

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

6 september 2012 (*)

„Btw – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 138, lid 1 – Voorwaarden voor vrijstelling van intracommunautaire handeling die wordt gekenmerkt door verplichting voor afnemer om vervoer te verzorgen van goed waarover hij vanaf moment van laden als eigenaar beschikt – Verplichting voor verkoper om aan te tonen dat goed grondgebied van lidstaat van levering fysiek heeft verlaten – Schrapping met terugwerkende kracht van btw-identificatienummer van afnemer”

In zaak C-273/11,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door Baranya Megyei Bíróság (Hongarije) bij beslissing van 18 mei 2011, ingekomen bij het Hof op 3 juni 2011, in de procedure

Mecsek-Gabona Kft.

tegen

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága,

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: J. N. Cunha Rodrigues, kamerpresident, U. Løhmus (rapporteur), A. Rosas, A. Ó Caoimh en A. Arabadjiev, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: K. Sztranc-Szawiczek, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 10 mei 2012,

gelet op de opmerkingen van:

- de Hongaarse regering, vertegenwoordigd door M. Z. Fehér en K. Szíjjártó als gemachtigden,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze en K. Petersen als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en V. Bottka als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten, het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 138, lid 1, van

richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/88/EU van de Raad van 7 december 2010 (PB L 326, blz. 1; hierna: „richtlijn 2006/112”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Mecsek-Gabona Kft. (hierna: „Mecsek-Gabona”) en Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (regionale belastingdienst te Dél-dunántúl; hierna: „Főigazgatóság”) over de weigering van deze administratie verzoekster in het hoofdgeding vrijstelling te verlenen van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) over een handeling die zij als intracommunautaire levering van goederen heeft aangemerkt.

Toepasselijke bepalingen

Richtlijn 2006/112

3 Richtlijn 2006/112 heeft, overeenkomstig de artikelen 411 en 413 ervan, met ingang van 1 januari 2007 de destijds geldende btw-regeling van de Unie, met name 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), ingetrokken en vervangen.

4 Artikel 2, lid 1, sub b-i, van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„1. De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

[...]

b) de intracommunautaire verwervingen van goederen die binnen het grondgebied van een lidstaat onder bezwarende titel worden verricht:

i) door een als zodanig handelende belastingplichtige of door een niet-belastingplichtige rechtspersoon, wanneer de verkoper een als zodanig handelende belastingplichtige is [...]”

5 Artikel 14, lid 1, van deze richtlijn luidt:

„Als ‚levering van goederen’ wordt beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.”

6 Titel IX van deze richtlijn, met het opschrift „Vrijstellingen”, bevat tien hoofdstukken, waarvan hoofdstuk 1 de algemene bepalingen bevat. Artikel 131, het enige artikel van dit hoofdstuk, luidt:

„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.”

7 Artikel 138, lid 1, dat behoort tot hoofdstuk 4, met het opschrift „Vrijstellingen met betrekking tot intracommunautaire handelingen”, van titel IX, luidt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de levering van goederen, door of voor rekening van de verkoper of de afnemer verzonden of vervoerd naar een plaats buiten hun respectieve grondgebied, maar binnen de Gemeenschap, welke wordt verricht voor een andere belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon die als zodanig handelt in een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van de goederen.”

8 De artikelen 131 en 138, lid 1, van richtlijn 2006/112 nemen in wezen de inhoud over van artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 (PB L 102, blz. 18).

9 Titel XI van richtlijn 2006/112, met het opschrift „Verplichtingen van de belastingplichtigen en van bepaalde niet-belastingplichtige personen”, bevat onder meer een hoofdstuk 2 met het opschrift „Identificatie”, en een hoofdstuk 3 met het opschrift „Facturering”.

10 Hoofdstuk 2 bevat met name artikel 214, dat bepaalt:

„1. De lidstaten treffen de nodige maatregelen voor de identificatie onder een individueel nummer van de volgende personen:

[...]

b) iedere belastingplichtige of niet-belastingplichtige rechtspersoon die intracommunautaire verwervingen van goederen verricht welke op grond van artikel 2, lid 1, sub b, aan de btw zijn onderworpen of die het in artikel 3, lid 3, bedoelde keuzerecht uitoefent zijn intracommunautaire verwervingen aan de btw te onderwerpen;

[...]”

11 Artikel 220, eerste alinea, dat valt onder hoofdstuk 3 van titel XI, bepaalt:

„Iedere belastingplichtige zorgt ervoor dat door hemzelf, door de afnemer of, in zijn naam en voor zijn rekening, door een derde, in de volgende gevallen een factuur wordt uitgereikt:

[...]

3) de levering van goederen, verricht onder de in artikel 138 gestelde voorwaarden;

[...]”

12 Artikel 226, dat staat in hoofdstuk 3, bepaalt:

„Onverminderd de bijzondere bepalingen van deze richtlijn zijn voor btw-doeleinden op de overeenkomstig de artikelen 220 en 221 uitgereikte facturen alleen de volgende vermeldingen verplicht:

[...]

4) het in artikel 214 bedoelde btw-identificatienummer van de afnemer waaronder hij een goederenlevering of een dienst heeft afgenomen waarvoor hij tot voldoening van de belasting is gehouden of waaronder hij een in artikel 138 bedoelde goederenlevering heeft afgenomen;

[...]”

13 Artikel 89, lid 1, van Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (*Magyar Közlöny* 2007/128; wet CXXVII van 2007 inzake de btw) luidt:

„Onverminderd de leden 2 en 3, worden vrijgesteld de leveringen van goederen die van Hongarije naar het buitenland, maar binnen de Gemeenschap, worden verzonden of vervoerd, ongeacht of de verzending of het vervoer wordt uitgevoerd door de verkoper, de afnemer dan wel door een derde die handelt voor rekening van een van beiden voor een andere persoon die geen belastingplichtige is in Hongarije, maar wel in een andere lidstaat van de Gemeenschap, ofwel voor een rechtspersoon die in het register van een andere lidstaat van de Gemeenschap is ingeschreven als niet-belastingplichtige rechtspersoon.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

14 Mecsek-Gabona is een Hongaarse vennootschap met als voornaamste activiteit de groothandel in graan, tabak, zaden en foerage.

15 Op 28 augustus 2009 heeft zij met Agro-Trade S.r.l. (hierna: „Agro-Trade”), een in Italië gevestigde vennootschap, een koopovereenkomst gesloten voor 1 000 ton (of 10 % meer of minder) koolzaad tegen een prijs van 71 500 HUF/ton, met het oog op een van btw vrijgestelde intracommunautaire levering van goederen.

16 In de clausules betreffende de uitvoering van deze overeenkomst waren partijen overeengekomen dat de kwantitatieve uitvoering van deze overeenkomst zou gebeuren aan de hand van het op het terrein van de verkoper te Szentlőrinc (Hongarije) geladen gewicht, zoals bevestigd door de weegregisters en de op basis daarvan uitgereikte facturen. De afnemer zou zorgen voor de vervoermiddelen en het vervoer van de handelswaar naar een andere lidstaat.

17 Vóór dit vervoer had de afnemer de kentekens meegedeeld van de vrachtwagens die de handelswaar op het terrein van Mecsek-Gabona zouden komen ophalen. De gekochte hoeveelheden producten zijn in de CMR-vrachtbrieven (brieven van verzending opgesteld op basis van het Verdrag betreffende de overeenkomst tot internationaal vervoer van goederen over de weg, ondertekend te Genève op 19 mei 1956, zoals gewijzigd bij Protocol van 5 juli 1978) vermeld na het wegen van de vrachtwagens en de vervoerders hebben de door hen geviseerde vervoersdocumenten overgelegd. De verkoper heeft een kopie gemaakt van het eerste exemplaar van deze ingevulde vrachtbrieven en de vervoerders hebben het origineel bewaard. De 40 CMR-vrachtbrieven, met opeenvolgende serienummers, zijn vanaf het postadres van de afnemer in Italië per post teruggestuurd naar de verkoper.

18 Op 4 september 2009 zijn twee facturen uitgereikt voor de in het hoofdgeding aan de orde zijnde verkoop met vrijstelling van btw, de eerste factuur voor een bedrag van 34 638 175 HUF en de tweede factuur voor een bedrag van 34 555 235 HUF, voor hoeveelheden koolzaad van 484,45 respectievelijk 483,29 ton. Het op de eerste factuur vermelde bedrag is enkele dagen na de levering betaald door een natuurlijke persoon van Hongaarse nationaliteit, die dit bedrag op de rekening van Mecsek-Gabona heeft gestort. De tweede factuur, die uiterlijk acht maanden na de levering moest worden betaald, is daarentegen niet betaald.

19 Na inzage van het register van belastingplichtigen door verzoekster in het hoofdgeding op 7 september 2009, is gebleken dat Agro-Trade op die datum over een btw-identificatienummer beschikte.

20 Tijdens de controle van de belastingaangifte van Mecsek-Gabona heeft de Hongaarse belastingdienst de Italiaanse autoriteiten om inlichtingen verzocht overeenkomstig artikel 5, lid 1, 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 (PB L 264, blz. 1). Volgens de door deze autoriteiten verstrekte inlichtingen was van Agro-Trade geen spoor en op het adres van de opgegeven zetel bevond zich een eengezinswoning. Op dat adres was geen enkele vennootschap met die naam ingeschreven. Aangezien Agro-Trade nooit btw had betaald, kende de Italiaanse belastingdienst deze vennootschap ook niet. Op 14 januari 2010 was het Italiaanse btw-identificatienummer van deze vennootschap met terugwerkende kracht tot 17 april 2009 uit het register geschrapt.

21 Gelet op een en ander was de Hongaarse belastingdienst in eerste aanleg van mening dat Mecsek-Gabona er niet in was geslaagd om tijdens de fiscale procedure het bewijs te leveren van een van btw vrijgestelde levering van goederen en heeft hij bij beslissing van 7 september 2010 vastgesteld dat deze vennootschap in september 2009 een btw-schuld had van 17 298 000 HUF, vermeerderd met een geldboete van 1 730 000 HUF en een vertragsboete van 950 000 HUF.

22 Bij beslissing van 18 januari 2011 heeft Főigazgatóság de beslissing van de belastingdienst in eerste aanleg bevestigd, op grond dat Mecsek-Gabona had moeten beschikken over een document dat de verzending en het vervoer van de handelswaar naar een andere lidstaat kon aantonen. Aangezien deze vennootschap tijdens de controleprocedure geen dergelijk document kon overleggen, of het door haar overgelegde document niet als bewijs kon worden beschouwd, is zij de btw over de in het hoofdgeding aan de orde zijnde verkoop verschuldigd, tenzij zij te goeder trouw was bij de transactie.

23 Volgens Főigazgatóság had Mecsek-Gabona meer voorzorgsmaatregelen moeten nemen. Derhalve had zij zich er niet toe mogen beperken na te gaan of de handelswaar was opgehaald, maar had zij zich eveneens moeten vergewissen van de aankomst ervan ter bestemming.

24 Voor de verwijzende rechter vordert verzoekster in het hoofdgeding nietigverklaring van de beslissing van Főigazgatóság en van de beslissing van de belastingdienst in eerste aanleg. Zij heeft betoogd dat haar noch bij de sluiting van de overeenkomst noch bij de uitvoering ervan nalatigheid kon worden verweten, aangezien zij op 7 september 2009 de echtheid had onderzocht van het btw-identificatienummer van Agro-Trade, dit nummer wel degelijk bestond en de CMR-vrachtbrieven eveneens naar haar waren teruggestuurd vanaf het Italiaanse adres van de afnemer. Mecsek-Gabona heeft daaraan toegevoegd dat zij niet kon weten dat de Italiaanse belastingdienst op 14 januari 2010 dit identificatienummer met terugwerkende kracht tot 17 april 2009 had geschrapt, en dat deze schrapping bijgevolg dienaangaande geen invloed kon hebben.

25 Főigazgatóság heeft geconcludeerd tot verwerping van het beroep van Mecsek-Gabona met handhaving van het argument dat deze vennootschap slechts gebruik kon maken van de vrijstelling van de btw over de in het hoofdgeding aan de orde zijnde levering indien zij zich niet alleen vergewiste van het ophalen van de goederen, maar ook van de aankomst ervan ter bestemming.

26 Baranya Megyei Bíróság is van oordeel dat uitlegging van artikel 138 van richtlijn 2006/112 noodzakelijk is opdat zij kan vaststellen welk bewijs moet worden geleverd om aan te tonen dat een van btw vrijgestelde levering van goederen heeft plaatsgevonden, en uitspraak kan doen over de vraag in hoeverre de verkoper instaat voor het gedrag van de afnemer wanneer hij het vervoer niet zelf uitvoert. Onder verwijzing naar het arrest van 27 september 2007, Teleos e.a. (C-409/04, Jurispr. blz. I-7797), wenst de verwijzende rechter voorts te vernemen of het feit dat het btw-identificatienummer van Agro-Trade na de levering van het goed is geschrapt, ertoe kan leiden dat

de goede trouw van verzoekster in het hoofdgeding in twijfel wordt getrokken en tot de slotsom wordt gekomen dat er geen sprake is van een van btw vrijgestelde levering.

27 Daarop heeft Baranya Megyei Bíróság de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Moet artikel 138, lid 1, van richtlijn [2006/112] aldus worden uitgelegd dat een levering van goederen is vrijgesteld van btw wanneer de goederen zijn geleverd aan een afnemer die – op het tijdstip van de sluiting van de koopovereenkomst – in een andere lidstaat voor btw-doeleinden is geregistreerd en de afnemer in de koopovereenkomst van de goederen heeft bedongen dat de beschikkingsbevoegdheid en het eigendomsrecht op hem overgaan bij het laden op het vervoermiddel en dat het vervoer naar de andere lidstaat voor zijn rekening is?

2) Volstaat het uit het oogpunt van de verkoper met het oog op een van btw vrijgestelde levering dat hij nagaat of de verkochte handelswaar wordt vervoerd met in het buitenland geregistreerde voertuigen en dat hij beschikt over een door de afnemer afgegeven CMR-vrachtbrief, of moet hij zich ervan vergewissen dat de verkochte goederen de grens van de staat hebben overschreden en dat het vervoer binnen de Gemeenschap is verricht?

3) Kan de btw-vrijstelling van de levering van goederen in twijfel worden getrokken op de enkele grond dat de belastingautoriteiten van een andere lidstaat het communautair fiscaal registratienummer van de afnemer met terugwerkende kracht – tot vóór het tijdstip van de levering van goederen – schrappen?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

De eerste en de tweede vraag

28 Met zijn eerste twee vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 138, lid 1, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat de belastingdienst van een lidstaat een in die lidstaat gevestigde verkoper weigert vrijstelling van de btw over een intracommunautaire levering te verlenen in omstandigheden waarin het recht om als een eigenaar over een goed te beschikken op het grondgebied van die lidstaat wordt overgedragen aan een in een andere lidstaat gevestigde afnemer die op het tijdstip van de handeling in die andere lidstaat over een btw-identificatienummer beschikt en voor het vervoer van dit goed naar deze andere lidstaat zorgt, en voorts de verkoper zich ervan vergewist dat de in het buitenland geregistreerde vrachtwagens het goed in zijn opslagplaats ophalen en over de CMR-vrachtbrieven beschikt die de afnemer heeft teruggestuurd vanuit de lidstaat van bestemming, als bewijs dat het goed uit de lidstaat van de verkoper is vervoerd.

29 Vooraf zij eraan herinnerd dat een intracommunautaire levering, die de pendant van de intracommunautaire verwerving vormt, is vrijgesteld van btw mits zij aan de voorwaarden van artikel 138, lid 1, van richtlijn 2006/112 voldoet (zie in die zin reeds aangehaald arrest Teleos e.a., punt 28, en arrest van 18 november 2010, X, C-84/09, Jurispr. blz. I-11645, punt 26).

30 Krachtens deze bepaling verlenen de lidstaten vrijstelling voor de levering van goederen, door of voor rekening van de verkoper of de afnemer verzonden of vervoerd naar een plaats buiten hun respectieve grondgebied maar binnen de Unie, welke wordt verricht voor een andere belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon die als zodanig handelt in een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van de goederen.

31 Volgens vaste rechtspraak wordt de intracommunautaire levering van een goed pas

vrijgesteld wanneer de macht om als een eigenaar over dit goed te beschikken aan de afnemer is overgedragen, de verkoper aantoonst dat dit goed naar een andere lidstaat is verzonden of vervoerd en dit goed het grondgebied van de lidstaat van levering ten gevolge van deze verzending of dit vervoer fysiek heeft verlaten (zie reeds aangehaald arrest *Teleos e.a.*, punt 42; arresten van 27 september 2007, *Twoh International*, C-184/05, Jurispr. blz. I-7897, punt 23; 7 december 2010, R., C-285/09, Jurispr. blz. I-12605, punt 41, en 16 december 2010, *Euro Tyre Holding*, C-430/09, Jurispr. blz. I-13335, punt 29).

32 Wat in de eerste plaats de overdracht aan de afnemer van het recht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken betreft, zij opgemerkt dat deze overdracht een inherente voorwaarde is voor elke levering van goederen als omschreven in artikel 14, lid 1, van richtlijn 2006/112 en op zich niet volstaat om het intracommunautaire karakter van de betrokken handeling vast te stellen.

33 Dienaangaande blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat vaststaat dat in het hoofdgeding is voldaan aan deze voorwaarde betreffende de overdracht van het recht om als een eigenaar over het goed te beschikken, aangezien deze overdracht volgens de overeenkomst tussen partijen heeft plaatsgevonden bij het laden van de goederen op de vervoermiddelen waarvoor de afnemer had gezorgd en de Hongaarse belastingdienst niet betwijfelt dat dit laden werkelijk heeft plaatsgevonden.

34 Wat in de tweede plaats de verplichting van de verkoper betreft om aan te tonen dat het goed buiten de lidstaat van levering is verzonden of vervoerd, zij eraan herinnerd dat deze verplichting moet worden geplaatst in de bijzondere context van de overgangsregeling voor de belastingheffing in het handelsverkeer in de Unie, die is ingevoerd bij richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388 (PB L 376, blz. 1), wegens de afschaffing van de binnengrenzen met ingang van 1 januari 1993 (reeds aangehaald arrest *Teleos e.a.*, punt 21).

35 Dienaangaande heeft het Hof opgemerkt dat hoewel voor de intracommunautaire levering van goederen de objectieve voorwaarde geldt dat de goederen fysiek buiten de lidstaat van levering worden gebracht, het sinds de afschaffing van de controle aan de grenzen tussen de lidstaten voor de belastingdiensten moeilijk is om na te gaan of de goederen het grondgebied van de betrokken lidstaat fysiek hebben verlaten. Als gevolg daarvan controleren de belastingdiensten hoofdzakelijk aan de hand van de door de belastingplichtigen verstrekte bewijzen en verklaringen (reeds aangehaalde arresten *Teleos e.a.*, punt 44, en R., punt 42).

36 Uit de rechtspraak blijkt ook dat, nu richtlijn 2006/112 geen concrete bepaling bevat over de bewijzen die de belastingplichtigen moeten leveren om in aanmerking te komen voor btw-vrijstelling, het aan de lidstaten staat om overeenkomstig artikel 131 van richtlijn 2006/112 de voorwaarden vast te stellen waaronder zij intracommunautaire leveringen vrijstellen om een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen. Bij de uitoefening van hun bevoegdheden moeten de lidstaten evenwel de algemene rechtsbeginselen naleven die deel uitmaken van de rechtsorde van de Unie, waaronder met name het rechtszekerheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel (zie in die zin arrest van 27 september 2007, *Collée*, C-146/05, Jurispr. blz. I-7861, punt 24, en reeds aangehaalde arresten *Twoh International*, punt 25; X, punt 35, en R., punten 43 en 45).

37 Dienaangaande zij opgemerkt dat in de verwijzingsbeslissing geen gewag wordt gemaakt van in het Hongaarse recht voorziene concrete verplichtingen, zoals met name een lijst van documenten die aan de bevoegde autoriteiten moeten worden overgelegd voor de toepassing van de vrijstelling voor een intracommunautaire levering. Volgens de toelichtingen van de Hongaarse

regering ter terechtzitting van het Hof bepaalt de Hongaarse regeling alleen dat de levering voor echt moet worden verklaard en dat het vereiste bewijsniveau afhangt van de concrete omstandigheden van de betrokken handeling.

38 Derhalve moet de op een belastingplichtige rustende bewijsplicht worden vastgesteld op basis van de dienaangaande in het nationale recht uitdrukkelijk gestelde voorwaarden en de gebruikelijke praktijk voor gelijksoortige transacties.

39 Zoals volgt uit de rechtspraak van het Hof, eist het rechtszekerheidsbeginsel dat belastingplichtigen hun fiscale verplichtingen kennen alvorens een transactie aan te gaan (reeds aangehaald arrest Teleos e.a., punt 48 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

40 De verwijzende rechter wenst met name te vernemen of een lidstaat voor de toepassing van de vrijstelling voor een intracommunautaire levering van de belastingplichtige kan eisen dat hij zich ervan vergewist dat de handelswaar het grondgebied van deze lidstaat fysiek heeft verlaten.

41 Dienaangaande heeft het Hof reeds opgemerkt dat in een situatie waarin er blijkbaar geen enkel tastbaar bewijs is op grond waarvan kan worden vastgesteld dat de betrokken goederen buiten het grondgebied van de lidstaat van levering zijn gebracht, het opleggen aan een belastingplichtige van de verplichting om een dergelijk bewijs te leveren, geen garantie biedt voor de juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstellingen. Deze verplichting plaatst deze belastingplichtige integendeel in een situatie van onzekerheid met betrekking tot de vraag of de intracommunautaire levering voor de vrijstelling in aanmerking komt dan wel of hij in de verkoopprijs btw moet opnemen (zie in die zin reeds aangehaald arrest Teleos e.a., punten 49 en 51).

42 Voorts moet worden gepreciseerd dat indien de afnemer in de lidstaat van levering de macht heeft om als een eigenaar over het betrokken goed te beschikken en het vervoer van dit goed naar de lidstaat van bestemming op zich neemt, rekening moet worden gehouden met het feit dat het bewijs dat de verkoper aan de belastingdienst kan overleggen, hoofdzakelijk afhangt van de gegevens die hij daartoe van de afnemer ontvangt (zie in die zin reeds aangehaald arrest Euro Tyre Holding, punt 37).

43 Derhalve heeft het Hof geoordeeld dat wanneer de verkoper aan zijn verplichtingen inzake het bewijs van een intracommunautaire levering heeft voldaan, terwijl de afnemer zijn contractuele verplichting tot verzending of vervoer van het betrokken goed buiten de lidstaat van levering niet is nagekomen, de btw in deze lidstaat dient te worden betaald door de afnemer (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Teleos e.a., punten 66 en 67, en Euro Tyre Holding, punt 38).

44 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat Mecsek-Gabona in het hoofdgeding aanspraak heeft gemaakt op btw-vrijstelling op grond van het door de Italiaanse autoriteiten aan de afnemer toegekende btw-identificatienummer, het feit dat de verkochte handelswaar was opgehaald door in het buitenland geregistreerde vrachtwagens en de door de afnemer vanaf zijn postadres teruggestuurde CMR-vrachtbrieven, waaruit bleek dat de goederen naar Italië waren vervoerd.

45 De vraag of Mecsek-Gabona op deze wijze heeft voldaan aan haar bewijsplicht en aan haar zorgvuldigheidsplicht, moet door de verwijzende rechter worden beoordeeld aan de hand van de in punt 38 van het onderhavige arrest vermelde voorwaarden.

46 Indien de betrokken levering deel uitmaakt van fraude door de afnemer en de belastingdienst niet ervan overtuigd is dat de goederen het grondgebied van de lidstaat van levering daadwerkelijk hebben verlaten, moet in de derde plaats worden nagegaan of deze dienst de verkoper later kan verplichten over deze levering btw te betalen.

47 Volgens vaste rechtspraak is de bestrijding van fraude, belastingontwijking en eventuele misbruiken een doel dat door richtlijn 2006/112 is erkend en wordt gestimuleerd (zie arrest van 29 april 2004, Gemeente Leusden en Holin Groep, C-487/01 en C-7/02, Jurispr. blz. I-5337, punt 76; reeds aangehaald arrest R., punt 36, en arrest van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid, C-80/11 en C-142/11, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak) en dat rechtvaardigt dat de verkopers soms zware verplichtingen worden opgelegd (reeds aangehaald arrest Teleos, punten 58 en 61).

48 Derhalve is het niet in strijd met het Unierecht, te eisen dat een marktdeelnemer te goeder trouw handelt en alles doet wat redelijkerwijs kan worden verlangd om te zorgen dat hij door de handeling die hij verricht niet betrokken geraakt bij belastingfraude (reeds aangehaalde arresten Teleos e.a., punt 65, en Mahagében en Dávid, punt 54).

49 Het Hof heeft deze factoren immers belangrijk geacht om uit te maken of de verkoper kan worden verplicht tot nabetaling van de btw (zie in die zin reeds aangehaald arrest Teleos e.a., punt 66).

50 Bijgevolg is het in geval van fraude door de afnemer in het hoofdgeding gerechtvaardigd om het recht van de verkoper op de btw-vrijstelling afhankelijk te stellen voor de voorwaarde dat hij te goeder trouw was.

51 Uit de verwijzingsbeslissing kan niet worden afgeleid dat Mecsek-Gabona wist of had moeten weten dat de afnemer fraude had gepleegd.

52 Niettemin heeft de Hongaarse regering in haar bij het Hof ingediende schriftelijke opmerkingen en in haar pleidooi aangevoerd dat uit verschillende niet in de verwijzingsbeslissing opgenomen gegevens blijkt dat verzoekster in het hoofdgeding te kwader trouw was. Zo verklaart deze regering dat, hoewel Mecsek-Gabona de in het hoofdgeding aan de orde zijnde afnemer van de goederen niet kende, zij hem geen waarborg had gevraagd, de echtheid van zijn btw-identificatienummer pas na de handeling had onderzocht, geen aanvullende informatie over deze afnemer had opgezocht, hem de eigendom van deze goederen had overgedragen met aanvaarding van uitstel van betaling van de verkoopprijs en de door deze afnemer teruggestuurde CMR-vrachtbrieven had overgelegd terwijl zij onvolledig waren.

53 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat het Hof in het kader van de overeenkomstig artikel 267 VWEU ingeleide procedure niet bevoegd is om de feitelijke omstandigheden van het hoofdgeding te beoordelen of de juistheid ervan te onderzoeken. Het staat dus aan de nationale rechter om een globale beoordeling te verrichten van alle gegevens en feiten van deze zaak om na te gaan of Mecsek-Gabona te goeder trouw heeft gehandeld en alle maatregelen heeft genomen die redelijkerwijs van haar konden worden verlangd om te zorgen dat zij door de handeling die zij verrichtte, niet betrokken raakte bij belastingfraude.

54 Indien deze rechter tot de conclusie komt dat de betrokken belastingplichtige wist of had moeten weten dat de door hem verrichte handeling deel uitmaakte van fraude door de afnemer en hij niet alle hem ter beschikking staande redelijke maatregelen heeft genomen om deze fraude te voorkomen, moet hij hem het recht op btw-vrijstelling weigeren.

55 Uit de voorgaande overwegingen volgt dat op de eerste en de tweede vraag moet worden

geantwoord dat artikel 138, lid 1, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat het zich niet ertegen verzet dat de verkoper in omstandigheden als die van het hoofdgeding, het recht op vrijstelling van een intracommunautaire levering wordt geweigerd, mits aan de hand van objectieve elementen vaststaat dat deze verkoper de op hem rustende bewijsplicht niet is nagekomen of dat hij wist of had moeten weten dat de door hem verrichte handeling deel uitmaakte van fraude door de afnemer en hij niet alle hem ter beschikking staande redelijke maatregelen heeft genomen om te voorkomen dat hij zelf bij deze fraude betrokken raakte.

De derde vraag

56 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de verkoper vrijstelling van een intracommunautaire levering in de zin van artikel 138, lid 1, van richtlijn 2006/112 kan worden geweigerd op grond dat de belastingdienst van een andere lidstaat na de levering van het goed het btw-identificatienummer van de afnemer met terugwerkende kracht – tot een datum vóór die levering – heeft geschrapt.

57 In het kader van de overgangsregeling voor de belastingheffing in het handelsverkeer in de Unie, waarmee wordt beoogd de belastingopbrengst over te dragen naar de lidstaat waar het eindverbruik van de geleverde goederen plaatsvindt (zie reeds aangehaald arrest *Teleos e.a.*, punt 36, en arrest van 22 april 2010, *X en fiscale eenheid Facet-Facet Trading*, C-536/08 en C-539/08, Jurispr. blz. I-3581, punt 30), strekt de identificatie van btw-plichtigen onder een individueel nummer ertoe de vaststelling te vergemakkelijken van de lidstaat waar dit eindverbruik plaatsvindt.

58 Artikel 214, lid 1, sub b, van richtlijn 2006/112 verplicht de lidstaten om de nodige maatregelen te nemen voor de identificatie onder een individueel nummer van iedere belastingplichtige die intracommunautaire verwervingen verricht. Voorts voert artikel 226, punt 4, van deze richtlijn de verplichting in om het btw-identificatienummer waaronder de afnemer een in artikel 138 van deze richtlijn bedoelde levering van goederen heeft afgenomen, te vermelden op de factuur, die steeds moet worden uitgereikt in geval van een intracommunautaire levering.

59 Niettemin wordt noch in artikel 138, lid 1, van richtlijn 2006/112 noch in de in punt 31 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak bij de limitatief opgesomde materiële voorwaarden voor een intracommunautaire levering de verplichting genoemd om te beschikken over een btw-identificatienummer.

60 Toekenning van een dergelijk nummer bewijst weliswaar de fiscale status van de btw-plichtige en vergemakkelijkt het fiscale toezicht op intracommunautaire handelingen. Het betreft echter een formele vereiste die geen afbreuk mag doen aan het recht op de btw-vrijstelling voor zover is voldaan aan de materiële voorwaarden voor een intracommunautaire levering (zie naar analogie, wat het recht op aftrek betreft, arresten van 21 oktober 2010, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, Jurispr. blz. I-10385, punt 50, en 22 december 2010, *Dankowski*, C-438/09, Jurispr. blz. I-14009, punten 33 en 47).

61 Volgens de rechtspraak gaat een nationale maatregel die het recht op vrijstelling van een intracommunautaire levering hoofdzakelijk afhankelijk stelt van de naleving van formele verplichtingen, zonder rekening te houden met de materiële vereisten, immers verder dan noodzakelijk is ter waarborging van de juiste heffing van de belasting (reeds aangehaald arrest *Collée*, punt 29), tenzij de schending van de formele vereisten het leveren van het zekere bewijs dat aan de materiële voorwaarden is voldaan, zou verhinderen (zie in die zin reeds aangehaald arrest *Collée*, punt 31).

62 In casu staat vast dat het identificatienummer van de afnemer geldig was op het tijdstip van

de verrichting van de handeling, maar dat dit nummer verschillende maanden na deze handeling door de Italiaanse autoriteiten met terugwerkende kracht uit het register van belastingplichtigen is geschrapt.

63 Aangezien de bevoegde nationale autoriteit de status van de belastingplichtige dient na te gaan alvorens hem een btw-identificatienummer toe te kennen, kan een eventuele onregelmatigheid in dit register echter niet tot gevolg hebben dat een marktdeelnemer die zich op de gegevens in dit register heeft gebaseerd, niet de vrijstelling krijgt waar hij recht op heeft.

64 Zoals de Europese Commissie terecht opmerkt, zou het in strijd zijn met het evenredigheidsbeginsel indien de verkoper de btw moet betalen op de enkele grond dat het btw-identificatienummer van de afnemer met terugwerkende kracht is geschrapt.

65 Bijgevolg dient op de derde vraag te worden geantwoord dat de verkoper de vrijstelling van een intracommunautaire levering in de zin van artikel 138, lid 1, van richtlijn 2006/112 niet kan worden geweigerd op de enkele grond dat de belastingdienst van een andere lidstaat na de levering van het goed het btw-identificatienummer van de afnemer met terugwerkende kracht – tot vóór die levering – heeft geschrapt.

Kosten

66 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 (Tweede kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 138, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/88/EU van de Raad van 7 december 2010, moet aldus worden uitgelegd dat het zich niet ertegen verzet dat de verkoper in omstandigheden als die van het hoofdgeding de vrijstelling van een intracommunautaire levering wordt geweigerd, mits aan de hand van objectieve elementen vaststaat dat deze verkoper de op hem rustende bewijsplicht niet is nagekomen of dat hij wist of had moeten weten dat de door hem verrichte handeling deel uitmaakte van fraude door de afnemer en hij niet alle hem ter beschikking staande redelijke maatregelen heeft genomen om te voorkomen dat hij zelf bij deze fraude betrokken raakte.**

2) **De verkoper kan de vrijstelling van een intracommunautaire levering in de zin van artikel 138, lid 1, van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/88, niet worden geweigerd op de enkele grond dat de belastingdienst van een andere lidstaat na de levering van het goed het btw-identificatienummer van de afnemer met terugwerkende kracht – tot vóór die levering – heeft geschrapt.**

ondertekeningen

* Procestaal: Hongaars.