

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

P. CRUZ VILLALÓN

van 29 juni 2010 (1)

Zaak C-285/09

Strafzaak

tegen

R.

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

„Zesde btw-richtlijn – Artikel 28 quater, A, sub a – Intracommunautaire levering – Weigering van vrijstelling – Frauduleus gedrag”

I – Inleiding

1. Het Bundesgerichtshof (Duitsland) legt het Hof in deze zaak een vraag voor over de uitlegging van de Zesde btw-richtlijn(2) in verband met de vrijstelling van intracommunautaire leveringen.
2. De vraag luidt meer bepaald of de lidstaat van herkomst van de goederen de btw-vrijstelling kan weigeren aan de in die staat gevestigde belastingplichtige verkoper, wanneer deze daadwerkelijk een intracommunautaire levering heeft verricht, maar bepaalde gegevens betreffende die transactie heeft versluierd, en het de in de lidstaat van bestemming gevestigde koper aldus mogelijk heeft gemaakt de belasting te ontduiken.
3. Deze prejudiciële vraag wordt gesteld in een strafzaak tegen R. Het Bundesgerichtshof is van oordeel dat de veroordeling (waarover het thans in cassatie moet beslissen) afhangt van de fiscale kwalificatie van de transactie in het licht van de Zesde richtlijn. In deze conclusie dient die kwalificatie echter los van de eventuele strafrechtelijke gevolgen ervan te worden onderzocht.
4. Het Hof heeft reeds tal van arresten gewezen die de bestrijding van fraude en misbruik – aan de orde van de dag in het complexe btw-stelsel – tot inzet hebben. In de rechtspraak die het op dit gebied heeft ontwikkeld, heeft het er zich altijd veel aan gelegen laten liggen een juiste balans te vinden tussen de doelstelling van fraudebestrijding en de eerbiediging van de grondbeginselen van de btw, en evenredige en op het concrete geval toegesneden beslissingen gegeven.
5. Het antwoord dat in de onderhavige zaak het gezond verstand op het eerste gezicht lijkt in te geven (de te kwader trouw handelende belastingplichtige een belastingvoordeel ontnemen), wordt echter niet bevestigd in het licht van een uitvoerig onderzoek van de aan de werking van de

btw ten grondslag liggende beginselen. Vooruitlopend op mijn conclusie kan ik reeds zeggen dat de – zeker wenselijke – sanctionering mijns inziens moet worden bereikt met andere, meer evenredige middelen, die in ieder geval beter aansluiten bij het voor de btw geldende stelsel.

II – Rechtskader

A – *Unierecht*

6. Richtlijn 91/680/EEG van de Raad(3) heeft in de Zesde richtlijn een nieuwe titel XVI bis ingevoegd betreffende de „overgangsregeling voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten”, waarbij het belastbaar feit „intracommunautaire verwerving” alsmede de vrijstelling voor „intracommunautaire leveringen” is ingevoerd.

7. Artikel 28 bis, het eerste artikel van deze titel, bepaalt in lid 1, sub a, dat aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen „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, onder a, tweede zin, of in artikel 28 ter, B, lid 1, valt”.

8. Ingevolge artikel 28 quater, A, zijn de intracommunautaire leveringen vrijgesteld van btw. Het 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 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. [...]

B – *Duits recht*

1. Strafrechtelijke bepalingen

9. § 370, lid 1, punt 1, van de Abgabenordnung (algemene belastingwet; hierna: „AO”)(4) bepaalt dat hij die aan de belastingautoriteiten onjuiste of onvolledige gegevens verstrekt met betrekking tot fiscaal relevante feiten en daardoor te weinig belasting betaalt of voor zichzelf of voor andere personen ongerechtvaardigde belastingvoordelen verkrijgt, zich schuldig maakt aan een strafbaar feit, dat wordt gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste vijf jaar of geldboete.

10. Volgens het Bundesgerichtshof is deze paragraaf van de AO een blanco-strafbepaling die niet alle constitutieve elementen van het strafbaar feit bevat, en dient zij te worden aangevuld met de bepalingen van materieel belastingrecht die aangeven welke feiten fiscaal relevant zijn en onder welke voorwaarden belasting verschuldigd is. Het is bijgevolg van oordeel dat „de verschuldigdheid van belasting een noodzakelijke voorwaarde is voor een strafbare belastingontduiking”.

2. Belastingwetgeving

11. § 1, lid 1, punt 1, van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting; hierna:

„UStG”)(5) bepaalt dat de leveringen en diensten die een ondernemer in het binnenland onder bezwarende titel verricht, zijn onderworpen aan omzetbelasting.

12. § 4, lid 1, sub b, UStG, dat de vrijstelling voorzien in artikel 28 quater, A, sub a, van de Zesde richtlijn omzet in Duits recht, bepaalt echter dat de in § 1, lid 1, punt 1, UStG genoemde handelingen zijn vrijgesteld van omzetbelasting wanneer het intracommunautaire leveringen betreft.

13. § 6a, lid 1, UStG vermeldt de voorwaarden waaronder een levering in dit verband als een intracommunautaire levering wordt aangemerkt. Zij vereist met name dat de ondernemer of de koper het object van de levering vervoert of verzendt naar een andere lidstaat van de Unie (punt 1) en dat de verwerving van het object van de levering door de koper in die andere lidstaat aan de bepalingen van de omzetbelasting is onderworpen (punt 3).

14. Ingevolge § 6a, lid 3, UStG moet de ondernemer aantonen dat aan de voorwaarden van de leden 1 en 2 van deze bepaling is voldaan.

15. Deze bewijslast wordt nader geregeld in de paragrafen 17a tot en met 17c van de Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (uitvoeringsverordening van het UStG; hierna: „UStDV”).(6) § 17a van de UStDV verlangt schriftelijke bewijslevering. Zij bepaalt dat de ondernemer met geschikte bewijsstukken moet aantonen dat het object van de levering is vervoerd of verzonden naar een plaats elders op het grondgebied van de Unie. § 17c, UStDV bepaalt aan welke boekhoudkundige verplichtingen de ondernemer bij intracommunautaire leveringen moet voldoen. Hij moet aan de hand van boekhoudkundig bewijs aantonen dat is voldaan aan de in § 6a, UStG gestelde voorwaarden voor belastingvrijstelling, en dient met name de naam, het adres en het btw-identificatienummer van de afnemer te vermelden.

16. Voorts bepaalt § 18a, lid 1, eerste alinea, UStG dat de binnenlandse ondernemer die btw-vrije intracommunautaire leveringen heeft verricht, een opgaaf aan het Bundeszentralamt für Steuern (federale belastingdienst) moet doen waarin onder meer het btw-nummer van de afnemer wordt vermeld. En overeenkomstig § 18b, eerste alinea, UStG moet de ondernemer aan de voor zijn onderneming bevoegde belastingdienst de belastinggrondslag opgeven van zijn intracommunautaire leveringen.

III – Hoofdgeding en prejudiciële vraag

17. Verdachte R., van Portugese nationaliteit, was bestuurder van een Duitse onderneming die zich bezighoudt met de handel in auto's in de hogere prijsklasse. Blijkens de feiten die in rechte zijn komen vast te staan, heeft hij sinds 2001 meer dan 500 auto's per jaar verkocht(7), voor het merendeel aan autobedrijven in Portugal.

18. Sinds 2002 heeft verdachte door een aantal boekhoudkundige manipulaties de identiteit van de werkelijke kopers van de auto's versluierd om het die autobedrijven mogelijk te maken in Portugal de btw te ontduiken. Bovendien kon hij hierdoor de auto's tegen een prijs verkopen die hij anders niet had kunnen vragen, hetgeen hem veel winst heeft opgeleverd.

19. Die manipulatie bestond in concreto in het opmaken van valse facturen op naam van fictieve kopers die werden opgevoerd als ontvangers van de leveringen. Op die facturen werd steeds de bedrijfsnaam vermeld van de zogenaamde koper, zijn btw-nummer, de specificaties van de auto (die in werkelijkheid aan een andere koper werd geleverd), de koopprijs en de aantekening „van btw vrijgestelde intracommunautaire levering overeenkomstig § 6a UStG”. Zo werd de schijn gewekt dat de pseudokoper de verschuldigde btw over deze intracommunautaire aankoop in Portugal betaalde.

20. Die voorgewende (of „fictieve”) kopers waren werkelijk bestaande, in Portugal gevestigde ondernemingen, waarvan sommige hadden ingestemd met het gebruik van hun bedrijfsnaam voor dit doel, terwijl andere er onbekend mee waren.

21. De werkelijke kopers van de betrokken auto's verkochten ze op hun beurt aan particuliere eindafnemers in Portugal en hielden de daaraan voorafgegane intracommunautaire aankoop verborgen voor de Portugese autoriteiten, waardoor zij de over de intracommunautaire verwerving verschuldigde btw konden ontlopen. Bovendien werden door een aantal andere manoeuvres de reële zakelijke betrekkingen verhuuld. Wanneer de eindafnemer bij de levering al bekend was, stelde verdachte de CMR-vrachtbrief op diens naam op en schreef hij een andere gefingeerde factuur uit, waarop hij die eindafnemer vermeldde als degene aan wie geleverd werd, met daarbij de (onterechte) vermelding „winstmargebelasting conform § 25a UStG”.

22. In 2002 verkocht en leverde de onderneming van R. op die manier 470 auto's voor EUR 7 720 391, en in 2003, 720 voor EUR 11 169 460. Al deze transacties werden in de jaarlijkse aangiften omzetbelasting in Duitsland aangegeven als intracommunautaire, en derhalve btw-vrije leveringen. In de opgaaf die hij bij zijn belastingaangiften aan het Bundeszentralamt für Steuern moest overleggen, vermeldde R. de op de facturen vermelde fictieve kopers als contractpartijen, om identificatie via het btw-informatieuitwisselingssysteem van de werkelijke kopers in Portugal te voorkomen.

23. Verdachte, tegen wie een strafrechtelijke vervolging werd ingesteld, is op 30 januari 2008 in voorlopige hechtenis genomen. Bij vonnis van 17 september 2008 veroordeelde het Landgericht Mannheim (regionale rechtbank) hem tot gevangenisstraf van in totaal drie jaren wegens belastingontduiking, tweemaal gepleegd. Volgens het Landgericht zijn de bemantelde leveringen naar Portugal geen intracommunautaire leveringen in de zin van artikel 28 quater en bijgevolg niet vrijgesteld van btw. Door het valselijk opmaken van de administratieve en boekhoudkundige tot bewijs strekkende stukken is in Portugal een belastingvermindering verkregen die de intracommunautaire concurrentie verstoort, hetgeen opzettelijk misbruik van het unierecht oplevert en weigering van de belastingvrijstelling in Duitsland rechtvaardigt. Door niet te voldoen aan zijn verplichting om btw over die leveringen te heffen, deze af te dragen aan de Duitse belastingdienst en in zijn jaarlijkse belastingaangiften te vermelden heeft R. zich schuldig gemaakt aan belastingontduiking.

24. R. heeft bij het Bundesgerichtshof beroep tot „Revision” ingesteld tegen deze veroordeling, waarin hij heeft aangevoerd dat de kwalificatie van de transacties door het Landgericht niet juist was. Aangezien de voertuigen daadwerkelijk aan autobedrijven in Portugal waren geleverd, betrof het vrijgestelde intracommunautaire leveringen. Het samenweefsel van verdichtsels om de belasting over de aankoop in Portugal te voorkomen is volgens R. irrelevant voor de fiscale kwalificatie van die levering in Duitsland, en van een gevaar voor verlies van belastinginkomsten in Duitsland is nooit sprake geweest, aangezien de btw was verschuldigd in Portugal als land van bestemming.

25. In zijn prejudicieel verzoek zet de eerste strafkamer van het Bundesgerichtshof, waarvoor

de „Revision” aanhangig is, uiteen dat de oplossing van het geding afhangt van de uitlegging van artikel 28 quater, A, sub a, van de Zesde richtlijn. Naar het oordeel van de kamer moet deze bepaling aldus worden uitgelegd dat „aan alle betrokkenen bij een of meer transacties waardoor belastingontduiking wordt beoogd, de voor de afzonderlijke transacties voorziene belastingvoordelen moeten worden geweigerd, indien de betrokken belastingplichtige de fraude of het misbruik kent en hieraan deelneemt”. Dit volgt volgens de kamer enerzijds uit het in het gemeenschapsrecht verankerde verbod van misbruik, dat ook voor de btw geldt, en anderzijds uit de teleologische uitlegging van de bovenvermelde bepaling van de Zesde richtlijn.

26. Volgens het Bundesgerichtshof bestaat er in dit verband een voldoende duidelijke rechtspraak van het Hof. Het heeft daarom in twee vergelijkbare zaken geoordeeld dat de btw-vrijstelling voor beweerdelijk intracommunautaire leveringen moest worden geweigerd, omdat de Duitse ondernemer heimelijke afspraken had gemaakt met de buitenlandse koper om het hem mogelijk te maken de belasting te ontduiken, en diens gedrag op grond daarvan als misdrijf gekwalificeerd.(8)

27. Tegelijkertijd heeft echter het Finanzgericht Baden-Württemberg (belastingrechter) in een belastingzaak die daar voor dezelfde feiten tegen R. aanhangig is, zijn twijfels geuit over de opvatting van het Bundesgerichtshof met betrekking tot de weigering van de vrijstelling.(9) Volgens het Finanzgericht is het communautaire verbod van misbruik niet van toepassing, aangezien er voor de betrokken transacties een andere verklaring bestaat dan de loutere verkrijging van belastingvoordelen, en bovendien de beginselen van neutraliteit en territorialiteit van de btw zich zouden verzetten tegen de opvatting van het Bundesgerichtshof. Het Bundesfinanzhof heeft van zijn kant in een beslissing van 29 juli 2009 op een incidenteel schorsingsverzoek verklaard deze twijfel te delen.(10)

28. Gezien dit verschil van mening met de belastingrechters, en omdat de kwalificatie als misdrijf van verdachtes handelen afhangt van het antwoord op de vraag of de btw-vrijstelling al dan niet dient te worden verleend(11), heeft het Bundesgerichtshof gemeend het Hof de volgende prejudiciële vraag te moeten stellen:

„Moet artikel 28 quater, A, sub a, van de Zesde richtlijn in die zin worden uitgelegd dat vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde voor een levering van goederen als bedoeld in deze bepaling moet worden geweigerd, wanneer de levering weliswaar heeft plaatsgevonden, maar op grond van objectieve feiten vaststaat dat de belastingplichtige verkoper

a) wist dat hij met de levering deelnam aan een goederentransactie die bedoeld was om de belasting over de toegevoegde waarde te ontduiken, of

b) handelingen heeft verricht die tot doel hadden, de identiteit van de echte verkrijger te verbergen om deze of een derde in de gelegenheid te stellen de belasting over de toegevoegde waarde te ontduiken?”

IV – Procedure voor het Hof

29. Het prejudiciële verzoek is bij de griffie van het Hof ingekomen op 24 juli 2009.

30. R., de Generalbundesanwalt alsmede de Europese Commissie en de Duitse, de Griekse en de Ierse regering hebben schriftelijke opmerkingen ingediend.

31. Ter terechtzitting van 5 mei 2010 hebben de vertegenwoordigers van R., van de Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof, van de Commissie en van de Duitse, de Griekse en de Ierse regering hun opmerkingen mondeling toegelicht.

V – Voorafgaande opmerkingen

32. Met zijn in het kader van een strafprocedure wegens belastingontduiking gestelde prejudiciële vraag wenst het Bundesgerichtshof te vernemen of krachtens artikel 28 quater, A, sub a, van de Zesde richtlijn de in deze bepaling voorziene btw-vrijstelling moet worden geweigerd wanneer weliswaar een intracommunautaire levering heeft plaatsgevonden, maar de verkoper bepaalde activiteiten heeft verricht die als kennelijk frauduleus zijn aan te merken. In het bijzonder wanneer hij, zoals de verwijzende rechter het formuleert, „wist dat hij met de levering deelnam aan een goederentransactie die bedoeld was om de belasting over de toegevoegde waarde te ontduiken” (a), of „handelingen heeft verricht die tot doel hadden, de identiteit van de echte koper te verbergen om deze of een derde in de gelegenheid te stellen de belasting over de toegevoegde waarde te ontduiken” (b).

33. De oplossing van het hoofdgeding hangt inderdaad van de uitlegging van deze bepaling af, want het gedrag van R. (die zich schuldig zou hebben gemaakt aan boekhoudkundige manipulatie en het overleggen van valse documenten en opgaven aan de Duitse belastingautoriteiten) kan slechts als misdrijf worden gekwalificeerd wanneer is komen vast te staan dat hij geen recht heeft op de btw-vrijstelling(12); anders zouden zijn valse verklaringen naar Duits recht eenvoudige overtredingen zijn, waarop een maximumgeldboete is gesteld van EUR 5 000 (§ 26a, lid 2, UStG).

34. Het Bundesgerichtshof is van oordeel – en geeft dat ook aan in zijn prejudicieel verzoek – dat de rechtspraak van het Hof duidelijk is en de vrijstelling op basis daarvan moet worden geweigerd, waar echter onmiddellijk bij dient te worden aangetekend dat het Finanzgericht Baden-Württemberg (en ook het Bundesfinanzhof) zich in het kader van een tegelijkertijd tegen R. lopende belastingzaak op het tegengestelde standpunt hebben gesteld. Voorts verdient vermelding dat het Bundesverfassungsgericht de tenuitvoerlegging van een straf die in een vergelijkbare zaak door het Bundesgerichtshof was opgelegd, heeft geschorst en dat heeft gemotiveerd met de overweging dat een schending van artikel 103, lid 2, van de grondwet niet a priori kan worden uitgesloten (strafrechtelijk legaliteitsbeginsel).

VI – De gestelde niet-ontvankelijkheid van de prejudiciële vraag

35. Op grond van het voorgaande stelt R. in zijn memorie dat de prejudiciële vraag een „hypothetisch karakter” heeft, dat zou voortvloeien uit het strafrechtelijke karakter van het hoofdgeding. Volgens R. kan zijn gedrag niet strafrechtelijk worden gesanctioneerd zonder de door het Duitse constitutionele recht, en met name het strafrechtelijk legaliteitsbeginsel, aan de uitlegging van strafbepalingen gestelde grenzen te overschrijden. Anderzijds meent hij dat de verplichting om de nationale strafwet in overeenstemming met de richtlijn uit te leggen niet tot een strafrechtelijke veroordeling in het hoofdgeding kan leiden, zelfs al zou het Hof de uitlegging van het Bundesgerichtshof aanvaarden.

36. Het is stellig niet uit te sluiten dat ongeacht het antwoord van het Hof op de prejudiciële vraag van het Bundesgerichtshof, het strafrechtelijk legaliteitsbeginsel zich in de nationale rechtsorde kan verzetten tegen een strafrechtelijke veroordeling van R. Dat betekent echter niet dat de prejudiciële vraag reeds om die reden louter hypothetisch is.

37. Er moet namelijk in het oog worden gehouden – en daar kunnen wij wat de onderhavige zaak betreft mee volstaan – dat dit aspect reeds aan de orde is bij de Duitse rechters, die het

beste op de hoogte zijn van het nationale recht, die het niet nodig hebben geacht het Hof te verzoeken zijn oordeel over dit concrete punt te geven.

38. R. beroept zich ook op het strafrechtelijk legaliteitsbeginsel en voert aan dat een richtlijn volgens vaste rechtspraak van het Hof geen rechtstreekse werking heeft ten nadele van particulieren, met name niet in strafzaken.(13)

39. In de aangehaalde arresten heeft het Hof inderdaad verklaard dat een richtlijn niet uit zichzelf en onafhankelijk van een door een lidstaat ter uitvoering van de richtlijn vastgestelde nationale wet de strafrechtelijke aansprakelijkheid van degenen die inbreuk op de bepalingen van deze richtlijn maken, kan bepalen of verzwaren.(14)

40. Anders dan in de onderhavige zaak ging het in de meeste van die zaken evenwel om gevallen waarin de betrokken richtlijnen niet of niet volledig in nationaal recht waren omgezet, waardoor een bepaald gedrag naar gemeenschapsrecht onrechtmatig was maar niet krachtens de geldende nationale wetgeving kon worden bestraft. In andere zaken, zoals bijvoorbeeld de zaak Berlusconi, ging het om de vraag of een richtlijn daarmee strijdig vigerend nationaal recht kon opzijzetten of verdringen, ten nadele van een particulier aan wie in dat geval op grond van de eerdere nationale bepalingen zwaardere straffen konden worden opgelegd. De feitelijke en juridische context van de onderhavige zaak verschilt duidelijk van die van voornoemde zaken. Immers, in dit geval gaat het de verwijzende rechter niet om de vraag naar de doeltreffendheid van sanctiebepalingen van een richtlijn, maar naar de mogelijkheid om bepalingen van een fiscale richtlijn te integreren in een blanco-strafbepaling.

41. Deze beschouwingen gaan evenwel de grenzen te buiten van de prejudiciële vraag, die, zoals zij het Hof is voorgelegd, uitsluitend betrekking heeft op een bepaling van de Zesde richtlijn en niet op de strafrechtelijke gevolgen of de mogelijke rechtstreekse werking ervan ten nadele van de belastingplichtige.

42. Er is derhalve vanuit dit perspectief evenmin grond voor niet-ontvankelijkheid van de prejudiciële vraag, die moeilijk als louter „hypothetisch”, „irrelevant” of „kennelijk niet van belang” voor de uitkomst van het hoofdgeding kan worden aangemerkt.(15)

VII – Onderzoek van de prejudiciële vraag

43. Zelfs vanuit een strikt fiscale benadering is de allesoverheersende vraag in dit onderzoek of er sprake is van frauduleus gedrag.(16) Er dient immers te worden vastgesteld of goede trouw een noodzakelijke voorwaarde is voor het recht op btw-vrijstelling bij een intracommunautaire levering.

44. Er zijn twee factoren die in beginsel tot een ontkennend antwoord op deze vraag lijken te leiden:

– Enerzijds is aan alle uitdrukkelijk in de Zesde richtlijn gestelde voorwaarden voor een btw-vrije intracommunautaire levering voldaan (A).

– Anderzijds zou de weigering van de vrijstelling met zich brengen dat het land van oorsprong van de goederen (Duitsland) een hem in beginsel niet toekomende btw heft, een uitkomst die een schending zou kunnen inhouden van de territorialiteit en de neutraliteit van de belasting (B).

45. Deze twee beginselen zijn evenwel niet absoluut. Derhalve zal ik als volgende stap in mijn onderzoek nagaan of in het licht van de rechtspraak van het Hof van deze beginselen mag worden afgeweken in de door het Bundesgerichtshof bedoelde zin (C), en tot slot of die oplossing in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel (D).

A – Voldoening aan de richtlijnvoorwaarden voor een intracommunautaire levering

46. Volgens vaste rechtspraak stelt artikel 28 quater, A, sub a, van de Zesde richtlijn slechts drie voorwaarden om een verrichting als een intracommunautaire, van btw vrijgestelde levering van goederen aan te merken⁽¹⁷⁾: de overgang van de macht om als eigenaar over het goed te beschikken, de fysieke overbrenging van goederen van een lidstaat naar een andere, en de hoedanigheid van belastingplichtige van de afnemer (die ook een niet-belastingplichtige rechtspersoon kan zijn, „die als zodanig optreedt in een andere lidstaat dan die van vertrek van de verzending of het vervoer van de goederen”).

47. Het Bundesgerichtshof gaat zonder nadere bespreking uit van een levering die aan al deze voorwaarden voldoet, maar wenst te vernemen of het feit dat de verkoper kennis droeg van of heeft deelgenomen aan een activiteit die het ontduiken van de verschuldigde btw in het land van bestemming tot doel had, relevant is voor de bij de Zesde richtlijn verleende vrijstelling. Vastgesteld moet dus worden of uit de bepalingen van deze richtlijn het bestaan kan worden afgeleid van een bijkomende, impliciete en zuiver subjectieve voorwaarde, namelijk de goede trouw van de verkoper, die meebracht dat de betrokken verkoop in Duitsland moest worden belast.

48. Enkele van de deelnemers aan deze procedure verdedigen het bestaan van die voorwaarde op grond van een teleologische uitlegging van de richtlijn, waarvan de bestrijding van btw-fraude zonder enige twijfel een van de hoofddoelen is. Een dergelijke doelgerichte uitlegging, die tot de toevoeging leidt van andere dan de expliciet in de richtlijn vastgestelde voorwaarden, brengt echter een aantal moeilijkheden met zich.

49. Ten eerste mogen de lidstaten ingevolge artikel 28 quater, A, van de Zesde richtlijn extra voorwaarden vaststellen om „alle fraude, ontwijking en misbruik” te voorkomen. Hoewel de lidstaten „een betrekkelijk grote ruimte is gelaten inzake de tenuitvoerlegging van sommige bepalingen van de Zesde richtlijn”⁽¹⁸⁾, lijkt artikel 28 quater te doelen op door de wetgever vastgestelde voorwaarden. Duitsland lijkt deze bevoegdheid echter niet strikt te hebben uitgeoefend, waardoor het thans wellicht genoopt zal zijn een oplossing te vinden voor de uit een leemte in zijn eigen fiscale wetgeving voortvloeiende moeilijkheden.⁽¹⁹⁾ De te nemen maatregelen moeten volgens de rechtspraak van het Hof in elk geval evenredig zijn en mogen geen afbreuk doen aan het beginsel van neutraliteit van de btw.⁽²⁰⁾

50. Het belangrijkste probleem vormt echter het objectieve karakter van de in 1991 als titel XVI bis van de Zesde richtlijn ingevoerde regeling voor de intracommunautaire leveringen. Deze regeling (zoals bekend, een overgangsregeling) is vastgesteld als een naar zijn aard voorlopige maatregel, in een context van uiteenlopende belastingtarieven in de verschillende lidstaten, wat het uiterst ondoelmatig maakte het logische systeem van belastingheffing in het land van oorsprong, geldend voor interne leveringen van goederen, uit te breiden tot het intracommunautaire handelsverkeer.⁽²¹⁾

51. Deze overgangsregeling is derhalve opgezet met als hoofddoel de bestaande verdeling van de fiscale soevereiniteit tussen de lidstaten intact te laten (dit, om te verzekeren dat de btw ook in het vervolg aan de lidstaat van het eindverbruik toekomt).⁽²²⁾ Daartoe zijn twee nieuwe categorieën ingevoerd: het belastbaar feit „intracommunautaire verwerving”, met heffing van de belasting in de staat van bestemming, en de vrijstelling van „intracommunautaire leveringen”, die

is bedoeld om dubbele belasting – en dus schending van het aan het gemeenschappelijke btw-stelsel inherente beginsel van fiscale neutraliteit – te vermijden.(23)

52. De btw-vrijstelling van de intracommunautaire levering heeft aldus, anders dan de overige in de Zesde richtlijn voorziene vrijstellingen (artikel 13, A en B), die hun grond vinden in subjectieve redenen of de aard van bepaalde activiteiten, een expliciet sui generis-karakter. Aan de vrijstelling van artikel 28 quater, A, ligt een geheel andere logica ten grondslag dan aan de voornoemde vrijstellingen: namelijk de goede werking te waarborgen van het btw-stelsel op intracommunautair niveau. Hiertoe wordt de belastingketen min of meer kunstmatig in tweeën gesplitst, waardoor de belastingheffing in het land van bestemming van de goederen wordt gewaarborgd.(24)

53. Het Hof heeft – uiteraard – de objectieve aard van de begrippen intracommunautaire levering en intracommunautaire verwerving onderstreept, die „onafhankelijk van het oogmerk en het resultaat van de betrokken handelingen [van toepassing zijn]”.(25) Een andere benadering zou de verwezenlijking van de doelstellingen van de overgangsregeling van meet af aan onmogelijk maken, en inbreuk maken op de beginselen van neutraliteit en territorialiteit die eraan ten grondslag liggen, alsmede op het beginsel van rechtszekerheid.(26)

54. De vrijstelling steunt kortom op objectieve gronden (de eerbiediging van de fiscale neutraliteit en de verdeling van de fiscale soevereiniteit tussen de lidstaten) en dient in beginsel ook objectief te worden beoordeeld, ook al hebben plegers van min of meer onregelmatige activiteiten hier voordeel bij, zoals in de onderhavige zaak.

55. In onze zaak, waarin aan de drie enige door artikel 28 quater, A, sub a, van de Zesde richtlijn gestelde voorwaarden is voldaan (de overgang van de macht om als eigenaar over het goed te beschikken, een fysieke overbrenging van de goederen en de hoedanigheid van belastingplichtige van de afnemer), zou de weigering van de vrijstelling een onevenredig antwoord zijn, aangezien daardoor immers een essentiële schakel uit het stelsel werd weggenomen, waardoor de verwezenlijking van de doeleinden ervan in gevaar komt.

56. Deze objectieve opvatting zou voor het Hof leidend moeten zijn bij het onderzoek van de door het Bundesgerichtshof gestelde prejudiciële vraag. Ik neem haar in elk geval expliciet tot uitgangspunt voor het antwoord dat ik het Hof aan het slot van deze conclusie in overweging zal geven, en vermeld reeds thans dat dit antwoord consistent is met de wijze waarop mijns inziens de rechtspraak van het Hof over de invloed van de kwade trouw en het misbruik van recht moet worden uitgelegd.

B – Weigering van de vrijstelling in dit geval zou schending betekenen van de beginselen van territorialiteit en neutraliteit van de btw

57. De conclusie dat geen vrijstelling behoort te worden verleend voor een daadwerkelijk verrichte intracommunautaire levering(27) wanneer er sprake is van kwade trouw, kan tevens in strijd komen met enkele grondbeginselen van het btw-stelsel.

1. Schending van het neutraliteitsbeginsel

58. De btw, opgezet als een verbruiksbelasting, moet bij de eindgebruiker worden geheven. Overeenkomstig het beginsel van fiscale neutraliteit moet de ondernemer geheel worden ontlast van de in het kader van zijn economische activiteiten verschuldigde of voldane btw „ongeacht het oogmerk of het resultaat van deze activiteiten”. Dit wordt bereikt – want daarop is het gebaseerd – door het systeem van aftrek van de voorbelasting, waardoor de btw voor de ondernemer objectief gezien vrijwel overeenkomt met een gewone boeking.(28)

59. Op het voorgaande past derhalve de conclusie dat het neutraliteitsbeginsel zich ertegen verzet „dat soortgelijke diensten, die dus met elkaar in concurrentie staan, uit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld”.(29)

60. De Duitse regering is tegen de toepassing van het beginsel van neutraliteit in dit geval op grond dat de erkenning van de vrijstelling tot verstoring van de mededinging kan leiden.(30) Zij beroept zich hiertoe op het recente arrest NCC Construction Danmark A/S, waarin het Hof overwoog dat het beginsel van fiscale neutraliteit zich niet kan verzetten tegen bepaalde nationale maatregelen ter voorkoming van concurrentievervalsing binnen de interne markt.(31) Dit arrest erkent echter bepaald geen algemene uitzondering op het neutraliteitsbeginsel en het is gewezen in een zaak die in het geheel niet lijkt op de onderhavige.(32) Met dit arrest heeft het Hof de lidstaten mijns inziens niet een soort vrijbrief willen geven om louter met een beroep op de bescherming van de vrije mededinging af te wijken van de btw-regeling.

61. Zo mogelijk nog minder hout snijdt het argument, dat het neutraliteitsbeginsel enkel en alleen omdat bij de transactie sprake is van onrechtmatig gedrag, niet hoeft te worden toegepast. Volgens vaste rechtspraak verzet dit beginsel zich tegen een algemeen onderscheid tussen legale en illegale transacties.(33) Bijgevolg kan deze omstandigheid niet van invloed zijn op de fiscale kwalificatie van de transactie, wanneer hiermee het neutraliteitsbeginsel wordt geschonden.

62. In de onderhavige zaak zou het neutraliteitsbeginsel mijns inziens onvermijdelijk worden geschonden wanneer deze levering niet van btw werd vrijgesteld en R. de btw over de verkoopprijs aan de Duitse belastingdienst moest betalen (alsof hij een binnenlandse transactie had verricht). Immers, anders dan een leverancier die in Duitsland zelf verkoopt, kan R. dat bedrag per definitie niet afwentelen op de koper, die reeds btw-plichtig is in het land van bestemming van de goederen, en wordt hij aldus kunstmatig als eindgebruiker aangemerkt.

63. Bovendien zou hierdoor tevens, wanneer R. de vrijstelling werd geweigerd en de Portugese belastingdienst tegelijkertijd erin slaagde de haar toekomende btw te innen, een situatie van dubbele belasting ontstaan, die evenzeer in strijd is met het neutraliteitsbeginsel.

64. Het Bundesgerichtshof vermeldt in zijn prejudicieel verzoek dat deze dubbele belasting kan worden voorkomen wanneer de Duitse belastingdienst de geheven btw aan R. terugbetaalt zodra wordt aangetoond dat voor dezelfde transactie reeds btw is afgedragen in Portugal. Volgens mij dient dit teruggaafmechanisme (voorzien in § 227 AO) echter niet ter voorkoming van dubbele belasting, maar uitsluitend om de gevolgen ervan te verzachten nadat dit zich eenmaal heeft voorgedaan. Het lijkt derhalve niet voldoende voor de handhaving van het beginsel van fiscale neutraliteit.(34)

65. Het Bundesgerichtshof verwijst ook naar de beschikking in de zaak Transport Service(35), in punt 31 waarvan wordt geoordeeld dat het beginsel van de neutraliteit van het gemeenschappelijk stelsel van btw zich niet ertegen verzet dat een lidstaat btw navordert van een belastingplichtige die een levering van goederen *ten onrechte* met vrijstelling van die belasting heeft gefactureerd. Of de btw over de latere verkoop van de betrokken goederen aan de

eindverbruiker al dan niet aan de schatkist is betaald, is in dat opzicht irrelevant. In die zaak had de intracommunautaire levering echter niet daadwerkelijk plaatsgevonden, maar ging het om het regulariseren van een situatie waarin *ten onrechte* vrijstelling was verleend. Van een dreigende aantasting van het neutraliteitsbeginsel was derhalve geen sprake.

2. Schending van het territorialiteitsbeginsel

66. Duidelijker ligt de zaak mijns inziens wat de schending van het territorialiteitsbeginsel betreft.

67. Overeenkomstig dit beginsel is de heffing van de btw, ongeacht het bedrag, de taak van de lidstaat waar het eindverbruik van het goed plaatsvindt. Deze regel zorgt voor een strikte verdeling van de btw-ontvangsten bij intracommunautaire transacties en een duidelijke afbakening van de fiscale soevereiniteit van de betrokken lidstaten.(36)

68. In de onderhavige zaak zou de niet-toepassing van de vrijstelling op R. door het land van oorsprong van de goederen (Duitsland) betekenen dat dit land de btw zou innen zonder over enig belastingkrediet ter zake te beschikken, terwijl de aan de overgangsregeling ten grondslag liggende logica nu juist is dat de volledige btw wordt geheven door het land waar het eindverbruik plaatsvindt (Portugal). Hierdoor zou een ernstige inbreuk worden gemaakt op het territorialiteitsbeginsel. De verdeling van de fiscale soevereiniteit tussen de lidstaten in onderlinge overeenstemming is mijns inziens een doel van hoge orde, waarvan niet proportioneel kan worden afgeweken op grond van het op zich legitieme doel van sanctionering van onregelmatig gedrag en de bestrijding van fraude, dat eenvoudig kan worden bereikt door de altijd aan de staten ter beschikking staande mogelijkheid om wettelijke bepalingen vast te stellen.

69. De gemeenschapswetgever zelf en het Hof hebben wat dit betreft enige regels ingevoerd, waaruit een zekere geneigdheid blijkt om de praktische toepassing van die bevoegdheidsverdeling te faciliteren.

70. Enerzijds bepaalt artikel 21 van verordening (EG) nr. 1777/2005(37): „De lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van goederen waar een intracommunautaire verwerving in de zin van artikel 28 bis van richtlijn 77/388/EEG plaatsvindt, oefent zijn heffingsbevoegdheid uit, ongeacht de btw-behandeling van de handeling in de lidstaat van vertrek van de zending of het vervoer van goederen.”

71. Anderzijds heeft het Hof in het arrest Teleos e.a.(38) beslist: „In het kader van de overgangsregeling voor intracommunautaire verwervingen en leveringen dienen de bevoegde belastingautoriteiten ter verzekering van de juiste heffing van de btw onafhankelijk van elkaar te controleren of de voorwaarden voor de intracommunautaire verwerving alsmede voor de vrijstelling van de overeenkomstige levering zijn vervuld.”

72. Bijgevolg is, ondanks de vaststelling van het Hof in zijn rechtspraak dat „de intracommunautaire levering van een goed en de intracommunautaire verwerving daarvan in werkelijkheid één enkele economische verrichting vormen”(39), de fiscale bevoegdheid met betrekking tot die transactie over verschillende staten verdeeld, die elk voor zich verantwoordelijk zijn voor de uitoefening van de hun toekomende bevoegdheden.(40)

73. Het voorgaande is mijns inziens niets anders dan weer een gevolg van de objectieve aard van de overgangsregeling: elk van de betrokken lidstaten moet de kenmerken van de transacties in kwestie controleren met het oog op de vrijstelling dan wel de heffing van btw, maar zonder in de bevoegdheid van een andere lidstaat te treden.

74. De coördinatie en dus de voorkoming van fraude vinden nu reeds plaats door middel van de in verordening (EG) nr. 1798/2003 geregelde mechanismen voor administratieve samenwerking en de uitwisseling van inlichtingen.⁽⁴¹⁾ Deze samenwerking is wellicht een effectiever instrument en, belangrijker nog, een evenrediger oplossing voor de bestrijding van fraude bij intracommunautaire transacties dan die de prejudiciële verwijzing suggereert. Zoals de Commissie terecht aangeeft in haar schriftelijke opmerkingen, zouden deze mechanismen worden ondergraven wanneer het land van verzending bevoegd zou worden voor de btw-heffing in afwijking van de in de Zesde richtlijn geregelde fiscale bevoegdheidsverdeling.

75. Het arrest van 22 april 2010, X⁽⁴²⁾, waar ter terechtzitting meermaals naar is verwezen, versterkt het belang van het territorialiteitsbeginsel mijns inziens alleen maar. Overeenkomstig dit arrest kunnen de verwervingen waarover belasting wordt geheven in de lidstaat die het btw-identificatienummer heeft toegekend (hetgeen overeenkomstig artikel 28 ter, A, lid 2, eerste alinea, van de Zesde richtlijn het geval is wanneer de afnemer niet aantoonst dat de belasting op deze verwerving is geheven op de plaats van aankomst van de verzending of van het vervoer van de goederen) geen recht op aftrek in de zin van artikel 17 van de Zesde richtlijn doen ontstaan. Wanneer in een dergelijk geval een recht op aftrek werd toegekend, zo overwoog het Hof, „zou artikel 28 ter, A, lid 2, tweede en derde alinea, van de Zesde richtlijn bovendien elk nut kunnen verliezen aangezien voor de belastingplichtige, die in de lidstaat van identificatie het recht op aftrek zou hebben genoten, geen reden meer zou bestaan om aan te tonen dat belasting over de betrokken intracommunautaire verwerving is geheven in de lidstaat van aankomst van de verzending of van het vervoer. Een dergelijke oplossing zou uiteindelijk gevaar inhouden voor de toepassing van de basisregel volgens welke in geval van een intracommunautaire verwerving de plaats van onderwerping aan de btw wordt geacht te zijn gelegen in de lidstaat van aankomst van de verzending of van het vervoer, zijnde de lidstaat van eindverbruik, hetgeen de doelstelling van de overgangsregeling is.”⁽⁴³⁾ Deze uitspraak onderstreept mijns inziens eens te meer het vereiste van eerbiediging van de bevoegdheidsverdeling ter zake van de btw-heffing.

C – Mogelijke gevolgen van fraude

76. Uit hetgeen ik hiervoor heb uiteengezet, kan evenwel niet worden geconcludeerd dat de beginselen van neutraliteit en territorialiteit absoluut zijn. De redenering moet bijgevolg nog verder worden doorgezet, en onderzocht moet worden of de concrete omstandigheden van het geval in casu wellicht toch tot een uitzondering op de toepassing van de beginselen van fiscale neutraliteit en territorialiteit kunnen leiden.

77. Een tweeërlei reeks arresten is in dit verband relevant. Enerzijds heeft het Hof een omvangrijke rechtspraak ontwikkeld over misbruik van recht en daarnaast over de gevolgen die gepleegde fraude kan hebben op het stelsel van btw-aftrek. Anderzijds heeft het in een aantal zaken betreffende intracommunautaire leveringen beslist dat het neutraliteitsbeginsel alleen strikt mag worden toegepast wanneer de belastingplichtige te goeder trouw heeft gehandeld of het risico van het verlies aan belastinginkomsten volledig heeft uitgesloten.

78. Een vluchtige beschouwing van de eerste groep arresten zou al te snel tot de conclusie kunnen leiden dat het land van oorsprong van de goederen (in casu Duitsland) vrijelijk over het verlenen van de vrijstelling kan beslissen en kan weigeren deze toe te kennen aan iemand die te kwader trouw heeft gehandeld.

79. Om deze conclusie te kunnen trekken, moeten echter eerst nauwgezet de meest relevante arresten betreffende intracommunautaire leveringen worden onderzocht, waarin het fragiele evenwicht tussen de mechanismen voor fraudebestrijding aan de ene kant en de beginselen van neutraliteit en territorialiteit aan de andere kant het duidelijkst tot uiting komt.

80. Ik zal thans de in deze arresten geformuleerde criteria en de toepassing ervan op de onderhavige zaak onderzoeken, waarbij ik in het bijzonder stilsta bij het arrest Collée.

1. De rechtspraak met betrekking tot misbruik en fraude

81. Het Hof heeft bij herhaling en in het algemeen verklaard dat de bestrijding van fraude, belastingontwijking en misbruik een doel is dat door de Zesde richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd, alsmede dat de justitiabelen in geval van misbruik of bedrog geen beroep kunnen doen op het gemeenschapsrecht.(44)

82. Wat om te beginnen het misbruik van recht betreft, biedt de rechtspraak inmiddels concrete criteria om vast te stellen wanneer hiervan sprake is en, wat belangrijker is, om te bepalen welke de gevolgen ervan zijn.(45) Op btw-gebied is met name in het reeds aangehaalde arrest Halifax e.a. bepaald dat om te kunnen spreken van misbruik, is vereist:

- ten eerste, dat de betrokken transacties, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden in de desbetreffende bepalingen, ertoe leiden dat in strijd met het doel van deze bepalingen een belastingvoordeel wordt toegekend, en
- ten tweede, dat het wezenlijke doel van de betrokken transacties erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen.

83. In de zaak R. lijkt echter duidelijk geen sprake te zijn geweest van een louter „formele toepassing van de voorwaarden in de desbetreffende bepalingen”; de levering heeft immers daadwerkelijk plaatsgehad.

84. Bovendien is het hoogst twijfelachtig dat het „wezenlijke doel” van deze transacties het verkrijgen van een belastingvoordeel was, zelfs wanneer dit ruim wordt uitgelegd, dus als het verkrijgen van een belastingvoordeel voor zichzelf of voor een derde (in dit geval de kopers die in Portugal actief waren). De door R. verrichte verkopen waren economisch winstgevendende transacties, geen fictieve transacties die uitsluitend waren opgezet om een fiscaal voordeel te behalen.

85. Het werkelijke doel van R. was stellig verstoring van de mededinging, want het is niet moeilijk in te zien dat hij de afnemers, door hun identiteit te verhullen, een hogere en tegelijkertijd voor hen betere prijs kon vragen dan zijn „fiscaal eerlijke” concurrenten (om de term van het Bundesgerichtshof te gebruiken). Dit gegeven is echter onvoldoende om de transacties van R. aan te merken als misbruik in de zin van onze rechtspraak, die veeleer een volledig kunstmatige constructie vereist.

86. Het Hof heeft in dit spoor in het arrest Halifax e.a. bepaald dat transacties „waarmee een misbruik gepaard is gegaan, zo [moeten] worden geherdefinieerd dat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest zonder de transacties die dit misbruik vormen”.(46) Dus zelfs wanneer R. de identiteit van de werkelijke in plaats van die van fictieve kopers had opgegeven aan de Duitse autoriteiten, is en blijft het een intracommunautaire en derhalve btw-vrije levering. Er is in dit geval geen oorzakelijk verband tussen de valse opgaaf en het verkregen belastingvoordeel (al is het wel de vraag of R. er zonder die verzwijging van gegevens net zo op gebrand zou zijn

geweest de transactie te verrichten).

87. Gelet op het voorgaande meen ik dat R.'s gedrag geen misbruik van recht in de zin van het arrest Halifax e.a. oplevert.

88. Al is het handelen van R. dan geen misbruik in de zin van de rechtspraak van het Hof, het kan in het licht van de vaststaande feiten toch niet anders dan als frauduleus worden aangemerkt. De vraag waar het echter om gaat, is of de weigering van de vrijstelling de meest geschikte en evenredige manier is om dit af te straffen. Maar wederom biedt de rechtspraak onvoldoende steun voor afwijzing van de vrijstelling.

89. Er zijn weliswaar talloze arresten waarin de ontneming van een fiscaal voordeel bij fraude toelaatbaar wordt verklaard(47) – en op vele daarvan is meer dan eens een beroep gedaan in deze procedure – maar het merendeel ervan betreft gevallen waarin het slechts ging om het recht op btw-af trek en niet om een vrijstelling van een intracommunautaire levering waarbij het territorialiteitsbeginsel in het geding is. Een automatische, analoge toepassing van de criteria van deze arresten lijkt dan ook niet in de rede te liggen.

2. De rechtspraak inzake kwade trouw bij intracommunautaire leveringen

90. Nu de rechtspraak met betrekking tot misbruik en kwade trouw bij binnenlandse transacties ons niet verder helpt, biedt mijns inziens slechts de rechtspraak betreffende intracommunautaire leveringen enige relevante aanknopingspunten in de onderhavige zaak.

91. In twee recente arresten, het reeds aangehaalde arrest Teleos e.a. en het arrest Collée(48), is aan de orde geweest, of de vrijstelling kan worden verleend voor een intracommunautaire levering waarbij de leverancier mogelijk te kwader trouw handelde.

92. In het arrest Teleos e.a. ging het Hof uit van een situatie waarin geen intracommunautaire levering plaatsvond (de goederen hadden het grondgebied van het land van verzending niet verlaten), maar de leverancier wel op tijd bewijzen had overgelegd op grond waarvan de vrijstelling kon worden verleend. In deze zaak besliste het Hof dat de leverancier die heeft aangetoond volstrekt te goeder trouw te hebben gehandeld, niet mag worden verplicht tot nabetaling van de btw.

93. Uit dit arrest blijkt dat ook al heeft er geen intracommunautaire levering in de zin van de Zesde richtlijn plaatsgevonden, de leverancier die te goeder trouw heeft gehandeld niet mag worden verplicht tot nabetaling van de hem ten onrechte verleende btw-vrijstelling.(49) Hieruit moet a contrario worden geconcludeerd dat ingeval geen levering heeft plaatsgevonden maar de leverancier te kwader trouw heeft gehandeld, de btw van hem moet worden gevorderd. De betrokkene heeft in beide gevallen geen recht op de vrijstelling, maar wanneer de belastingplichtige te goeder trouw heeft gehandeld, verplicht het Hof de betrokken lidstaat af te zien van heffing van de hem toekomende btw (het ziet, kortom, op grond van die goede trouw af van regularisatie van de situatie).

94. Het is echter onduidelijk of – zoals de Duitse regering meent – uit de letterlijke tekst van het arrest Teleos e.a. volgt dat het loutere feit dat er sprake is van kwade trouw, voldoende is om steeds (met name wanneer er zoals in het onderhavige geval echt een intracommunautaire levering heeft plaatsgevonden) te beslissen dat de leverancier geen vrijstelling dient te worden verleend en de lidstaat van herkomst van de goederen toe te staan de hem niet toekomende btw te heffen. Het is derhalve zeer de vraag of dit arrest toepasselijk is op de onderhavige zaak.

95. Deze conclusie vindt bevestiging in het arrest Collée, dat is gewezen in een zaak waarin

daadwerkelijk een intracommunautaire levering had plaatsgevonden, die echter aanvankelijk door de leverancier was verzwegen om andere dan fiscale redenen. Al zijn er verschillen, de feitelijke context van dit arrest lijkt wel het meest op die van de onderhavige zaak: in beide gevallen heeft een levering gevolgd door de intracommunautaire verwerving daarvan plaatsgevonden, maar in de zaak Collée kwam het de verkoper beter uit het intracommunautaire karakter ervan te verzwijgen (en de daaraan verbonden vrijstelling te laten lopen) om een provisie waarop hij geen recht had wanneer hij buiten het contractueel vastgelegde grondgebied verkocht, niet in gevaar te brengen.⁽⁵⁰⁾ In de onderhavige zaak heeft R. daarentegen de ware identiteit van de afnemers van de leveringen verhuld, maar niet de levering op zich.

96. Van bijzonder belang zijn de punten 35 en volgende van het arrest Collée, waarin het Hof een redenering in twee stappen opzet.

97. In de eerste plaats stelt punt 35 van het arrest Collée, uitgaande van de arresten Genius Holding⁽⁵¹⁾ en Schmeink & Cofreth en Strobel⁽⁵²⁾, de mogelijkheid om de ten onrechte gefactureerde btw te corrigeren afhankelijk van de omstandigheid dat de leverancier „het gevaar voor verlies van belastinginkomsten tijdig en volledig heeft uitgeschakeld”. Wanneer dit het geval is, vereist het beginsel van fiscale neutraliteit dat de vrijstelling wordt verleend. De uitkomst staat daarmee los van de goede of kwade trouw van de leverancier.⁽⁵³⁾

98. Ditzelfde beginsel lijkt te kunnen worden toegepast op de zaak R., al zou in dit geval de door de Duitse autoriteiten overwogen „correctie” neerkomen op het weigeren van een reeds verleende vrijstelling voor een transactie die van meet af aan is aangegeven voor wat zij is: een intracommunautaire levering. De moeilijkheid van de onderhavige zaak ligt in de vaststelling of dat gevaar van verlies van belastinginkomen de lidstaat moet treffen die tot de „correctie” overgaat, dan wel of het voldoende is dat het zich voordoet ten aanzien van het btw-stelsel in het algemeen.

99. De Generalbundesanwalt stelt zich in zijn schriftelijke opmerkingen op het standpunt dat deze rechtspraak, gezien het feit dat de fraudebestrijding een van de doelstellingen van de Zesde richtlijn is, slechts betrekking kan hebben op het gevaar voor de belastingheffing op het gehele grondgebied van de Unie. De Ierse regering is dezelfde mening toegedaan en verwijst daartoe uitdrukkelijk naar punt 36 van het arrest Collée, waarin wordt gesproken van „verlies van belastinginkomsten, of de btw-heffing in gevaar kon brengen”. Op grond van deze zinsnede zou inderdaad kunnen worden aangenomen dat het om het even is aan welke lidstaat het belastingkrediet toekomt.

100. Punt 34 van dit arrest geeft echter duidelijk aan dat het antwoord op de vraag of de btw-vrijstelling afhankelijk mag worden gesteld van de goede trouw van de belastingplichtige, „afhangt van het bestaan van een gevaar van verminderde belastinginkomsten *voor de betrokken lidstaat*”.⁽⁵⁴⁾ Daar staat tegenover dat overeenkomstig punt 37 „moet worden geoordeeld dat het niet heffen van btw over een intracommunautaire levering die aanvankelijk ten onrechte was gekwalificeerd als een levering in het binnenland [...], niet kan worden aangemerkt als een verlies van belastinginkomsten. Overeenkomstig het fiscale territorialiteitsbeginsel komen dergelijke inkomsten immers toe aan de lidstaat waar het eindverbruik plaatsvindt.”

101. De overeenkomst met het geval van R. is mijns inziens evident. De tekst van het arrest is op dit punt zeer duidelijk, en het lijkt moeilijk vol te houden, zoals de Generalbundesanwalt doet, dat het daarin bepaalde niet van toepassing zou zijn op de onderhavige zaak alleen omdat de afnemer in de zaak Collée de btw vanaf het begin had betaald.

102. Het verlies van belastinginkomen ten nadele van een lidstaat dient weliswaar een zorg voor de Unie als geheel te zijn⁽⁵⁵⁾, toch meen ik dat het Hof in de hiervoor aangehaalde punten van het arrest Collée duidelijk voorrang heeft willen geven aan de toepassing van het

territorialiteitsbeginsel, zelfs bij kwade trouw. Dit is een logische oplossing: in gevallen als dat van R. zou de weigering van de vrijstelling een volstrekt niet binnen de fiscale systematiek passende sanctie zijn, daar Duitsland in het geheel geen btw-aanspraken heeft. De bedoeling van de rechtspraak met de formulering van het „verlies van belastinginkomsten” als criterium voor de beoordeling van de gevolgen van kwade trouw is, de economische situatie van de betrokken overheidsfinanciën weer in evenwicht te brengen en de situatie te herstellen zoals zij geweest had moeten zijn zonder de fraude of het misbruik.(56)

103. Hiermee wordt de argumentatie in het arrest Collée echter niet afgesloten. In de volgende punten wordt een duidelijke oproep gedaan aan de nationale rechter om na te gaan of er sprake is geweest van een oneerlijke of frauduleuze transactie, met een uitdrukkelijke verwijzing naar het arrest Kittel en Recolta Recycling(57) en de Halifax-rechtspraak inzake misbruik van recht.(58) Zoals ik hiervoor al heb uiteengezet, kan R.’s gedrag echter niet als misbruik in de zin van de rechtspraak worden gekwalificeerd en is ondanks het frauduleuze karakter ervan niet aan de noodzakelijke voorwaarden voldaan om de vrijstelling voor de verrichte intracommunautaire levering te weigeren.

D – De weigering van de vrijstelling is een onevenredige oplossing

104. Ten slotte preciseert het Hof in zijn arrest Collée dat „het gemeenschapsrecht niet eraan in de weg [staat] dat de lidstaten onder bepaalde voorwaarden het achterhouden van het bestaan van een intracommunautaire levering als een poging tot belastingfraude beschouwen, en in een dergelijk geval de naar nationaal recht geldende geldboeten of geldstraffen toepassen”. Dergelijke straffen dienen evenwel evenredig te zijn aan de ernst van het misbruik.(59)

105. Met deze precisering doelt het arrest mijns inziens op de mogelijke toepassing van andere, meer evenredige sanctiemodaliteiten dan de weigering van een vrijstelling, die het gehele stelsel van territoriale bevoegdheidsverdeling op het gebied van de btw zou doorkruisen.

106. Op grond van deze rechtspraak en artikel 28 quater, A, van de Zesde richtlijn kunnen de lidstaten natuurlijk sancties (bestuurs? dan wel strafrechtelijke) stellen op dergelijk gedrag.(60) Het zou hun zelfs vrijstaan om de hoogte van een eventuele geldboete te bepalen op het bedrag van de toegepaste vrijstelling (dat zou juist evenredig en redelijk zijn). In dat geval zou de lidstaat van herkomst van de goederen dat bedrag echter ontvangen uit hoofde van zijn sanctiebevoegdheden, die logischerwijs een uitdrukkelijke wettelijke grondslag vereisen, waarover de Duitse autoriteiten in de onderhavige zaak niet lijken te beschikken.

107. Een wettelijke bepaling in deze zin, in combinatie met de regelingen betreffende administratieve samenwerking van verordening (EG) nr. 1798/2003 waar ik hiervoor reeds naar heb verwezen, zou een evenrediger – en tegelijkertijd met de interne logica van de belasting strokend – antwoord zijn op de fraudegevoeligheid die, zoals de Generalbundesanwalt opmerkt, welhaast inherent is aan de stelsels waarbij verschillende nationale belastingdiensten zijn betrokken.

108. Concluderend ben ik van mening dat ondanks de steekhoudendheid van argumenten als de noodzaak om het adequaat functioneren van het btw-stelsel als geheel te verzekeren en concurrentieverstorend gedrag te voorkomen, het oordeel dat de vrijstelling moet worden geweigerd, zonder daarbij de vraag te betrekken naar de gevolgen daarvan voor de strafrechtelijke kwalificatie, een onevenredig antwoord is, aangezien er andere instrumenten zijn om die doelstellingen zonder een substantiële schending van het neutraliteits? en het territorialiteitsbeginsel te verwezenlijken.

VIII – Conclusie

109. Op grond van het voorgaande geef ik het Hof in overweging, de prejudiciële vraag van het Bundesgerichtshof als volgt te beantwoorden:

„Artikel 28 quater, A, sub a, van de Zesde richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat het geen uitzondering op de vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde voor de levering van goederen als bedoeld in die bepaling maakt voor gevallen waarin de levering daadwerkelijk heeft plaatsgevonden, ook al is op grond van objectieve omstandigheden komen vast te staan dat de belastingplichtige verkoper:

- a) wist dat hij met de levering deelnam aan een goederentransactie die bedoeld was om de belasting over de toegevoegde waarde te ontduiken, of
- b) handelingen heeft verricht die tot doel hadden, de identiteit van de echte koper te verhullen om het deze of een derde mogelijk te maken de belasting over de toegevoegde waarde te ontduiken.”

1 – Oorspronkelijke taal: Spaans.

2 – 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 – Richtlijn 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 de Zesde richtlijn (PB L 376, blz. 1).

4 – BGBI. 1976 I, blz. 613, en BGBI. 1977 I, blz. 269.

5 – BGBI. 1993 I, blz. 565.

6 – BGBI. 1999 I, blz. 1308.

7 – De advocaat van R heeft ter terechtzitting bevestigd dat het tweedehands auto's waren. Zou het om „nieuwe vervoermiddelen” zijn gegaan, dan was artikel 28 quater, A, sub b, in plaats van sub a van dit artikel van de Zesde richtlijn van toepassing geweest.

8 – Respectievelijk de beslissingen van 20 november 2008 (zaak 1 StR 354/08) en 19 februari 2009 (zaak 1 StR 633/08). Tegen de eerste van deze twee beslissingen is beroep ingesteld bij het Bundesverfassungsgericht (federaal constitutioneel hof), dat bij beslissing van 23 juli 2009 (zaak 2 BvR 542/09) de tenuitvoerlegging van de opgelegde gevangenisstraf heeft geschorst tot zijn definitieve beslissing, omdat in deze zaak naar zijn oordeel een schending van artikel 103, lid 2, van de grondwet niet bij voorbaat kon worden uitgesloten (strafrechtelijk legaliteitsbeginsel).

9 – Beschikking van 11 maart 2009, zaak 1 V 4305/08.

10 – Zaak XI B 24/09, DStR 2009, blz. 1693.

11 – Wanneer de transactie als een btw-vrije intracommunautaire levering is aan te merken, zouden de valse verklaringen over de afnemers geen misdrijven maar eenvoudige overtredingen opleveren, waarop een geldboete van maximaal EUR 5 000 is gesteld (§ 26a, lid 2, UStG).

12 – Volgens de door het Bundesgerichtshof vermelde gegevens ziet noch de strafbepaling (§

370, AO) noch de Duitse wet op de omzetbelasting (§ 4 en § 6a, UStG) uitdrukkelijk op het soort frauduleus handelen dat in casu aan de orde is, en bepalen zij evenmin welke strafrechtelijke of fiscale reactie hierop moet volgen: de manipulaties en verhullende manoeuvres van R kunnen niet op grond van § 370 AO als misdrijf worden gekwalificeerd wanneer het btw-vrije transacties betreft, en de letterlijke tekst van het UStG biedt niet de ruimte om de vrijstelling in dit geval te weigeren.

13 – Hij verwijst in dit verband naar de arresten van 8 oktober 1987, Kolpinghuis Nijmegen (80/86, Jurispr. blz. 3969, punt 13); 12 december 1996, X (C?74/95 en C?129/95, Jurispr. blz. I?6609, punt 24), en 3 mei 2005, Berlusconi (C?387/02, C?391/02 en C?403/02, Jurispr. blz. I?3565, punten 73 e.v.).

14 – Zie in dezelfde zin arresten van 11 juni 1987, Pretore di Salò (14/86, Jurispr. blz. 2545, punt 20); 26 september 1996, Arcaro (C?168/95, Jurispr. blz. I?4705, punt 37), en 7 januari 2004, X (C?60/02, Jurispr. blz. I?651, punt 61).

15 – Zie onder meer arresten van 21 juni 2001, SONAE (C?206/99, Jurispr. blz. I?4679, punten 45?47); 13 juni 2002, Sea-Land Service en Nedlloyd Lijnen (C?430/99 en C?431/99, Jurispr. blz. I?5235, punten 47 en 48), en 30 maart 2004, Alabaster (C?147/02, Jurispr. blz. I?3101, punt 55). Voorts moet eraan worden herinnerd dat het volgens vaste rechtspraak van het Hof uitsluitend een zaak is van de nationale rechter aan wie het geschil is voorgelegd en die de verantwoordelijkheid draagt voor de te geven rechterlijke beslissing, om, gelet op de bijzonderheden van het geval, zowel de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het wijzen van zijn vonnis te beoordelen, als de relevantie van de vragen die hij aan het Hof voorlegt; zie in het bijzonder arresten van 5 oktober 1977, Tedeschi (5/77, Jurispr. blz. 1555, punten 17?19); 25 februari 2003, IKA (C?326/00, Jurispr. blz. I?1703, punt 27); 12 april 2005, Keller (C?145/03, Jurispr. blz. I?2529, punt 33); 22 juni 2006, Conseil général de la Vienne (C?419/04, Jurispr. blz. I?5645, punt 19), en 16 juli 2009, Gómez-Limón Sánchez-Camacho (C?537/07, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 24).

16 – Laat ik hier meteen duidelijk bij aantekenen dat ik geen strikt juridische kwalificatie van de feiten beoog, dat is aan de nationale rechter. Ik beperk mij tot een onderzoek van de situatie en een antwoord op de vraag zoals deze ons is voorgelegd, uitgaande van de feiten zoals die in de verwijzingsbeschikking zijn weergegeven, zonder op de juistheid ervan vooruit te lopen.

17 – Arrest van 27 september 2007, Teleos e.a. (C?409/04, Jurispr. blz. I?7797, punt 70).

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

19 – De Generalbundesanwalt en de Ierse regering hebben ter terechtzitting gesteld dat de paragrafen 6a, lid 1, UStG en 17, UStDV maatregelen zijn ter bestrijding van fraude en btw-ontduiking en een genoegzame basis vormen voor de weigering van de vrijstelling in het onderhavige geval. De uitlegging van een nationale bepaling als deze is uiteraard niet aan het Hof; feit is echter wel dat de prejudiciële vraag, wanneer deze uitlegging juist was, vermoedelijk anders zou hebben geluid. Het Bundesgerichtshof vraagt niet of dergelijke bepalingen verenigbaar zijn met de Zesde richtlijn, maar of rechtstreeks uit deze richtlijn volgt dat vrijstelling moet worden geweigerd wanneer sprake is van kwade trouw.

20 – Arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C?255/02, Jurispr. blz. I?1609, punt 92). Zie in dit verband ook arrest van 10 juli 2008, Sosnowska (C?25/07, Jurispr. blz. I?5129, punt 23).

21 – De belastingheffing in het land van oorsprong zou die lidstaten van oorsprong ten goede komen waar de meeste intracommunautaire leveringen vandaan komen, en afbreuk doen aan het karakter van de btw als verbruiksbelasting. Die onevenwichtigheden zouden kunnen worden

opgeheven door een stelsel van automatische compensatie tussen de lidstaten. De gecompliceerde praktische uitvoerbaarheid van een dergelijk mechanisme (dat tot kapitaalbewegingen tussen de staten zou leiden) en de moeilijkheid om tenminste op korte termijn tot een grotere uniformiteit van de belastingtarieven te komen, is voor de gemeenschapswetgever aanleiding geweest deze overgangsregeling in te voeren, die aanvankelijk zou gelden tot einde 1996, maar nog steeds van kracht is en tijdelijk is overgenomen door de nieuwe btw-richtlijn (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).

22 – Zie hierover de conclusie van advocaat-generaal Kokott van 11 januari 2007 in de zaak Teleos e.a..

23 – Arrest Teleos e.a., reeds aangehaald, punt 25.

24 – Juist de bijzondere aard van deze „vrijstelling”, vergeleken met die van artikel 13 van de Zesde richtlijn, leidt tot twijfel over de vraag of zij als een „uitzondering” moet worden opgevat, die dus – anders dan sommige van de deelnemers aan deze procedure hebben betoogd – slechts strikt mag worden uitgelegd.

25 – Arrest Teleos e.a., reeds aangehaald, punten 38 en 40. Die objectieve aard wordt ook aan andere begrippen toegekend die de in het kader van de Zesde richtlijn belastbare handelingen omschrijven [arresten van 12 januari 2006, Optigen e.a. (C-354/03, C-355/03 en C-484/03, Jurispr. blz. I-483, punt 44), en 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling (C-439/04 en C-440/04, Jurispr. blz. I-6161, punt 41)].

26 – Zoals het Hof in dit verband heeft vastgesteld, „zou een verplichting voor de belastingadministratie om de bedoeling van de belastingplichtige te onderzoeken ingaan tegen de doelstellingen van het gemeenschappelijke btw-stelsel, namelijk de rechtszekerheid te waarborgen en de heffing van de btw te vergemakkelijken door, uitzonderingsgevallen daargelaten, af te gaan op de objectieve aard van de betrokken handeling” [arresten van 6 april 1995, BLP Group (C-4/94, Jurispr. blz. I-983, punt 24), en reeds aangehaalde arresten Optigen e.a., punt 45; Kittel en Recolta Recycling, punt 42, en Teleos e.a., punt 39].

27 – Of een levering die aan de objectieve vereisten hiervoor voldoet niet als een intracommunautaire levering aanmerken.

28 – Arresten van 14 februari 1985, Rompelman (268/83, Jurispr. blz. 655, punt 19); 15 januari 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Jurispr. blz. I-1, punt 15); 21 februari 2006, University of Huddersfield (C-223/03, Jurispr. blz. I-1751, punt 47), en 13 maart 2008, Securenta (C-437/06, Jurispr. blz. I-1597, punt 25).

29 – Arrest van 7 december 2006, Eurodental (C-240/05, Jurispr. blz. I-11479, punt 46), en arrest Teleos e.a., reeds aangehaald, punt 59.

30 – Volgens de Duitse regering zou R „over een concurrentievoordeel beschikken ten opzichte van een ondernemer te goeder trouw, die domweg niet heeft kunnen aantonen dat hij alle nodige voorzorgsmaatregelen heeft genomen met betrekking tot de vereiste bewijsstukken, en wiens levering dus aan de btw wordt onderworpen”. Ook het Bundesgerichtshof meent dat van een dergelijke concurrentieverhouding geen sprake is „tussen ondernemers die zich wél aan de belastingregels houden en andere die dat niet doen en de belasting door systematische versluieringsacties ontduiken”.

31 – Arrest van 29 oktober 2009 (C-174/08, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punten 46

en 47).

32 – Het ging in deze zaak om een bouwonderneming die btw betaalde ter zake van de prestaties in verband met bouwactiviteiten die zij voor eigen rekening verrichtte (leveringen aan zichzelf). Het Hof verklaarde in dit arrest dat het beginsel van fiscale neutraliteit zich er niet tegen kan verzetten dat die bouwonderneming de btw over de algemene kosten van het verrichten van deze diensten niet volledig kan aftrekken, wanneer de omzet uit de verkoop van de aldus gerealiseerde bouwwerken is vrijgesteld van btw.

33 – Arresten van 5 juli 1988, Mol (269/86, Jurispr. blz. 3627, punt 18), en Happy Family (289/86, Jurispr. blz. 3655, punt 20), en 2 augustus 1993, Lange (C-111/92, Jurispr. blz. I-4677, punt 16). Hierin bepaalde het Hof dat de levering van producten zoals verdovende middelen daar evenwel buiten staat: deze producten vormen een bijzonder geval doordat zij wegens hun aard in alle lidstaten onder een volstrekt verhandelingsverbod vallen, met uitzondering van het streng bewaakte handelsverkeer ten behoeve van gebruik voor medische en wetenschappelijke doeleinden. Het komt mij echter voor dat deze uitzondering in casu niet van toepassing is.

34 – Op dit punt moeten wij de zaak misschien van een andere kant dan puur fiscaal bekijken en kort aandacht besteden aan de tot op zekere hoogte nogal paradoxale strafrechtelijke gevolgen ervan, want wanneer het tot een eventuele strafrechtelijke veroordeling van R zou komen, zoals de verwijzende rechter mogelijk acht, omdat hij geen recht op de vrijstelling blijkt te hebben, zou zich de vraag voordoen welke gevolgen een latere terugbetaling van het btw-bedrag voor zijn veroordeling zou moeten hebben.

35 – Beschikking van 3 maart 2004 (C-395/02, Jurispr. blz. I-1991).

36 – Arrest van 6 april 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, Jurispr. blz. I-3227, punt 40). Zie eveneens de conclusie in deze zaak van advocaat-generaal Kokott van 10 november 2005, punten 23 en 24, alsmede de conclusie van advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer in de zaak Lipjes (arrest van 27 mei 2004, C-68/03, Jurispr. blz. I-5879, punt 25).

37 – Verordening van de Raad van 17 oktober 2005 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 77/388/EEG betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 288, blz. 1).

38 – Punt 71.

39 – Arrest Teleos e.a., reeds aangehaald, punt 23.

40 – In dit verband geeft punt 31 van de conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak Teleos e.a. het mijns inziens goed weer: „De intracommunautaire verwerving heeft tot gevolg dat het recht om de belasting te heffen zich verplaatst van het land van herkomst naar het land van bestemming.” Zij preciseert in een voetnoot: „De vaststellingen inzake de intracommunautaire verwerving door de autoriteiten van het land van bestemming zijn evenwel niet bindend voor de autoriteiten van het land van herkomst bij het onderzoek of aan de voorwaarden voor een vrijstelling van de intracommunautaire levering is voldaan.”

41 – Verordening 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).

42 – Zaken C-536/08 en C-539/08. Arrest nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie.

43 – Arrest X, reeds aangehaald, punt 44.

44 – Arresten van 12 mei 1998, Kefalas e.a. (C?367/96, Jurispr. blz. I-2843, punt 20); 23 maart 2000, Diamantis (C?373/97, Jurispr. blz. I?1705, punt 33); 29 april 2004, Gemeente Leusden en Holin Groep (C?487/01 en C?7/02, Jurispr. blz. I?5337, punt 76), en 3 maart 2005, Fini H (C?32/03, Jurispr. blz. I?1599, punt 32), en arrest Kittel en Recolta Recycling, reeds aangehaald, punt 54.

45 – Na een lange ontwikkelingsgang in de rechtspraak van het Hof neemt het leerstuk van het rechtsmisbruik thans in het unierecht een belangrijke plaats in, zozeer zelfs dat het voor sommigen wellicht als een grondbeginsel zou kunnen worden bestempeld. Aldus bijvoorbeeld advocaat-generaal Poiares Maduro in zijn conclusie van 7 april 2005 in de zaak Halifax e.a., punt 64, en eveneens, zij het iets minder expliciet, advocaat-generaal La P rgola in punt 20 van zijn conclusie van 16 juli 1998 in de zaak Centros (met arrest van 9 maart 1999, C?212/97, Jurispr. blz. I?1459). Zie in de rechtsliteratuur, De la Feria, R., „Prohibition of abuse of (community) law: the creation of a new general principle of EC law through tax”, *Common Market Law Review*, 45, 2008, blz. 395.

46 – Arrest Halifax e.a., reeds aangehaald, punt 94.

47 – Arresten van 14 februari 1985, Rompelman (268/83, Jurispr. blz. 655, punt 24); 29 februari 1996, INZO (C?110/94, Jurispr. blz. I?857, punt 24), en 21 maart 2000, Gabalfria e.a.(C?110/98–C?147/98, Jurispr. blz. I?1577), en reeds aangehaalde arresten Fini H, punt 34, en Kittel en Recolta Recycling, punt 55. Voldoende is dat de belastingplichtige wist dat hij door zijn gedrag „deelnam aan een transactie die onderdeel was van btw-fraude”. In dat geval moet hij „voor de toepassing van de Zesde richtlijn worden beschouwd als deelnemer aan deze fraude” (arrest Kittel en Recolta Recycling, reeds aangehaald, punt 56).

48 – Arrest van 27 september 2007 (C?146/05, Jurispr. blz. I?7861).

49 – Arrest Teleos e.a., reeds aangehaald, punt 2 van het dictum.

50 – Arrest Collée, reeds aangehaald, punten 13 en 39.

51 – Arrest van 13 december 1989 (C?342/87, Jurispr. blz. 4227).

52 – Arrest van 19 september 2000 (C?454/98, Jurispr. blz. I?6973).

53 – In dezelfde zin arrest van 6 november 2003, Karageorgou e.a. (C?78/02 en C?80/02, Jurispr. blz. I?13295, punt 50).

54 – Mijn cursivering.

55 – Zoals de Ierse regering terecht heeft opgemerkt.

56 – Blijkens het arrest Halifax e.a., reeds aangehaald, punt 94.

57 – Reeds aangehaald.

58 – Arrest Collée, reeds aangehaald, punten 38 en 39.

59 – Arrest Collée, reeds aangehaald, punt 40. In dezelfde zin arrest Schmeink & Cofreth, reeds aangehaald, punt 62.

60 – In casu bestaat naar Duits recht inderdaad de mogelijkheid een bestuursrechtelijke sanctie op te leggen.