dan die waaruit het goed is verzonden of vervoerd.”

10 Artikel 28 ter, A, van deze richtlijn luidt:

„1. De plaats van een intracommunautaire verwerving van goederen wordt 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.

2. Onverminderd het bepaalde in lid 1 wordt de plaats van een intracommunautaire verwerving van goederen als bedoeld in artikel 28 bis, lid 1, sub a, evenwel geacht zich te bevinden op het grondgebied van de lidstaat die het btw-identificatienummer heeft toegekend waaronder de

afnemer deze verwerving heeft verricht, voor zover de afnemer niet aantoont dat de belasting op deze verwerving is geheven overeenkomstig lid 1.

Indien echter op de verwerving op grond van lid 1 belasting wordt geheven in de lidstaat van aankomst van de verzending of van het vervoer van de goederen, nadat de belasting erop is geheven op grond van de eerste alinea, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd in de lidstaat die het btw-identificatienummer heeft toegekend waaronder de afnemer deze verwerving heeft verricht.

[...]"

11 Artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„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 in de zin van artikel 5 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.”

Duits recht

12 In § 6a van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG”) is de intracommunautaire levering gedefinieerd als volgt:

„1. Er is van een intracommunautaire levering [§ 4, punt 1, sub b] sprake wanneer de levering aan de volgende voorwaarden voldoet:

1) de ondernemer of de afnemer heeft het voorwerp van de levering naar elders op het communautaire grondgebied vervoerd of verzonden;

2) de afnemer is

a) een ondernemer die het voorwerp van de levering voor zijn onderneming heeft verworven;

b) een rechtspersoon die geen ondernemer is of die het voorwerp van de levering niet voor zijn onderneming heeft verworven; of

c) bij de levering van een nieuw voertuig ook iedere andere afnemer;

en

3) de verwerving van het voorwerp van de levering is bij de afnemer in een andere lidstaat onderworpen aan de bepalingen van de omzetbelasting.

[...]

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

13 Krachtens § 17c, lid 1, van de Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (uitvoeringsverordening van het UStG; hierna: „UStDV”) rusten op de leverancier de volgende

verplichtingen:

„Bij intracommunautaire leveringen (§ 6a, leden 1 en 2, [UStG]) moet de ondernemer die binnen de werkingssfeer van [UStDV] 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 belastingvrijstelling. Uit de boekhouding moet duidelijk en op eenvoudig controleerbare wijze blijken dat aan deze voorwaarden is voldaan.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

14 In november 1998 heeft een in Duitsland gevestigde dochteronderneming van VSTR twee steenbrekers verkocht aan Atlantic International Trading Co. (hierna: „Atlantic”), die in de Verenigde Staten is gevestigd. Atlantic had een filiaal in Portugal, maar was in geen enkele lidstaat voor btw-doeleinden geregistreerd.

15 De dochteronderneming van VSTR heeft Atlantic gevraagd haar btw-identificatienummer mee te delen. Atlantic heeft geantwoord dat zij de betrokken goederen had doorverkocht aan een bedrijf in Finland, en zij heeft het btw-identificatienummer van dat Finse bedrijf opgegeven. Deze dochteronderneming heeft dat nummer gecontroleerd.

16 Deze goederen zijn vervolgens op het bedrijfsterrein van de dochteronderneming van VSTR opgehaald door een transportbedrijf dat van Atlantic de opdracht had gekregen om deze goederen over de weg naar Lübeck (Duitsland) te vervoeren en vervolgens naar Finland te verschepen.

17 De dochteronderneming van VSTR heeft voor de levering van de steenbrekers een factuur op naam van Atlantic zonder btw uitgereikt, met vermelding van het btw-identificatienummer van het Finse bedrijf waaraan deze goederen waren doorverkocht.

18 Het Finanzamt Plauen was evenwel van mening dat de levering tussen de dochteronderneming van VSTR en Atlantic niet van btw kon worden vrijgesteld op grond dat deze dochteronderneming niet het btw-identificatienummer van Atlantic had opgegeven.

19 Het Sächsisches Finanzgericht, dat in eerste aanleg uitspraak heeft gedaan, heeft het beroep dat VSTR tot nietigverklaring van deze beslissing van het Finanzamt Plauen had ingesteld, verworpen.

20 Daarop heeft VSTR beroep in „Revision” bij het Bundesfinanzhof ingesteld daar zij meende dat de door het Finanzamt Plauen aangevoerde grond om de btw-vrijstelling te weigeren in strijd met de Zesde richtlijn was. Het Finanzamt Plauen stelt daarentegen dat de lidstaten geen inbreuk op het recht van de Unie maken wanneer zij de vrijstelling voor een intracommunautaire levering afhankelijk stellen van de voorwaarde dat de afnemer in een lidstaat een btw-identificatienummer bezit.

21 Het Bundesfinanzhof stelt vast dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handeling aanleiding heeft gegeven tot twee opeenvolgende leveringen, de eerste van de dochteronderneming van VSTR naar Atlantic en de tweede van Atlantic naar het Finse bedrijf.

22 Volgens het Bundesfinanzhof kan de eerste levering als intracommunautaire levering van btw worden vrijgesteld op voorwaarde dat overeenkomstig § 6a, lid 1, eerste volzin, punt 3, UStG de aankoop van de goederen door de afnemer daadwerkelijk wordt belast in Finland. Deze voorwaarde kan impliceren dat de afnemer in de lidstaat van bestemming daadwerkelijk een btw-identificatienummer heeft zodat de belastingdienst van deze lidstaat de handeling aan btw kan onderwerpen.

23 Het Bundesfinanzhof is van oordeel dat de btw-vrijstelling kan worden geweigerd op grond van § 17c, lid 1, eerste volzin, UStDV, die de leverancier verplicht het btw-identificatienummer van de afnemer aan de hand van boekhoudkundige stukken te bewijzen.

24 Hoewel artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn niet als uitdrukkelijke voorwaarde stelt dat een intracommunautaire levering slechts van btw is vrijgesteld wanneer de afnemer een individueel btw-identificatienummer heeft, kan dat vereiste voortvloeien uit de in deze bepaling vervatte voorwaarde dat deze afnemer „een belastingplichtige [is] [...] die als zodanig optreedt in een andere lidstaat”. Het Bundesfinanzhof stelt zich bovendien de vraag of gelet op artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn, in de versie van artikel 28 nonies ervan, en artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van deze richtlijn deze voorwaarde de lidstaten toestaat een dergelijk bewijsvereiste aan de leverancier op te leggen, met name wanneer zoals in het hoofdgeding de in een derde land gevestigde afnemer in geen enkele lidstaat is geregistreerd en de leverancier bovendien niet heeft aangetoond dat de afnemer bij de belastingdienst aangifte van de intracommunautaire verwerving heeft gedaan.

25 De verwijzende rechter vraagt zich voorts af of de verplichting om het btw-identificatienummer te vermelden een rechtvaardiging kan vinden in de in de Zesde richtlijn vervatte en in de rechtspraak van het Hof bevestigde noodzakelijke samenhang tussen de vrijstelling van de intracommunautaire levering en de belasting van de intracommunautaire verwerving.

26 Daarop heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Staat de Zesde richtlijn [...] de lidstaten toe, een vrijgestelde intracommunautaire levering slechts dan in aanmerking te nemen, wanneer de belastingplichtige aan de hand van boekhoudkundig bewijs het btw-identificatienummer van de afnemer aantoonst?

2) Is het voor het antwoord op deze vraag van belang,

— of de afnemer een in een derde land gevestigde ondernemer is, die weliswaar het voorwerp van de levering in het kader van een ketentransactie van een lidstaat naar een andere lidstaat heeft verzonden, maar in geen enkele lidstaat btw-rechtelijk is geregistreerd, en

— of de belastingplichtige de indiening van een belastingaangifte voor de intracommunautaire verwerving door de afnemer heeft bewezen?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Opmerkingen vooraf

27 Intracommunautaire goederenleveringen zijn vrijgesteld op grond van artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, dat deel uitmaakt van de in hoofdstuk XVI bis van deze richtlijn opgenomen overgangsregeling voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten, waarvan de doelstelling erin bestaat de belastingopbrengst te doen toekomen aan de

lidstaat waar het eindverbruik van de geleverde goederen plaatsvindt (zie met name arrest van 7 december 2010, R, C-285/09, Jurispr. blz. I-12605, punt 37).

28 Bij het bij die overgangsregeling ingevoerde mechanisme wordt enerzijds de levering van intracommunautair te verzenden of te vervoeren goederen door de lidstaat van vertrek van deze verzending of dit vervoer vrijgesteld en bestaat daarenboven recht op aftrek of teruggaaf van de in deze lidstaat voldane voorbelasting, en wordt anderzijds de intracommunautaire verwerving door de lidstaat van aankomst belast. Dit mechanisme zorgt aldus voor een duidelijke afbakening van de fiscale soevereiniteit van de betrokken lidstaten (zie in die zin met name arrest R, reeds aangehaald, punt 38) en maakt het mogelijk dubbele belasting en dus schending van het aan het gemeenschappelijke btw-stelsel inherente beginsel van fiscale neutraliteit te vermijden (zie met name arresten van 27 september 2007, Teleos e.a., C-409/04, Jurispr. blz. I-7797, punt 25, en Collée, C-146/05, Jurispr. blz. I-7861, punt 23).

29 Aangaande de voorwaarden waaronder een handeling als intracommunautaire levering in de zin van artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn kan worden aangemerkt, volgt uit de rechtspraak dat onder dit begrip vallen en dus van btw zijn vrijgesteld leveringen van goederen door de verkoper of door de afnemer of voor hun rekening buiten het grondgebied van een lidstaat, maar binnen de Unie, verzonden of vervoerd, die worden 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 (zie met name arrest R, reeds aangehaald, punt 40).

30 Behalve deze voorwaarden, inzake de hoedanigheid van belastingplichtige, de overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken en de fysieke verplaatsing van de goederen van een lidstaat naar een andere, kunnen geen andere voorwaarden worden gesteld om een handeling als intracommunautaire levering of verwerving van goederen aan te merken (zie arrest Teleos e.a., reeds aangehaald, punt 70), waarbij het begrip intracommunautaire levering net als het begrip intracommunautaire verwerving objectief van aard is en onafhankelijk van het oogmerk en het resultaat van de betrokken handelingen wordt toegepast (zie met name arrest Teleos e.a., reeds aangehaald, punt 38).

31 Hoewel de vragen van de verwijzende rechter zien op de hoedanigheid van belastingplichtige van de afnemer, acht het Hof het nuttig de verwijzende rechter ook aanwijzingen te geven over de voorwaarde van het vervoer. Aangezien het in het hoofdgeding gaat om een handeling waarbij voor de verkochte goederen twee opeenvolgende leveringen doch één intracommunautair vervoer hebben plaatsgevonden, hangt de kwalificatie als intracommunautaire levering van de eerste levering (tussen de dochteronderneming van VSTR en Atlantic), die alsdan van btw kan worden vrijgesteld op grond van artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, af van de vraag of, zoals in de verwijzingsbeslissing wordt geopperd, dat vervoer daadwerkelijk kan worden toegerekend aan deze eerste levering (zie in die zin arresten van 6 april 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Jurispr. blz. I-3227, punt 45, en 16 december 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, Jurispr. blz. I-13335, punt 21).

32 Het antwoord op deze vraag hangt af van een globale beoordeling van alle bijzondere omstandigheden van de zaak (zie arrest Euro Tyre Holding, reeds aangehaald, punt 27), en inzonderheid van de bepaling van het tijdstip waarop de macht om als eigenaar over het goed te beschikken overgaat op de eindafnemer (zie arrest Euro Tyre Holding, reeds aangehaald, punten 31-35). Indien de tweede overgang van de macht om als een eigenaar over het goed te beschikken plaatsvindt vóór het intracommunautaire vervoer, kan dit vervoer niet meer worden toegerekend aan de eerste levering aan de eerste afnemer (zie in die zin arrest Euro Tyre Holding, reeds aangehaald, punt 33).

33 In het hoofdgeding vormt de levering van de dochteronderneming van VSTR aan Atlantic dus geen krachtens artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn van btw vrijgestelde intracommunautaire levering indien de tweede overgang van de eigendom van de betrokken goederen (van Atlantic aan het Finse bedrijf) plaatsvindt vóór het intracommunautaire vervoer van deze goederen naar Finland.

34 Met betrekking tot de eventueel in aanmerking te nemen factoren bij de beoordeling heeft het Hof reeds geoordeeld dat, wanneer de eerste afnemer op het grondgebied van de lidstaat van de eerste levering de macht heeft verkregen om als een eigenaar over het goed te beschikken, uiting heeft gegeven aan zijn voornemen om dat goed naar een andere lidstaat te vervoeren en zich kenbaar heeft gemaakt met zijn door laatstgenoemde lidstaat toegekend btw-identificatienummer, het intracommunautaire vervoer aan de eerste levering moet worden toegerekend op voorwaarde dat de macht om als een eigenaar over het goed te beschikken op de tweede afnemer is overgegaan in de lidstaat van bestemming van het intracommunautair vervoer (zie arrest Euro Tyre Holding, reeds aangehaald, punten 44 en 45).

35 Het Hof heeft evenwel gepreciseerd dat dit anders ligt wanneer, nadat de macht om als een eigenaar over het goed te beschikken is overgegaan op de afnemer, de leverancier die de eerste levering verricht, door deze afnemer ervan op de hoogte werd gebracht dat het goed aan een andere belastingplichtige zou worden doorverkocht voordat het de lidstaat van levering heeft verlaten (arrest Euro Tyre Holding, reeds aangehaald, punt 36).

36 Blijkens de verwijzingsbeslissing komen de feiten in het hoofdgeding ten dele overeen met het laatste geval daar Atlantic aan de dochteronderneming van VSTR vóór het vervoer van de betrokken goederen naar Finland heeft meegedeeld dat deze goederen reeds waren doorverkocht aan een Fins bedrijf waarvan zij het btw-identificatienummer heeft opgegeven.

37 Deze omstandigheden kunnen in se evenwel niet aantonen dat de macht om als een eigenaar over de betrokken goederen te beschikken aan het Finse bedrijf is overgegaan vóór het vervoer ervan naar Finland en het is de taak van de nationale rechter om op basis van alle omstandigheden van de zaak uit te maken of dat het geval is geweest.

38 Aangezien de in het hoofdgeding aan de orde zijnde levering een intracommunautaire levering kan zijn, dient bijgevolg op de twee prejudiciële vragen te worden geantwoord.

Beantwoording van de twee prejudiciële vragen

39 Met zijn twee vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het niet eraan in de weg staat dat de belastingdienst van een lidstaat als voorwaarde voor btw-vrijstelling van een intracommunautaire levering stelt dat de leverancier het btw-identificatienummer van de afnemer opgeeft. De verwijzende rechter vraagt het Hof te verduidelijken of de omstandigheid dat de afnemer in een derde land is gevestigd en in geen

enkele lidstaat is geregistreerd en de omstandigheid dat de leverancier bewijst dat de afnemer aangifte van de intracommunautaire verwerving heeft gedaan, verschil maken voor de beantwoording van deze vragen.

40 De in artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn gestelde voorwaarde dat de afnemer een „belastingplichtige [is] [...] die als zodanig optreedt in een andere lidstaat”, impliceert in se niet dat de afnemer in het kader van de betrokken verwerving handelingen stelt met gebruik van een btw-identificatienummer.

41 Dus moet worden aangenomen dat de prejudiciële vragen van de verwijzende rechter 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.

42 In dit verband heeft het Hof reeds geoordeeld dat, aangezien de Zesde richtlijn daaromtrent niets bepaalt en alleen voorschrijft, in artikel 28 quater, A, eerste zinsnede, dat de lidstaten de voorwaarden moeten vaststellen waaronder zij de intracommunautaire goederenleveringen vrijstellen, de vraag welke bewijselementen een belastingplichtige kan overleggen om in aanmerking te komen voor de btw-vrijstelling, tot de bevoegdheid van de lidstaten behoort (zie met name reeds aangehaalde arresten Collée, punt 24, en R, punt 43).

43 Het Hof heeft bovendien verduidelijkt dat de goederenleverancier het bewijs dient te leveren dat is voldaan aan de voor de toepassing van artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn geldende voorwaarden, daaronder begrepen de door de lidstaten vastgestelde voorwaarden om een juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, belastingontwijking en misbruik te voorkomen (zie met name arrest R, reeds aangehaald, punt 46).

44 Voorts hebben de lidstaten krachtens artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn, in de versie van artikel 28 nonies ervan, 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 (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Collée, punt 26, en R, punt 45). 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 (zie reeds aangehaalde arresten Teleos e.a., punt 46, en Collée, punt 26).

45 Wanneer het recht op btw-vrijstelling voor een intercommunautaire levering in wezen afhankelijk wordt gesteld van de naleving van formele verplichtingen, zonder rekening te houden met de materiële vereisten en, met name, zonder na te gaan of aan deze vereisten is voldaan, gaat dit verder dan noodzakelijk is ter waarborging van de juiste heffing van de belasting (zie arrest Collée, reeds aangehaald, punt 29).

46 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, en dit is slechts anders wanneer de schending van dergelijke formele vereisten het leveren van het zekere bewijs dat aan de materiële voorwaarden is voldaan, zou hebben verhindert (zie arrest Collée, reeds aangehaald, punt 31), evenwel mits de goederenleverancier niet opzettelijk aan belastingfraude heeft deelgenomen en zo de goede werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel in gevaar heeft gebracht. Het Hof heeft immers geoordeeld dat in dat laatste geval de betrokkene zich niet op goede gronden op het beginsel van fiscale neutraliteit kan beroepen (zie arrest R, reeds aangehaald, punt 54).

47 Uit het voorgaande volgt dat de lidstaten de goederenleverancier kunnen verplichten te bewijzen dat de afnemer een belastingplichtige is die als zodanig handelt in een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van de betrokken goederen, mits de algemene rechtsbeginselen, inzonderheid het evenredigheidsbeginsel, worden geëerbiedigd.

48 Aangaande de vraag of aan deze vereisten is voldaan wanneer, zoals in het hoofdgeding, een lidstaat de leverancier verplicht het btw-identificatienummer van de afnemer op te geven, kan niet worden betwist dat dit identificatienummer in het bij de Zesde richtlijn ingevoerde stelsel onlosmakelijk is verbonden met de hoedanigheid van belastingplichtige. Zo verplicht artikel 22, lid 1, sub c, eerste en derde streepje, van de Zesde richtlijn, in de versie van artikel 28 nonies ervan, de lidstaten de nodige maatregelen te treffen om een belastingplichtige aan de hand van een individueel nummer te identificeren.

49 Toch kan dit bewijs niet in alle gevallen uitsluitend afhangen van de opgave van dit nummer, aangezien de in artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn vervatte definitie van belastingplichtige alleen ziet op ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit, zonder dat deze hoedanigheid afhangt van het feit dat de betrokkene een btw-identificatienummer bezit. Bovendien volgt uit de rechtspraak dat een belastingplichtige als zodanig handelt wanneer hij handelingen verricht in het kader van zijn belastbare activiteit (zie in die zin arrest van 12 januari 2006, Optigen e.a., C-354/03, C-355/03 en C-484/03, Jurispr. blz. I-483, punt 42).

50 Evenmin valt uit te sluiten dat een leverancier om een of andere reden niet over dat nummer beschikt, temeer daar naleving van deze verplichting door de leverancier afhangt van de informatie die hij van de afnemer verkrijgt.

51 Hoewel het btw-identificatienummer de fiscale status van de belastingplichtige bewijst en het toezicht op intracommunautaire handelingen vergemakkelijkt, gaat het dus echter slechts om een formeel vereiste dat geen afbreuk mag doen aan het recht op de btw-vrijstelling voor zover is voldaan aan de materiële voorwaarden voor een intracommunautaire levering (zie arrest van 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, punt 60).

52 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 (zie arrest Euro Tyre Holding, reeds aangehaald, punt 38). Toch gaan de lidstaten verder dan noodzakelijk is voor de juiste heffing van de belasting wanneer zij de btw-vrijstelling voor een intracommunautaire levering weigeren louter op grond dat de leverancier het btw-identificatienummer niet heeft opgegeven, hoewel hij, te goeder trouw handelend en na alles te hebben gedaan wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd, dit nummer niet kan opgeven, maar andere gegevens heeft verstrekt waaruit op afdoende wijze kan blijken dat de afnemer een belastingplichtige is die bij de betrokken handeling als zodanig heeft gehandeld.

53 In dit verband blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat in het hoofdgeding de leverancier het identificatienummer van Atlantic heeft gevraagd en dat Atlantic, die geen dergelijk nummer bezat, het identificatienummer van de tweede afnemer heeft meegedeeld. Dus blijkt dat geen van beiden met frauduleus oogmerk heeft gehandeld. Bovendien betreft de in het hoofdgeding aan de orde zijnde levering goederen die naar hun aard bestemd blijken te zijn voor gebruik in het kader van een economische activiteit.

54 De omstandigheid dat de afnemer, zoals in het hoofdgeding, in een derde land is gevestigd, kan in beginsel niet rechtvaardigen dat het antwoord anders luidt. Noch in de overgangsregeling

van de Zesde richtlijn betreffende de intracommunautaire levering noch in de rechtspraak van het Hof daaromtrent wordt immers een onderscheid gemaakt naar de plaats van vestiging van de afnemer.

55 Met betrekking tot de omstandigheid dat de leverancier de belastingaangifte van de afnemer voor zijn intracommunautaire verwerving heeft voorgelegd, zij eraan herinnerd dat, zoals is geoordeeld in punt 30 van het onderhavige arrest, behalve de voorwaarden inzake de hoedanigheid van belastingplichtige, de overgang van de macht om als een eigenaar over het goed te beschikken en de fysieke verplaatsing van de goederen van een lidstaat naar een andere, geen andere voorwaarden kunnen worden gesteld voor de kwalificatie van een handeling als intracommunautaire levering of verwerving van goederen. Van de leverancier die in aanmerking wil komen voor de vrijstelling op grond van artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, kan dus niet worden verlangd dat hij bewijzen betreffende de belasting van de intracommunautaire verwerving van de betrokken goederen overlegt.

56 Bovendien kan niet worden aangenomen dat een dergelijke aangifte beslissende betekenis heeft als bewijs van de hoedanigheid van belastingplichtige van de afnemer; hooguit kan zij een aanwijzing vormen (zie naar analogie arrest Teleos e.a., reeds aangehaald, punt 71, en arrest van 27 september 2007, Twoh International, C-184/05, Jurispr. blz. I-7897, punt 37).

57 Bijgevolg maakt de omstandigheid dat de leverancier wel of niet deze aangifte heeft overgelegd, geen verschil voor het antwoord op de vragen van de verwijzende rechter.

58 Gelet op een en ander moet derhalve op de twee vragen worden geantwoord dat artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn aldus dient te worden uitgelegd dat het niet eraan in de weg staat dat de belastingdienst van een lidstaat als voorwaarde voor de btw-vrijstelling van een intracommunautaire levering stelt dat de leverancier het btw-identificatienummer 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.

Kosten

59 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Vierde kamer) verklaart voor recht:

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.

ondertekeningen

* Procestaal: Duits.