

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. KOKOTT

van 11 januari 2007 (1)

Zaak C-146/05

Albert Collée

tegen

Finanzamt Limburg an der Lahn

[verzoek van het Bundesfinanzhof (Duitsland) om een prejudiciële beslissing]

„Zesde btw-richtlijn – Artikel 28 quater, A, sub a – Intracommunautaire levering – Vrijstelling – Aan bewijs te stellen eisen”

I – Inleiding

1. Het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de Zesde btw-richtlijn(2), met name de eisen die worden gesteld aan het voor de belastingvrijstelling te leveren bewijs bij intracommunautaire leveringen. Deze vragen hangen nauw samen met de vragen die zijn gesteld in de zaken C-409/04 (Teleos e.a.) en C-184/05 (Twoh International), waarin ik heden eveneens conclusie neem.

2. In het hoofdgeding in de onderhavige procedure bij het Bundesfinanzhof gaat het om een geschil tussen A. Collée als rechtsopvolger van Collée KG (hierna: „verzoeker”) en het Finanzamt Limburg an der Lahn (hierna: „verweerder”) betreffende de erkenning van de belastingvrijstelling van een intracommunautaire levering. Niet betwist is dat die levering heeft plaatsgevonden, maar verzoeker heeft ondanks kennis van deze intracommunautaire levering verzuimd het naar nationaal recht vereiste boekhoudkundige bewijs tijdig te leveren.

II – Juridische context

A – Gemeenschapsrecht

3. 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/EEG(3) werd aan de Zesde richtlijn een nieuw hoofdstuk XVI bis [Overgangsregeling voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten (artikel 28 bis tot en met 28 quaterdecies)] toegevoegd. Deze bepalingen zijn nog steeds relevant, omdat tot op heden nog geen definitieve regeling voor de belasting van het bedrijfsmatige goederenverkeer voor de handel tussen de lidstaten is vastgesteld.

4. Conform artikel 28 quater, A, van de Zesde richtlijn zijn intracommunautaire leveringen tussen twee lidstaten van belasting vrijgesteld. De bepaling luidt, voor zover relevant, als volgt:

„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 en van artikel 28 bis, lid 5, sub a, 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 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.

[...]”

5. Artikel 22 van de Zesde richtlijn regelt de formele verplichtingen van de belastingplichtige en bepaalt in de voor de onderhavige casus geldende versie(4) onder meer:

„2) a) Iedere belastingplichtige moet een boekhouding voeren welke voldoende gegevens bevat om de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde en de controle daarop door de belastingadministratie mogelijk te maken.

[...]

3) a) 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 of een als zodanig dienst doend document uitreiken voor de in artikel 28 ter, B, lid 1, bedoelde leveringen van goederen en voor de leveringen van goederen, verricht onder de voorwaarden van artikel 28 quater, A. De belastingplichtige moet een dubbel bewaren van alle uitgereikte documenten.

[...]

4) a) Iedere belastingplichtige moet binnen een door elke lidstaat vast te stellen termijn een aangifte indienen. [...]

b) In de aangifte moeten alle gegevens staan die nodig zijn om het bedrag van de verschuldigde belasting en van de aftrek vast te stellen, daarbij eventueel inbegrepen, voor zover zulks voor de vaststelling van de grondslag nodig is, het totale bedrag van de handelingen waarop deze belasting en deze aftrek betrekking hebben, alsmede het bedrag van de vrijgestelde handelingen.

c) Verder moeten in de aangifte zijn vermeld:

– het totale bedrag, exclusief belasting over de toegevoegde waarde, van de leveringen van goederen als bedoeld in artikel 28 quater, A, uit hoofde waarvan de belasting in de loop van de periode verschuldigd is geworden.

– [...]

6) [...]

b) Iedere voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige moet tevens een lijst indienen van alle voor btw-doeleinden geïdentificeerde afnemers aan wie hij goederen heeft geleverd onder de in artikel 28 quater, A, sub a en d vastgestelde voorwaarden, [...]

7) [...]

8) 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.”

B – *Nationaal recht*

6. Krachtens § 4, punt 1, sub b, van de Duitse wet op de omzetbelasting (UStG) zijn van de onder § 1, lid 1, punt 1, UStG vallende handelingen de intracommunautaire leveringen in de zin van § 6a UStG vrijgesteld.

7. § 6a UStG geeft in lid 1 een definitie van de intracommunautaire levering en lid 3 bevat de volgende bepaling betreffende de bewijslast:

„De ondernemer moet bewijzen dat aan de voorwaarden van de leden 1 en 2 is voldaan. Met toestemming van de Bundesrat kan het Bundesministerium für Finanzen (Duits federaal ministerie van Financiën) bij verordening voorschrijven hoe de ondernemer het bewijs moet leveren.”

8. Een dergelijke verordening krachtens § 6a, lid 3, tweede zin, UStG is de Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV). Deze noemt in § 17a de concrete eisen die worden gesteld aan de bewijzen die bij intracommunautaire leveringen in gevallen van vervoer en verzending moeten worden geleverd:

„(1) Bij intracommunautaire leveringen (§ 6a, lid 1, van de wet) moet de ondernemer op wie de UStDV van toepassing is, met bewijsstukken staven dat hij of de afnemer het voorwerp van de levering naar het overige communautaire grondgebied heeft vervoerd of verzonden. Dit moet op basis van de bewijsstukken duidelijk en eenvoudig controleerbaar zijn.

(2) In de gevallen waarin de ondernemer of de afnemer het voorwerp van de levering naar het overige communautaire grondgebied vervoert, moet de ondernemer het desbetreffende bewijs als volgt leveren:

1. door middel van een dubbel van de rekening (§§ 14, 14a van de wet),

2. door middel van een in de handel gebruikelijk bewijsstuk waaruit de plaats van bestemming blijkt, in de regel het bericht van aflevering,

3. door een ontvangstbevestiging van de afnemer of diens gemachtigde en
4. in het geval van vervoer van het voorwerp door de afnemer, door middel van de verklaring van de afnemer of zijn gemachtigde dat het voorwerp van de levering naar het overige communautaire grondgebied zal worden vervoerd.”
9. § 17c UStDV bevat bovendien de verplichting tot het leveren van het boekhoudkundige bewijs bij intracommunautaire leveringen:

„(1) Bij intracommunautaire leveringen (§ 6a, leden 1 en 2, van de wet) moet de ondernemer op wie de UStDV van toepassing is, aan de hand van de boekhouding bewijzen dat aan de voorwaarden voor belastingvrijstelling, inclusief het bezit van een btw-identificatienummer door de afnemer, is voldaan. Die voorwaarden moeten op basis van de boekhouding duidelijk en eenvoudig controleerbaar zijn.

(2) De ondernemer moet regelmatig in een register bijhouden:

 1. de naam en het adres van de afnemer;
 2. de naam en het adres van de gemachtigde van de afnemer bij een levering die in de detailhandel of op een voor de detailhandel gebruikelijke wijze geschiedt;
 3. de bedrijfstak of het beroep van de afnemer;
 4. de in de handel gebruikelijke benaming en de hoeveelheid van het voorwerp van de levering of de aard en de omvang van met een levering gelijkgestelde overige werkzaamheden op grond van een aannemingsovereenkomst;
 5. de dag van de levering of de met een levering gelijkgestelde overige werkzaamheden op grond van een aannemingsovereenkomst;
 6. de overeengekomen vergoeding of bij belasting na ontvangen vergoedingen de ontvangen vergoeding en de dag van de ontvangst;
 7. de aard en de omvang van een bewerking of verwerking vóór vervoer of verzending naar het overige communautaire grondgebied (§ 6a, lid 1, tweede zin, van de wet);
 8. het vervoer of de verzending naar het overige communautaire grondgebied;
 9. de plaats van bestemming in het overige communautaire grondgebied.

[...]”

III – Feiten van het hoofdgeding en prejudiciële vragen

10. Collée KG was in 1994 de moedermaatschappij van een in Duitsland gevestigde besloten vennootschap (Autohaus-GmbH), die als officiële dealer van de naamloze vennootschap A-AG voor deze personenauto's verkocht. Daarbij had de GmbH jegens de A-AG slechts recht op provisie voor auto's die zij aan klanten in de regio verkocht.

11. In het voorjaar van 1994 sloot de GmbH met een Belgische autohandelaar, B, een schriftelijke koopovereenkomst betreffende de verkoop van 20 demonstratiewagens voor een totaalbedrag van 1 018 200 DM. B maakte de netto-aankoopprijs over op een rekening van de GmbH en haalde de auto's op nadat de GmbH het geld had ontvangen.
12. Om haar provisieaanspraak jegens de A-AG te verzekeren, schakelde de GmbH de in de regio in Duitsland gevestigde autohandelaar S in. Deze verklaarde zich tegen een vergoeding bereid de demonstratiewagens pro forma te kopen en door te verkopen aan B. Voor dit doel stelde S aan de GmbH blanco rekeningformulieren ter beschikking, waarop vervolgens op naam van S rekeningen werden opgesteld inzake de leveringen van de demonstratiewagens aan B. In zijn vooraangiften voor de omzetbelasting voor juli, augustus en september 1994 trok S de hem door de GmbH in rekening gebrachte omzetbelasting (152 730 DEM) als voorbelasting af.
13. In oktober 1994 voerde verweerder een bijzondere btw-controle uit bij S. Verweerder stond S niet toe de vermelde voorbelasting af te trekken, omdat S volgens hem enkel als „stroman” was opgetreden. Nadat verzoeker, die de transactie aanvankelijk als belastingplichtige binnenlandse handeling had behandeld, hiervan kennis had gekregen, maakte hij de betrokken boekingen op 25 november 1994 ongedaan. De overeenkomstige verkoopopbrengst boekte hij vervolgens op de rekening „belastingvrije intracommunautaire leveringen”, welke handeling hij aldus aangaf op zijn vooraangifte voor de omzetbelasting voor november 1994.
14. Bij een gewijzigde aanslag omzetbelasting over 1994 van 12 februari 1998 verhoogde het Finanzamt de belastbare omzet van verzoeker met 1 018 200 DM. Het weigerde de levering van de demonstratiewagens door verzoeker aan B vrij te stellen van belasting, omdat de daarvoor vereiste registers niet regelmatig en onmiddellijk na het verrichten van de betrokken handeling waren bijgewerkt.
15. Verzoekers bezwaarschrift werd afgewezen en zijn daartegen ingestelde beroep verworpen. In het beroep tot Revision vordert verzoeker dat de gewijzigde aanslag omzetbelasting van 1998 in die zin wordt herzien dat de omzet ten bedrage van 1 018 200 DEM wordt vrijgesteld van belasting. Ter onderbouwing stelt verzoeker in wezen dat, ofschoon er bij de aanvang van de controle van de onderneming van S nog geen rekeningen van de GmbH aan B bestonden, zowel de handelsdocumenten van de GmbH als de boekingen op de rekening duidelijk aantonen dat een intracommunautaire levering aan B werd verricht.
16. Het Bundesfinanzhof heeft het Hof daarom de volgende prejudiciële vragen gesteld:
- „1) Mag de belastingdienst weigeren een intracommunautaire levering, waarvan zonder twijfel sprake is, vrij te stellen van belasting op de enkele grond dat de belastingplichtige het daarvoor vereiste boekhoudkundige bewijs niet tijdig heeft geleverd?
- 2) Is het voor de beantwoording van deze vraag van belang, of de belastingplichtige het feit dat een intracommunautaire levering heeft plaatsgevonden, aanvankelijk bewust heeft achtergehouden?”

IV – Juridische beoordeling

17. Met de eerste vraag wil de verwijzende rechter in wezen vernemen of het loutere niet in acht nemen van een bepaalde formele eis door de belastingplichtige – in casu het tijdig leveren van het vereiste boekhoudkundige bewijs – de weigering van een belastingvrijstelling voor een intracommunautaire levering tot gevolg kan hebben. Met de tweede, preciserende vraag wordt aan de orde gesteld of in het concrete geval eventueel met een aanvullend feitelijk gegeven – namelijk

dat de belastingplichtige het feit dat een intracommunautaire levering heeft plaatsgevonden, aanvankelijk bewust heeft achtergehouden – rekening moet worden gehouden bij de beslissing over de toekenning of weigering van een belastingvrijstelling. De tweede vraag vormt dus een concretisering van de eerste vraag en is derhalve nauw met de eerste vraag verbonden. Om die reden dienen de twee door het Bundesfinanzhof gestelde prejudiciële vragen gezamenlijk te worden beantwoord.

18. Het Bundesfinanzhof vraagt zich allereerst af, of de Zesde richtlijn in de weg staat aan een door de nationale belastingdiensten toegepaste praktijk volgens welke alleen al het niet tijdig leveren van het boekhoudkundige bewijs van een intracommunautaire levering – waarvan in casu onweersproken sprake is – de weigering van een belastingvrijstelling tot gevolg kan hebben.

19. Het beginsel van vrijstelling van belasting van een intracommunautaire levering is neergelegd in artikel 28 quater, A, sub a, van de Zesde richtlijn. Het van belasting vrijstellen van een intracommunautaire levering berust op de idee dat tijdens de voor de gemeenschappelijke omzetbelasting geldende overgangsregeling de omzetbelasting als verbruiksbelasting moet worden geheven in de lidstaat waar het eindverbruik plaatsvindt (bestemmingslandbeginsel). Om dubbele belastingheffing te voorkomen moet derhalve de intracommunautaire levering als pendant van een belaste intracommunautaire verwerving van belasting vrijgesteld zijn in het land van oorsprong.⁽⁵⁾

20. De Zesde richtlijn bevat echter geen specifieke bepalingen voor de bewijsvoering door de belastingplichtige met betrekking tot een intracommunautaire levering.⁽⁶⁾ Artikel 22 bevat slechts enkele algemene bepalingen betreffende de boekhouding van de belastingplichtige, de facturen en de belastingaangiften. Voor het overige zijn de lidstaten op grond van artikel 22, lid 8, bevoegd „andere verplichtingen voor [te] schrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude”.

21. Verder verlenen de lidstaten conform artikel 28 quater, A, vrijstelling voor intracommunautaire leveringen van goederen „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”.

22. In artikel 28 quater, A, en artikel 22, lid 8, worden dus slechts de doelstellingen geformuleerd, maar wordt het aan de lidstaten overgelaten om de aan de formele bewijslevering met betrekking tot de feiten die aanleiding kunnen geven tot een belastingvrijstelling te stellen eisen, nader vast te stellen.

23. Daaraan ligt de gedachte ten grondslag dat met de Zesde richtlijn geen volledige harmonisatie van de omzetbelastingstelsels van de lidstaten wordt beoogd, maar dat uit deze richtlijn in haar geheel volgt „dat daarin een uniforme grondslag wordt vastgesteld, die de neutraliteit van het systeem dient te waarborgen [...]”.⁽⁷⁾ Zoals het Hof reeds heeft vastgesteld in zijn arrest in de zaak BP Soupergaz, beschikken de lidstaten daarbij echter over „een betrekkelijk grote ruimte [...] inzake de tenuitvoerlegging van sommige bepalingen van de Zesde richtlijn”.⁽⁸⁾ Advocaat-generaal Fennelly heeft dienaangaande onder meer in zijn conclusie in de zaken Molenheide en Schmeink & Cofreth opgemerkt dat meer in het algemeen kan worden gesteld „dat de lidstaten [...] de verantwoordelijkheid voor de toepassing van het gehele btw-stelsel hebben”.⁽⁹⁾

24. Bij het vaststellen van maatregelen ter uitvoering van bepalingen van het btw-stelsel zijn de lidstaten niet alleen aan de in artikel 28 quater, A, en artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn geformuleerde doelstellingen maar ook aan het evenredigheidsbeginsel gebonden. Zo heeft het Hof onlangs nog in het arrest Halifax benadrukt dat „de maatregelen die de lidstaten krachtens artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn kunnen nemen ter waarborging van de juiste heffing van de

belasting en ter voorkoming van fraude, niet verder mogen gaan dan ter bereiking van die doelstellingen noodzakelijk is".(10)

25. Verder wordt in dat arrest vastgesteld dat de door de lidstaten te nemen maatregelen „niet op zodanige wijze [mogen] worden aangewend, dat zij afbreuk zouden doen aan de neutraliteit van de btw, een basisbeginsel van het bij de desbetreffende gemeenschapsregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel".(11) Door een dubbele belastingheffing met betrekking tot de levering zou de neutraliteit in gevaar komen, omdat dan de vrijstelling van een intracommunautaire levering zou worden geweigerd en de intracommunautaire verwerving in het bestemmingsland eveneens zou worden belast.(12)

26. De concrete toepassing van het evenredigheidsbeginsel is zaak van de verwijzende rechter, die moet onderzoeken of de nationale maatregelen verenigbaar zijn met het gemeenschapsrecht. Het Hof kan de nationale rechter echter wel alle elementen verschaffen die dienstig zijn voor de uitlegging van het gemeenschapsrecht, teneinde hem in staat te stellen die verenigbaarheid in de bij hem aanhangige zaak te beoordelen.(13)

27. Volgens het Duitse recht (§§ 17a en 17c UStDV) moeten de voorwaarden voor het bestaan van een intracommunautaire levering op basis van de boekhouding en de bewijsstukken „duidelijk en eenvoudig controleerbaar zijn”. Volgens de rechtspraak van het Bundesfinanzhof met betrekking tot § 13, lid 1, tweede zin, UStDV, waarin de bewijsvereisten bij leveringen naar derde landen zijn geregeld en waarin een met §§ 17a en 17c UStDV overeenstemmende formulering wordt gehanteerd, moet dit vereiste aldus worden verstaan dat de registers „regelmatig en direct na de betrokken handeling” worden bijgewerkt.

28. In casu heeft verzoeker de in de maanden juli, augustus en september 1994 uitgevoerde leveringen in eerste instantie als belastbare binnenlandse leveringen geboekt. In november 1994, dus ongeveer twee maanden na de laatste levering, werden deze als belastingvrije intracommunautaire leveringen omgeboekt en in de vooraangifte omzetbelasting voor november 1994 opgenomen. Omdat de voor de belastingvrijstelling noodzakelijke bijwerking van de registers niet regelmatig en onmiddellijk na de betrokken handelingen is geschied, heeft het Finanzamt geweigerd verzoeker een belastingvrijstelling toe te kennen, hoewel het bestaan van een intracommunautaire levering duidelijk kon worden vastgesteld.

29. De Duitse regering heeft zich op het standpunt gesteld dat de naar nationaal recht geldende eisen inzake het documentair en boekhoudkundig bewijs aan het evenredigheidsbeginsel voldoen. Volgens de Duitse regering wordt daardoor het recht op belastingvrijstelling in het geval van een intracommunautaire levering niet stelselmatig in twijfel getrokken. Met het op grond van de §§ 17a e.v. UStDV verplichte boekhoudkundige bewijs wordt een doel nagestreefd dat in artikel 28 quater, A, van de Zesde richtlijn uitdrukkelijk wordt genoemd, namelijk een betrouwbare en zo eenvoudig mogelijke belastingheffing respectievelijk het voorkomen van belastingfraude. Naar de opvatting van de Duitse regering zijn de §§ 17a tot en met 17c UStDV ook noodzakelijk ter verwezenlijking van dit doel, en met name ter voorkoming van de zogenaamde „btw-carrouselfraude”. Daarbij is volgens haar niet relevant of zonder twijfel sprake is van een intracommunautaire levering.

30. In dit verband dient allereerst te worden vastgesteld dat het in casu niet om de uitlegging van de bepalingen van de richtlijn ten opzichte van de in de §§ 17a tot en met 17c UStDV neergelegde eisen zelf gaat. In casu gaat het veeleer om de rechtspraak en bestuurspraktijk waarbij uitvoering wordt gegeven aan deze bepalingen en volgens welke de intracommunautaire levering „regelmatig en onmiddellijk” in de boekhouding moet worden opgenomen.

31. Zoals blijkt uit artikel 22, lid 8, en artikel 28 quater, A, van de Zesde richtlijn, mogen de

lidstaten een onmiddellijk bewijs verlangen ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van belastingfraude.(14) De lidstaten kunnen namelijk redelijke maatregelen ter voorkoming van het verlies van belastinginkomsten treffen, waarbij zij ook formele eisen, inclusief bepaalde aan termijnen gebonden verplichtingen, mogen opleggen om belastingontduiking of btw-carrouselfraude tegen te gaan.

32. In casu kan buiten beschouwing blijven of daarbij ook concrete wettelijke termijnen voor het leveren van het documentair en boekhoudkundig bewijs mogen worden vastgesteld om enerzijds een effectieve belastingheffing mogelijk te maken en anderzijds de rechtszekerheid te waarborgen.

33. Enerzijds stelt de onderhavige nationale regeling geen concrete termijn vast. De §§ 17a en 17c UStDV bevatten slechts de enigszins vage bepaling dat de voorwaarden voor de vrijstelling „duidelijk en gemakkelijk controleerbaar” uit de bewijsstukken of de boekhouding moeten kunnen worden afgeleid. Ook de rechtspraak van het Bundesfinanzhof, waarbij invulling is gegeven aan deze begrippen en waarbij is vastgesteld dat de genoemde formulering dient te worden beschouwd als een aan een termijn gebonden verplichting, en dat de vereiste registers „regelmatig en onmiddellijk na het verrichten van de betrokken handeling” moeten worden bijgewerkt, vraagt zelf nog om uitlegging.

34. Dit levert op zich reeds problemen op, gelet op het in het gemeenschapsrecht erkende rechtszekerheidsbeginsel dat de lidstaten volgens de rechtspraak van het Hof bij de uitvoering van de richtlijnen moeten naleven.(15) Het Hof heeft in de zaak Halifax bovendien benadrukt dat vooral de rechtszekerheid een dwingend vereiste is in het geval van een regeling die financiële consequenties kan hebben.(16)

35. Anderzijds zou het zelfs bij concrete termijnen in beginsel mogelijk moeten blijven om later wijzigingen in de boekhouding met betrekking tot de classificatie van een levering als intracommunautaire levering aan te brengen. Dergelijke correcties kunnen in een concreet geval namelijk wel degelijk noodzakelijk zijn om redenen die buiten de belastingplichtige staan. Zij hoeven ook niet noodzakelijkerwijs de belastingheffing te bemoeilijken of in gevaar te brengen. Met name indien korte termijnen van toepassing zijn, zou door middel van uitzonderings- of wederinvoeringsgronden of vergelijkbare regelingen gewaarborgd kunnen worden dat in uitzonderingsgevallen een feitelijk bestaande intracommunautaire levering bij een latere wijziging in de boekhouding alsnog als zodanig kan worden erkend.

36. Zonder dergelijke uitzonderingsgronden zou het recht op belastingvrijstelling te veel worden beperkt, terwijl dit recht door de Zesde richtlijn voor intracommunautaire leveringen juist wordt gewaarborgd om te voldoen aan het beginsel van belastingneutraliteit. Ook in het geval van een niet tijdige classificatie als intracommunautaire levering geldt de vaststelling van advocaat-generaal Fennelly met betrekking tot de mogelijkheid van een herziening van de btw die ten onrechte in rekeningen voor nooit verrichte handelingen is vermeld, namelijk dat „het [...] evenwel onverenigbaar [zou] zijn met het beginsel van de belastingneutraliteit indien het nationaal recht geen herziening toestond”.(17)

37. Voor zover de wet niet voorziet in concrete termijnen en mogelijkheden voor latere wijzigingen, moet bij de toepassing van de §§ 17a en 17c UStDV derhalve in elk afzonderlijk geval worden onderzocht of de weigering van een latere wijziging van de classificatie van de levering in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel.

38. Daarbij dient allereerst te worden onderzocht, zoals de Commissie terecht aangeeft, of al dan niet sprake is van een intracommunautaire levering. De Zesde richtlijn voorziet namelijk alleen voor het geval van een intracommunautaire levering in een belastingvrijstelling.

Dienovereenkomstig oordeelde het Hof in de zaak Transport Service NV dat „[h]et [...] aan de verwijzende rechter [staat] om te bepalen, of de levering waar het in het hoofdgeding om gaat, voldoet aan deze voorwaarden. Indien dat het geval is, is over die levering geen btw verschuldigd”.(18) Deze principiële richtlijnbeeping kan niet door louter formele vereisten van de lidstaten worden opgeheven. Daarvan kan alleen worden afgeweken, indien dit noodzakelijk is voor de verwezenlijking van de in de desbetreffende bepalingen van gemeenschapsrecht neergelegde doelstellingen. De opvatting van de Duitse regering dat het – voor zover het boekhoudkundige bewijs niet tijdig is geleverd – niet uitmaakt of daadwerkelijk sprake is van een intracommunautaire levering, kan derhalve niet worden gevolgd.

39. Indien blijkt dat daadwerkelijk sprake is van een intracommunautaire levering, kan de belastingvrijstelling in het geval van schending van de nationale vormvoorschriften toch worden geweigerd, voor zover deze voorschriften bijdragen aan de verwezenlijking van de door de richtlijn nagestreefde doelstellingen, namelijk voorkoming van belastingfraude en juiste belastingheffing en met name correcte en eenvoudige toepassing van de vrijstellingsgronden. Bovendien mogen de formele vereisten niet verder gaan dan ter bereiking van die doelstellingen noodzakelijk is.

40. In het concrete geval moet derhalve worden onderzocht of de vertraging in de bewijslevering consequenties heeft voor de effectiviteit van de belastingheffing of berust op manipulaties die op enige wijze ertoe kunnen leiden dat de belastingheffing in gevaar komt. Ter verwezenlijking van de in artikel 28 quater, A, en artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn uitdrukkelijk genoemde doelstellingen is het evenwel niet noodzakelijk, de belastingvrijstelling stelselmatig te weigeren in elk geval waarin het boekhoudkundige bewijs niet tijdig is geleverd.

41. Wanneer zonder twijfel vaststaat dat er sprake is van een intracommunautaire levering, hoewel het vereiste boekhoudkundige bewijs niet tijdig werd geleverd, moet het beginsel van belastingvrijstelling van intracommunautaire leveringen in de Zesde richtlijn in aanmerking worden genomen en moet deze vrijstelling worden toegekend. Voor een weigering van de vrijstelling is – naast niet-nakoming van de in de rechtspraak en door de belastingdienst geformuleerde formele voorwaarden – steeds ook een aanvullende grond overeenkomstig de bepalingen van de Zesde richtlijn vereist. Een dergelijke grond kan met name zijn dat ten gevolge van het niet tijdig leveren van het boekhoudkundige bewijs de vaststelling van een juiste belastinggrondslag of een juiste belastingheffing onmogelijk wordt gemaakt of ernstig wordt bemoeilijkt.

42. Daaruit volgt reeds het antwoord op de tweede vraag, waarmee de verwijzende rechter wenst te vernemen of het voor de beantwoording van de vraag van belang is dat de belastingplichtige het feit dat een intracommunautaire levering heeft plaatsgevonden, aanvankelijk bewust heeft achtergehouden.

43. Op grond van het bovenstaande geldt ook hier dat het overeenkomstig de bepalingen van de Zesde richtlijn inzake de belastingvrijstelling bij intracommunautaire leveringen van wezenlijk belang is, om welke reden het bewijs niet tijdig werd geleverd en welke gevolgen dit heeft voor de juiste belastingheffing. Het is zaak van de verwijzende rechter om dit in het concrete geval na te gaan en te beoordelen. Het enkele feit dat de belastingplichtige eerst formeel een tussenpersoon in Duitsland wilde inschakelen, waardoor niet onmiddellijk, maar pas bij de aansluitende doorlevering sprake zou zijn geweest van een intracommunautaire levering, is niet doorslaggevend.

44. Dit wordt bevestigd door de vaststellingen van het Hof in het arrest Schmeink & Cofreth inzake de latere herziening van ten onrechte gefactureerde btw, waarin het Hof heeft overwogen: „In dergelijke omstandigheden, waarin de opsteller van de factuur het gevaar voor verlies van belastinginkomsten tijdig en volledig heeft uitgeschakeld, verlangt het beginsel van de neutraliteit van de btw, dat de ten onrechte gefactureerde btw kan worden herzien zonder dat de lidstaten

deze herziening afhankelijk mogen stellen van de goede trouw van de opsteller van de factuur”, en: „Wanneer de opsteller van de factuur het gevaar van verminderde belastinginkomsten tijdig en volledig heeft uitgeschakeld, is het ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude niet noodzakelijk dat hij zijn goede trouw aantoonst.”(19)

45. Deze redenering is van overeenkomstige toepassing op het geval van een latere behandeling als intracommunautaire levering en op de dienovereenkomstige wijziging van de boekhouding. Indien voor de erkenning als intracommunautaire levering van belang zou zijn of de belastingplichtige de kwalificatie als intracommunautaire levering bewust of onbewust heeft verhinderd, zou hem zelfs dan geen vrijstelling kunnen worden toegekend, wanneer zijn gedrag uiteindelijk niet ertoe heeft geleid dat de belastingheffing in gevaar is gekomen. De weigering van een belastingvrijstelling zou zodoende een sanctie voor het aanvankelijk verhullen van het bestaan van een intracommunautaire levering vormen, hetgeen verder gaat dan ter bereiking van het legitieme doel van de formele vereisten noodzakelijk is.

46. Zoals reeds is uiteengezet, staat het aan de nationale rechter om het concrete geval gelet op deze voorschriften te beoordelen met inachtneming van alle relevante omstandigheden. Daarbij moet hij, zoals hierboven is gezegd, met name onderzoeken of het feit dat het boekhoudkundige bewijs niet tijdig werd geleverd, tot gevolg heeft gehad dat de belastingheffing in gevaar is gekomen.

47. Daarbij kan bijvoorbeeld betekenis worden toegekend aan het feit dat de beoordeling van de gang van zaken in de regel moeilijker wordt, naarmate het voorval langer geleden is. Hoe korter de termijnen, hoe belangrijker het evenwel is dat herzieningen mogelijk blijven. In het kader van het onderzoek van het concrete geval kan er bovendien rekening mee worden gehouden in hoeverre het niet tijdig leveren van het boekhoudkundige bewijs aan de belastingplichtige zelf te wijten is.

48. Het onderhavige geval heeft het bijzondere kenmerk dat de geplande stromanconstructie niet in verband stond met een eventuele belastingontduiking, maar bedoeld was om de provisie te krijgen.(20) Anders dan in de typische gevallen werd hier niet gedaan alsof een intracommunautaire levering was verricht, terwijl dit niet het geval is geweest,(21) maar werd juist – om voor de belasting niet relevante redenen – verhuuld dat een dergelijke levering had plaatsgevonden. Wanneer de gang van zaken in zijn geheel wordt beschouwd, zou namelijk moeten worden geconcludeerd dat het inschakelen van de stroman geen invloed had op het bedrag van de belastinginkomsten. De intracommunautaire levering zou slechts van de GmbH naar S zijn verlegd, die dan de voorbelasting had kunnen aftrekken en aanspraak had kunnen maken op belastingvrijstelling voor de intracommunautaire levering.

49. Met betrekking tot de vraag of het niet tijdig leveren van het bewijs aan verzoeker te wijten was, moet bovendien worden nagegaan in hoeverre deze had moeten weten dat de inschakeling van S door de belastingdienst als schijnhandeling zou worden aangemerkt, of dat S als stroman zou worden beschouwd. Want alleen uit het feit dat S het voorwerp van de levering niet zelf aan B heeft geleverd en dat verzoeker de facturen op naam van S heeft opgesteld, kan niet worden geconcludeerd dat een dergelijke „gekunstelde” constructie niet als belastbare handeling kan worden beschouwd. Volgens de rechtspraak van het Hof zijn bij de beoordeling of een belastbare handeling werd verricht, uitsluitend objectieve criteria van belang. Voor de vraag welk belastingregime van toepassing is op de betrokken levering, is daarentegen noch het oogmerk van de belastingplichtige noch het met een levering beoogde resultaat van belang.(22)

50. Derhalve dient de eerste vraag als volgt te worden beantwoord: de Zesde richtlijn staat in de weg aan een praktijk van de nationale belastingdiensten volgens welke de belastingvrijstelling voor een intracommunautaire levering die zonder twijfel heeft plaatsgevonden, wordt geweigerd

om de enkele reden dat de belastingplichtige het daarvoor voorgeschreven boekhoudkundige bewijs niet regelmatig en onmiddellijk na het verrichten van de handeling heeft geleverd.

51. In dit verband is niet alleen beslissend of de belastingplichtige de intracommunautaire levering door inschakeling van een stroman in eigen land heeft willen verleggen naar een latere transactie binnen een reeks van leveringen, waarbij de belastingdienst de inschakeling van de tussenpersoon als schijnhandeling heeft beschouwd en niet heeft erkend (vraag 2). Wanneer een lidstaat geen wettelijke termijn voor de bewijslevering heeft vastgesteld, moet in het kader van de beslissing over de belastingvrijstelling voor een intracommunautaire levering juist rekening worden gehouden met alle relevante omstandigheden van het concrete geval. Daarbij is met name van belang of het niet tijdig leveren van het bewijs te wijten is aan de belastingplichtige, en of het niet tijdig leveren van het boekhoudkundige bewijs tot gevolg kan hebben dat de belastingheffing gevaar loopt.

V – Conclusie

52. Op grond van het bovenstaande geef ik het Hof in overweging de vragen van het Bundesfinanzhof als volgt te beantwoorden:

„1) 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, staat in de weg aan een praktijk van de nationale belastingdiensten volgens welke de belastingvrijstelling voor een intracommunautaire levering die zonder twijfel heeft plaatsgevonden, wordt geweigerd om de enkele reden dat de belastingplichtige het daarvoor voorgeschreven boekhoudkundige bewijs niet regelmatig en onmiddellijk na het verrichten van de handeling heeft geleverd.

2) Wanneer een lidstaat geen wettelijke termijn voor de bewijslevering heeft vastgesteld, moet in het kader van de beslissing over de belastingvrijstelling voor een intracommunautaire levering rekening worden gehouden met alle relevante omstandigheden van het concrete geval. Daarbij is met name van belang of het niet tijdig leveren van het bewijs te wijten is aan de belastingplichtige, en of het niet tijdig leveren van het boekhoudkundige bewijs tot gevolg kan hebben dat de belastingheffing gevaar loopt.”

1 – Oorspronkelijke taal: Duits.

2 – 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; hierna: „Zesde richtlijn”).

3 – PB L 376, blz. 1 e.v.

4 – Cf. artikel 28 nonies in de versie ingevoerd bij richtlijn 91/680 en gewijzigd bij richtlijn 92/111/EEG van de Raad van 14 december 1992 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG en tot invoering van vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (PB L 384, blz. 47 e.v.).

5 – Arrest van 6 april 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, Jurispr. blz. I-3227, punt 29), en punten 24 en 25 van mijn conclusie van 10 november 2005 in deze zaak. Zie ook mijn conclusie van vandaag, Teleos e.a. (C-409/04, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 29).

6 – Zie in die zin ook beschikking van 3 maart 2004, Transport Service (C-395/02, Jurispr. blz. I-1991, punten 27 en 28), en arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C-255/02, Jurispr. blz.

I?1609, punten 90 en 91).

7 – Arrest van 18 december 1997, Molenheide e.a. (C?286/94, C?340/95, C?401/95 en C?47/96, Jurispr. blz. I?7281, punt 42).

8 – Arrest van 6 juli 1995, BP Soupergaz (C?62/93, Jurispr. blz. I?1883, punt 34).

9 – Conclusie van 20 maart 1997 in de zaak Molenheide e.a. (aangehaald in voetnoot 7, punt 41) en conclusie van 13 april 2000 bij arrest van 19 september 2000, Schmeink & Cofreth (C?454/98, Jurispr. blz. I?6973, punt 18).

10 – Arrest Halifax e.a. (aangehaald in voetnoot 6, punt 92). Zie in die zin, betreffende het recht op aftrek van voorbelasting, ook arresten van 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a. (C?110/98–C?147/98, Jurispr. blz. I?1577, punt 52), en Molenheide e.a. (aangehaald in voetnoot 7, punt 48) evenals, met betrekking tot artikel 21, lid 3, van de Zesde richtlijn, arrest van 11 mei 2006, Federation of Technological Industries e.a. (C?384/04, Jurispr. blz. I?4191, punt 29).

11 – Arrest Halifax e.a. (aangehaald in voetnoot 6, punt 92).

12 – Zie arrest EMAG Handel Eder (aangehaald in voetnoot 5, punt 29) evenals punten 24 en 25 van mijn conclusie in die zaak.

13 – Zie onder meer arrest van 30 november 1995, Gebhard (C?55/94, Jurispr. blz. I?4165, punt 19), en arrest Molenheide e.a. (aangehaald in voetnoot 7, punt 49).

14 – Zie arrest Gabalfrisa e.a. (aangehaald in voetnoot 10, punt 52).

15 – Arrest Federation of Technological Industries e.a. (aangehaald in voetnoot 10, punt 29).

16 – Arrest Halifax e.a. (aangehaald in voetnoot 10, punt 72).

17 – Conclusie in zaak Schmeink & Cofreth (aangehaald in voetnoot 9, punt 18).

18 – Beschikking in de zaak Transport Service (aangehaald in voetnoot 6, punt 19).

19 – Arrest Schmeink & Cofreth (aangehaald in voetnoot 9, punten 58 en 60).

20 – Volgens de distributieovereenkomst zou verzoeker geen recht hebben gehad op de provisie, waarbij echter onduidelijk is in hoeverre de desbetreffende contractuele bepalingen op dat moment voldeden aan de regels van het mededingingsrecht.

21 – Zie voor een dergelijke constructie mijn conclusie in de zaak Teleos e.a. (aangehaald in voetnoot 5).

22 – Zie arrest Halifax e.a. (aangehaald in voetnoot 10, punten 56?60) en de arresten van 12 januari 2006, Optigen (C?354/03, C?355/03 en C?484/03, Jurispr. blz. I?483, punten 44 en 45), en 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling (C?439/04 en C?440/04, Jurispr. blz. I?6161, punt 41).