

62016CC0026

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

P. MENGOZZI

van 1 februari 2017 (1)

Zaak C-26/16

Santogal M?Comércio e Reparação de Automóveis Lda

tegen

Autoridade Tributária e Aduaneira

[verzoek van de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)
(scheidsgerecht voor belastingzaken – centrum voor bestuursrechtelijke arbitrage, Portugal)

om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing — Belasting over de toegevoegde waarde (btw) — Vrijstellingen —
Intracommunautaire handelingen — Levering van nieuwe vervoermiddelen — Voorwaarden voor
het verlenen van de vrijstelling aan de verkoper — Verblijfplaats van de koper in de lidstaat van
bestemming — Tijdelijke inschrijving in de lidstaat van bestemming — Risico van belastingfraude
— Goede trouw — Zorgvuldigheidsplicht van de verkoper”

I – Inleiding

1.

Het onderhavige prejudiciële verzoek betreft de uitlegging van artikel 138, lid 2, van richtlijn
2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel
van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”) (2).

2.

De Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (scheidsgerecht voor
belastingzaken – centrum voor bestuursrechtelijke arbitrage, Portugal) wenst in wezen te
vernemen of een lidstaat in de context van een intracommunautaire levering van een nieuw
voertuig, in de eerste plaats, aan de in artikel 138, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn verleende
vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) de voorwaarde mag verbinden dat
de koper gevestigd of woonachtig is in de lidstaat van bestemming van dat voertuig, in de tweede
plaats, de btw-vrijstelling mag weigeren indien voor het voertuig in de lidstaat van bestemming
enkel een tijdelijke inschrijving voor toerisme is afgegeven en, in de derde plaats, van de verkoper
van het voertuig betaling van de btw mag verlangen in omstandigheden die erop kunnen wijzen
dat de koper mogelijk btw-fraude heeft gepleegd, zonder dat evenwel is aangetoond dat de
verkoper met de koper heeft samengespannen om betaling van de btw te ontlopen.

3.

Deze vragen zijn gerezen in een geding tussen de vennootschap Santogal M?Comércio e

Reparação de Automóveis Lda (hierna: „Santogal”), gevestigd in Portugal, en de Autoridade Tributária e Aduaneira (dienst belastingen en douane, Portugal) over de weigering van die dienst om Santogal de in de Portugese omzettingbepalingen van artikel 138, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn opgenomen btw-vrijstelling te verlenen voor de levering van een nieuwe auto die door de afnemer ervan naar Spanje is vervoerd.

4.

Meer in het bijzonder blijkt uit het prejudiciële verzoek dat Santogal aan een Angolees staatsburger, op basis van een factuur van 26 januari 2010, voor het bedrag van 447665 EUR een nieuw voertuig heeft verkocht dat zij eerder had verworven van Mercedes-Benz Portugal en waarvan de toelating op Portugees grondgebied was vastgesteld in een douaneverklaring voor voertuigen van 25 juni 2009 (hierna: „douaneverklaring”). (3)

5.

Tijdens de verkoop stelde de afnemer Santogal in kennis van zijn voornemen om het voertuig te bestemmen voor zijn persoonlijke gebruik in Spanje, waar hij reeds gevestigd was, om het naar die lidstaat te verzenden en zelf te zorgen voor het vervoer, en om het daar technisch te doen keuren en te doen inschrijven. Hij toonde Santogal zijn número de identidad de extranjero (identiteitsnummer voor vreemdelingen, NIE) in Spanje en legde een op 2 mei 2008 door het Ministério del Interior, Dirección General de la Policía y de la Guardia Civil – Comunidad Tui-Valencia (ministerie van Binnenlandse Zaken, algemene directie van de politie van de gemeente Tui-Valencia, Spanje) afgegeven document over waaruit zijn inschrijving onder dat NIE in het centrale vreemdelingenregister bleek, alsmede een kopie van zijn Angolese paspoort. Het adres dat hij tijdens de verkoop opgaf, verschilde echter van het op het document van 2 mei 2008 vermelde adres.

6.

Aan de hand van die documenten meende Santogal dat de verkoop van het voertuig was vrijgesteld van btw krachtens artikel 14, onder b), van het Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI) (btw-regeling voor intracommunautair handelsverkeer), waarbij artikel 138, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn in Portugees recht is omgezet.

7.

Het voertuig is in een volledig afgesloten aanhangwagen naar Spanje vervoerd.

8.

Nadat het voertuig in Spanje technisch was gekeurd, stuurde de afnemer Santogal, op haar verzoek, twee documenten ter vervollediging van het verkoopdossier. Het betrof, ten eerste, een op 11 februari 2010 afgegeven certificaat van technische keuring en, ten tweede, een op 18 februari 2010 afgegeven certificaat van inschrijving in Spanje. Laatstbedoeld certificaat, waarop een ander adres van de afnemer was vermeld dan het adres dat hij op het tijdstip van de verkoop had opgegeven en ook het adres op het document van 2 mei 2008, betrof een tijdelijke inschrijving „voor toerisme” die afliep op 17 februari 2011.

9.

Volgens de door de verwijzende rechter verstrekte aanwijzingen wordt de toekenning van een inschrijvingsnummer voor toerisme in Spanje geregeld in het Real decreto 1571/1993 por el que se adapta la Reglamentación de la matrícula turística a las consecuencias de la armonización

fiscal del mercado interior (koninklijk besluit 1571/1993 houdende aanpassing in Spanje van de wettelijke bepalingen betreffende de inschrijving voor toerisme aan de gevolgen van de fiscale harmonisatie met de regels van de Unie) van 10 september 1993 (4), en in het Real decreto 2822/1998 por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos (koninklijk besluit 2822/1998 houdende vaststelling van de algemene regeling inzake voertuigen) van 23 december 1998 (5). De inschrijving voor toerisme is tijdelijk, aangezien de gebruikstermijn gewoonlijk zes maanden per tijdvak van twaalf maanden bedraagt, welke termijn door de overheid kan worden verlengd. Zij kan alleen worden afgegeven aan personen die niet hun gewone verblijfplaats in Spanje hebben.

10.

Naar aanleiding van de gegevens die Santogal in februari 2011 had verstrekt, diende Mercedes-Benz Portugal een aanvullende douaneaangifte voor het voertuig in (hierna: „aanvullende aangifte”) strekkende tot nietigverklaring van de douaneaangifte van 25 juni 2009 wegens de verzending van het voertuig naar Spanje. De douaneaangifte is op 3 maart 2011 door de bevoegde autoriteiten nietig verklaard.

11.

Bij brief van 24 oktober 2013 adviseerde de Direção de Serviços Antifraude Aduaneira (directie antifraudediensten douane, Portugal) de Direção de Finanças de Lisboa (directie financiën Lissabon, Portugal) een aanslag op te leggen voor de over de verkoop van het betrokken voertuig verschuldigde btw. Zij stelde met name dat de afnemer zijn verblijfplaats in Portugal had, er stond ingeschreven als bestuurder van een vennootschap, en er sinds ruim een decennium over een fiscaal identificatienummer beschikte. Bovendien zouden de Spaanse autoriteiten, in antwoord op een verzoek om inlichtingen, hebben gepreciseerd dat de afnemer in 2010 niet als ingezetene in Spanje stond ingeschreven, er nooit inkomsten had aangegeven en er nooit btw-plichtig was geweest.

12.

Daarop werd bij Santogal een gedeeltelijke interne btw-controle uitgevoerd over de maand januari 2010. Naar aanleiding daarvan stelde de dienst belastingen en douane een verslag op waarin werd geconcludeerd dat de verkoop van het voertuig niet onder de vrijstellingen van artikel 14 RITI viel omdat, wat de vrijstelling onder b) van die bepaling betreft, de afnemer niet zijn verblijfplaats in Spanje had en er geen activiteit uitoefende. De dienst merkte voorts op dat, volgens zijn databanken, de afnemer over een vóór 2001 aan hem toegekend Portugees fiscaal nummer beschikte en dat Portugal zijn woonstaat was.

13.

Op 14 oktober 2014 legde de dienst belastingen en douane een aanvullende btw-aanslag op voor een bedrag van 89533 EUR en een aanslag voor compenserende rente over het tijdvak van 12 maart 2010 tot 20 augustus 2014 voor een bedrag van 15914,80 EUR. Santogal heeft deze bedragen in december 2014 betaald.

14.

Santogal heeft zich tot de verwijzende rechter gewend met een verzoek tot nietigverklaring van die aanslagen en een verzoek tot schadevergoeding. Bij die rechter beriep zij zich met name op de onverenigbaarheid van de uitlegging van artikel 14, onder b), RITI door de dienst belastingen en douane met artikel 138, lid 2, van de btw-richtlijn, dat rechtstreekse werking zou hebben. Zij stelde

tevens dat de mogelijk door de afnemer gepleegde fraude haar niet kon worden tegengeworpen.

15.

In het prejudiciële verzoek uit de verwijzende rechter allereerst zijn twijfels over de verblijfplaats van de afnemer op het tijdstip van de verkoop van het voertuig. Hij merkt met name op dat zijn gewone verblijfplaats niet in Spanje was gelegen. Niettemin zou niet zijn aangetoond dat hij op het tijdstip van die verkoop zijn verblijfplaats in Portugal had. Bovendien zou het aan hem overgelegde dossier geen informatie bevatten over de betaling van btw betreffende het voertuig in Spanje, noch over wat er met het voertuig is gebeurd nadat de inschrijving voor toerisme was afgegeven. Evenmin zou zijn aangetoond dat de regeling voor de inschrijving voor toerisme was komen te vervallen op een van de in het Spaanse recht voorziene wijzen.

16.

De verwijzende rechter merkt vervolgens op dat niet is aangetoond dat Santogal met de afnemer heeft samengespannen om betaling van de btw over de verkoop van het voertuig te ontlopen. Volgens hem blijkt uit de aan hem overgelegde bewijselementen juist dat Santogal aan de voorwaarden voor de btw-vrijstelling heeft voldaan. Hij wijst erop dat noch de douaneagenten noch de douanediens ten eraan hebben getwijfeld dat de overgelegde documenten een voldoende grond voor nietigverklaring van de douaneaangifte boden, en dat de brief van de directie antifraudediensten douane was gebaseerd op aanvullende informatie waartoe Santogal geen toegang had.

17.

De verwijzende rechter is tot slot van oordeel dat de rechtspraak van het Hof, in het bijzonder het arrest van 7 december 2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742, punten 40-46), geen antwoord geeft op de vragen die zijn gerezen in het geding waarover hij zich moet uitspreken.

18.

De verwijzende rechter heeft daarom de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een beslissing over de volgende prejudiciële vragen:

„1)

Staat artikel 138, lid 2, onder b), van [de btw-richtlijn] eraan in de weg dat nationale bepalingen [als] artikel 1, onder e), en artikel 14, onder b), [RITI] voor de btw-vrijstelling voor de levering onder bezwarende titel van nieuwe, door de afnemer vanaf nationaal grondgebied naar een andere lidstaat vervoerde vervoermiddelen vereisen dat de afnemer in die lidstaat gevestigd of woonachtig is?

2)

Staat artikel 138, lid 2, onder b), van [de btw-richtlijn] eraan in de weg dat de vrijstelling in de lidstaat van vertrek van het vervoer wordt geweigerd in een situatie waarin het verworven vervoermiddel werd vervoerd naar Spanje, waar voor dat voertuig een tijdelijke inschrijving voor toerisme werd afgegeven overeenkomstig de [Spaanse] belastingregeling [...]?

3)

Staat artikel 138, lid 2, onder b), van [de btw-richtlijn] eraan in de weg dat van de verkoper van een nieuw vervoermiddel betaling van de btw wordt verlangd in een situatie waarin niet is komen vast

te staan of de regeling voor inschrijving voor toerisme is komen te vervallen op een van de wijzen [als voorzien in het Spaanse recht] en evenmin of als gevolg van het vervallen van die regeling btw is betaald of zal worden betaald?

4)

Staan artikel 138, lid 2, onder b), van [de btw-richtlijn] en de beginselen van rechtszekerheid, evenredigheid en bescherming van het [gewettigd] vertrouwen eraan in de weg dat van de verkoper van een naar een andere lidstaat verzonden nieuw vervoermiddel betaling van de btw wordt verlangd in een situatie waarin:

—

de afnemer vóór de verzending tegenover de verkoper heeft verklaard zijn verblijfplaats te hebben in de lidstaat van bestemming en daarbij een document heeft overgelegd waaruit bleek dat hem een [NIE] was toegekend in die lidstaat, op welk document een andere verblijfplaats in die laatste lidstaat was vermeld dan de afnemer had opgegeven;

—

de afnemer de verkoper nadien documenten heeft verstrekt waaruit blijkt dat het verworven vervoermiddel in de lidstaat van bestemming technisch was gekeurd en dat voor dat voertuig een inschrijving voor toerisme was afgegeven;

—

niet is aangetoond dat de verkoper met de afnemer heeft samengespannen om betaling van de btw te ontlopen;

—

de douanediens ten geen bezwaar hebben gemaakt tegen de nietigverklaring van de douaneaangifte voor het voertuig op basis van de documenten die de verkoper in zijn bezit had?"

19.

Santogal, de Portugese regering en de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen over deze vragen ingediend. Het Hof achtte zich door die opmerkingen voldoende voorgelicht en heeft besloten geen pleitzitting te houden, overeenkomstig artikel 76, lid 2, van zijn Reglement voor de procesvoering.

II – Analyse

A – Ontvankelijkheid

20.

Ofschoon het geen twijfel lijdt dat het Hof bevoegd is om de door de Tribunal Arbitral Tributário gestelde vragen te beantwoorden daar het Hof reeds heeft vastgesteld dat dit orgaan in weerwil van zijn benaming alle eigenschappen bezit die noodzakelijk zijn om te worden gekwalificeerd als een „rechterlijke instantie van een lidstaat” in de zin van artikel 267 VWEU (6), werpt de Portugese regering een exceptie van niet-ontvankelijkheid van de prejudiciële verwijzing op die berust op drie gronden, die mijns inziens alle moeten worden afgewezen om de hiernavolgende redenen.

21.

In de eerste plaats zou het in mijn ogen buitensporig formalistisch zijn en in tegenspraak met de geest van samenwerking die de procedure van artikel 267 VWEU bezielt, die ertoe strekt de nationale rechters een nuttig antwoord te verschaffen voor de beslechting van de voor hen dienende gedingen, om tegemoet te komen aan het bezwaar van de Portugese regering dat de verwijzingsbeslissing niet-ontvankelijk zou zijn omdat zij niet verwijst naar artikel 138, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn maar naar dezelfde bepaling onder b). Het behoeft immers geen betoog dat, gelet op de motivering van de verwijzingsbeslissing en de bewoordingen van de gestelde vragen, die uitsluitend verwijzen naar de intracommunautaire levering van een nieuw vervoermiddel welke specifiek wordt geregeld in artikel 138, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn, de verwijzing naar artikel 138, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn een loutere vormfout uitmaakt zonder gevolgen voor het begrip en het voorwerp van de door de verwijzende rechter voorgelegde vragen over de uitlegging van het Unierecht. Die fout is bovendien rechtgezet in een e-mail van een van de arbiters van de verwijzende rechterlijke instantie die als bijlage bij de verwijzingsbeslissing is gevoegd en derhalve deel uitmaakt van het dossier van het hoofdgeding, waarvan alle partijen die schriftelijke opmerkingen bij het Hof hebben ingediend hebben kennisgenomen. Het feit dat een dergelijke informele correctie mogelijk in strijd is met de nationale regels van burgerlijk procesrecht, zoals de Portugese regering suggereert, kan niet leiden tot niet-ontvankelijkheid van de verwijzingsbeslissing. Het Hof heeft in dit verband reeds geoordeeld dat het in beginsel niet aan het Hof staat om te toetsen of die beslissing overeenkomstig de nationale regels betreffende de rechterlijke organisatie en de procesvoering is gegeven. (7) Gelet op het bovenstaande staat niets het Hof in de weg de gestelde vragen aldus te herformuleren dat zij betrekking hebben op de uitlegging van artikel 138, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn. (8)

22.

Ofschoon, in de tweede plaats, zoals de Portugese regering stelt, de verwijzingsbeslissing inderdaad niet erg duidelijk is in de uiteenzetting van de feiten van het hoofdgeding en zelfs enkele onnauwkeurigheden of incoherenties bevat, volstaan die gebreken niet ter weerlegging van het vermoeden van relevantie dat op prejudiciële vragen betreffende de uitlegging van het Unierecht rust, en beletten zij het Hof niet die vragen te beantwoorden. (9) Het Hof beschikt mijns inziens namelijk over de feitelijke en juridische gegevens die nodig zijn om een nuttig antwoord te geven op de vragen die het Hof in casu zijn gesteld. Afgezien daarvan zijn alle partijen die schriftelijke opmerkingen hebben ingediend, met inbegrip van, subsidiair, de Portugese regering, in staat geweest standpunten te formuleren over de inhoud van de vragen tegen de achtergrond van het in de verwijzingsbeslissing uiteengezette juridische en feitelijke kader.

23.

In de derde plaats, tot slot, kan mijns inziens evenmin worden ingestemd met de door de Portugese regering aangevoerde grond voor niet-ontvankelijkheid dat het Hof ertoe zou worden gebracht te antwoorden op hypothetische vragen omdat de verwijzende rechter in zijn verwijzingsbeslissing reeds zou hebben vastgesteld dat het besluit van de dienst belastingen en

douane om btw te heffen gebrekkig was gemotiveerd, waardoor dat besluit – ongeacht het antwoord van het Hof op het prejudiciële verzoek – nietig zou moeten worden verklaard.

24.

Het is juist dat, overeenkomstig de taak die het Hof in het kader van de door artikel 267 VWEU ingestelde samenwerking is toebedeeld om bij te dragen aan de rechtspleging in de lidstaten, het Hof weigert rechtsgeleerde adviezen te geven over hypothetische vragen. (10) In dergelijke gevallen is het door de nationale rechter ingediende verzoek om uitlegging van het Unierecht namelijk niet objectief noodzakelijk voor zijn uitspraak en de beslechting van het bij hem aanhangige geding. Op basis van die rechtspraak heeft het Hof een prejudiciële verwijzing van een nationale rechter in eerste aanleg betreffende de uitlegging van het douanerecht van de Unie niet-ontvankelijk verklaard in een situatie waarin het bij die rechter aangevochten besluit tot invordering van een douaneschuld intrinsiek afhankelijk was van de eraan voorafgaande, door de rechter in laatste aanleg van de betrokken lidstaat nietig verklaarde beslissing tot vaststelling van die schuld. (11) Aangezien de verwijzende rechter voor de beslechting van het bij hem aanhangige geding enkel de gevolgen moest trekken uit de nietigverklaring van het invorderingsbesluit, kon hij voor de beslechting van dat geding immers geen beslissing meer nemen waarin rekening kon worden gehouden met de antwoorden op de vragen die hij aan het Hof had voorgelegd. Het Hof had dus een rechtskundig advies moeten geven over hypothetische vragen.

25.

Dit is in casu echter niet het geval.

26.

Ten eerste blijkt uit de verwijzingsbeslissing niet dat het door de verwijzende rechter vastgestelde motiveringsgebrek de algehele nietigverklaring van het besluit van de dienst belastingen en douane tot gevolg dient te hebben, los van het antwoord van het Hof op de prejudiciële vragen. De verwijzingsbeslissing pleit eerder voor de tegengestelde opvatting. Na de vaststelling van dat motiveringsgebrek heeft de verwijzende rechter namelijk een uitvoerig betoog gewijd aan het Unierecht en heeft hij andere grieven waarmee Santogal de motivering van het besluit van de dienst belastingen en douane bekritiseerde, onderzocht en afgewezen, alsmede toegelicht waarom geen rekening was gehouden met bepaalde bewijselementen die Santogal had overgelegd om aan te tonen dat de afnemer van het nieuwe voertuig voldeed aan de door het RITI gestelde voorwaarde van een verblijfplaats in de lidstaat van bestemming van dat voertuig. Dat betoog zou overbodig zijn geweest als het eerder door de verwijzende rechter vastgestelde motiveringsgebrek op zichzelf de algehele nietigverklaring van het besluit van de dienst belastingen en douane tot gevolg kon hebben.

27.

Ten tweede, en fundamentele, betreffen de prejudiciële vragen direct en indirect de verenigbaarheid met het Unierecht van de door het RITI aan de verlening van de btw-vrijstelling verbonden voorwaarde dat de afnemer van het nieuwe voertuig zijn verblijfplaats in de lidstaat van bestemming van dat voertuig heeft. Het is duidelijk dat het antwoord op die vragen relevant blijft voor de beslechting van het hoofdgeding. Dat antwoord bepaalt immers of de verplichting voor de leverancier om te bewijzen dat is voldaan aan het door het RITI gestelde vereiste inzake de verblijfplaats, als rechtmatig kan worden beschouwd, evenals de verplichting voor de dienst belastingen en douane om dat bewijs te onderzoeken en om beslissingen waarbij, in voorkomend geval, bewijselementen niet relevant of niet toereikend worden beschouwd, correct te motiveren.

28.

Om al deze redenen geef ik het Hof in overweging de prejudiciële verwijzing ontvankelijk te verklaren.

B – Ten gronde

29.

Zoals ik in mijn inleiding heb aangegeven en overeenkomstig de herformulering van de prejudiciële vragen die ik in punt 21 van deze conclusie heb voorgesteld, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het een lidstaat in de context van de intracommunautaire levering van een nieuw voertuig is toegestaan: a) aan de in artikel 138, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn verleende btw-vrijstelling de voorwaarde te verbinden dat de afnemer zijn verblijfplaats in de lidstaat van bestemming van dat voertuig heeft (eerste vraag); b) de btw-vrijstelling te weigeren in een situatie waarin voor het voertuig in de lidstaat van bestemming enkel een tijdelijke inschrijving voor toerisme is afgegeven (tweede vraag), en c) van de verkoper van het voertuig betaling van de btw te verlangen in omstandigheden die erop kunnen wijzen dat de koper mogelijk belastingfraude heeft gepleegd, zonder dat evenwel is aangetoond dat de verkoper met de koper heeft samengespannen om betaling van de btw te ontlopen (derde en vierde vraag).

30.

Ik behandel achtereenvolgens deze drie aspecten van de door de verwijzende rechter gestelde vragen.

1. Recht om aan de btw-vrijstelling voor een intracommunautaire levering van een nieuw vervoermiddel de voorwaarde te verbinden dat de afnemer zijn verblijfplaats in de lidstaat van bestemming heeft (eerste vraag)

31.

Het Hof heeft reeds herhaaldelijk benadrukt dat het op 1 januari 1993 ingevoerde stelsel tot afschaffing van de fiscale grenzen binnen de Gemeenschap is gebaseerd op een nieuw belastbaar feit, te weten de intracommunautaire verwerving van goederen, waardoor de overdracht van de belastingopbrengst naar de lidstaat van het eindverbruik van de geleverde goederen mogelijk wordt. (12)

32.

Bijgevolg is krachtens artikel 2, lid 1, onder b), ii), van de btw-richtlijn de intracommunautaire verwerving van een nieuw vervoermiddel door een niet-btw-plichtige belastbaar in de lidstaat van bestemming, terwijl, volgens artikel 138, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn de intracommunautaire

levering van dat nieuw vervoermiddel is vrijgesteld in de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer.

33.

Met het aldus ingevoerde stelsel wordt de belastingopbrengst overgedragen naar de lidstaat van het eindverbruik van de geleverde goederen en wordt de fiscale bevoegdheid duidelijk verdeeld.

34.

Met het vrijstellen van een intracommunautaire levering, als tegenhanger van een intracommunautaire verwerving, kunnen derhalve dubbele belasting en, bijgevolg, schending van het aan het gemeenschappelijke btw-stelsel inherente beginsel van fiscale neutraliteit worden vermeden (13), terwijl de regels voor het belasten van de verwerving van nieuwe vervoermiddelen tevens tot doel hebben verstoringen van de mededinging tussen de lidstaten als gevolg van de toepassing van verschillende belastingtarieven te voorkomen. (14)

35.

Artikel 20, eerste alinea, van de btw-richtlijn definieert de intracommunautaire verwerving als het verkrijgen van de macht om als eigenaar te beschikken over een roerende lichamelijke zaak die door de verkoper of de afnemer, of voor hun rekening, met als bestemming de afnemer is verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van het goed.

36.

Artikel 138, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn bepaalt dat de lidstaten vrijstelling verlenen voor de levering van nieuwe vervoermiddelen die met als bestemming de afnemer worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten hun respectieve grondgebied maar binnen de Unie.

37.

Vanwege de noodzakelijke samenhang tussen de intracommunautaire levering en de intracommunautaire verwerving van een goed, daaronder begrepen een nieuw vervoermiddel, waardoor deze handelingen volgens het Hof in werkelijkheid één enkele economische verrichting vormen, is reeds geoordeeld dat artikel 20, eerste alinea, van de btw-richtlijn en artikel 138, lid 1, van die richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij dezelfde betekenis en strekking hebben. (15)

38.

Deze benadering moet, wat nieuwe vervoermiddelen betreft, tevens gelden voor het verband tussen artikel 20, eerste alinea, en artikel 138, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn, zoals met name de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen heeft erkend. (16)

39.

Daaruit volgt, overeenkomstig de rechtspraak, dat de intracommunautaire levering die voorafgaat aan de intracommunautaire verwerving is vrijgesteld wanneer aan drie voorwaarden is voldaan, te weten de macht om als eigenaar over het goed te beschikken is overgedragen aan de afnemer, de leverancier toont aan dat dit goed naar een andere lidstaat is verzonden of vervoerd, en dit goed heeft na afloop van deze verzending of dit vervoer het grondgebied van de lidstaat van levering fysiek verlaten. (17)

40.

Het staat in het hoofdgeding vast dat het nieuwe voertuig in Portugal door Santogal op basis van een factuur aan de afnemer is verkocht, dat het goed door de afnemer zelf naar Spanje is vervoerd en dat het in die lidstaat is ingeschreven. De drie bovengenoemde voorwaarden lijken derhalve te zijn vervuld.

41.

Hoe dan ook, het is, los van de vraag of in het hoofdgeding aan al die voorwaarden is voldaan (18), duidelijk dat artikel 138, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn aan het recht op vrijstelling voor de intracommunautaire levering van een nieuw vervoermiddel niet de voorwaarde verbindt dat de afnemer van dat vervoermiddel over een verblijfplaats in de lidstaat van bestemming beschikt. (19)

42.

Zoals de Portugese regering erkent, heeft het Hof in de context van de kwalificatie van een intracommunautaire verwerving van een nieuw vervoermiddel gepreciseerd dat het van belang is uit te maken in welke lidstaat het betrokken nieuwe vervoermiddel uiteindelijk duurzaam zal worden gebruikt. (20)

43.

De aanvullende voorwaarde die het RITI aan de vrijstelling voor een intracommunautaire levering verbindt, namelijk dat de afnemer zijn verblijfplaats in de lidstaat van bestemming heeft, staat de Portugese belastingautoriteiten echter toe die vrijstelling te weigeren, zelfs zonder rekening te houden met de materiële vereisten van artikel 138, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn en, in het bijzonder, zelfs zonder zich af te vragen of aan die vereisten is voldaan. Het feit dat de afnemer van een nieuw vervoermiddel niet zijn verblijfplaats in de lidstaat van bestemming heeft, kan echter niet automatisch betekenen dat het duurzame eindgebruik van dat vervoermiddel niet in die lidstaat plaatsvindt en dat er geen intracommunautaire levering gevolgd door een intracommunautaire verwerving heeft plaatsgevonden.

44.

Ofschoon de btw-vrijstellingen krachtens artikel 131 van de btw-richtlijn van toepassing zijn onder de voorwaarden die de lidstaten stellen om een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en elke mogelijke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen, mogen die voorwaarden geen afbreuk doen aan de verdeling van de fiscale bevoegdheden tussen de lidstaten of de neutraliteit van de btw die, volgens vaste rechtspraak van het Hof, een basisbeginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel is. (21)

45.

De aanvullende voorwaarde die het RITI aan de vrijstelling voor de intracommunautaire levering

verbindt, namelijk dat de afnemer zijn verblijfplaats in de lidstaat van bestemming heeft, leidt tot een dergelijk gevolg. Op grond daarvan is het Portugal toegestaan, ongeacht of aan de drie in punt 39 van deze conclusie opgesomde voorwaarden is voldaan, belasting te heffen over de intracommunautaire levering van een nieuw vervoermiddel, over de verwerving waarvan in de lidstaat van bestemming btw moet worden betaald. Dit vereiste is derhalve in strijd met artikel 138, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn, de verdeling van de fiscale bevoegdheden tussen de lidstaten en het beginsel van fiscale neutraliteit.

46.

Dit standpunt betekent vanzelfsprekend niet dat de woonplaats van de afnemer niet relevant is voor het bewijs dat is voldaan aan de materiële vereisten die de btw-richtlijn aan de vrijstelling voor een intracommunautaire levering stelt. Het Hof heeft immers aanvaard dat, om uit te maken of het aangekochte goed het grondgebied van de lidstaat van levering daadwerkelijk heeft verlaten en, zo dat het geval is, in welke lidstaat het eindverbruik ervan zal plaatsvinden, alle objectieve feitelijke gegevens algeheel moeten worden beoordeeld, waarbij de woonplaats van de afnemer relevant kan zijn. (22)

47.

In feite onderbouwt deze benadering mijns inziens juist de uitlegging dat de verblijfplaats van de afnemer in de lidstaat van bestemming op zichzelf geen voorwaarde kan vormen voor de vrijstelling voor een intracommunautaire levering. Zij bevestigt tevens dat de omstandigheid dat de afnemer in die lidstaat geen verblijfplaats heeft, geen onweerlegbaar bewijs kan vormen dat het goed het grondgebied van de lidstaat van levering niet fysiek heeft verlaten om duurzaam te worden gebruikt in de lidstaat van bestemming. (23)

48.

Ik ben derhalve net als Santogal en de Commissie van mening dat artikel 138, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn eraan in de weg staat dat een lidstaat aan de vrijstelling voor een intracommunautaire levering van een nieuw vervoermiddel de voorwaarde verbindt dat de afnemer van dat vervoermiddel zijn verblijfplaats in de lidstaat van bestemming van de handeling heeft.

2. Recht om de btw-vrijstelling te weigeren in een situatie waarin voor het nieuwe vervoermiddel enkel een tijdelijke inschrijving voor toerisme is afgegeven in de lidstaat van bestemming (tweede vraag)

49.

Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of het mogelijk is een verkoper van een nieuw voertuig de btw-vrijstelling te weigeren wanneer is aangetoond dat voor het voertuig enkel een tijdelijke inschrijving voor toerisme is afgegeven in de lidstaat van bestemming.

50.

Zoals uit de motivering van de verwijzingsbeslissing blijkt, rijst deze vraag bij de beoordeling van de gegrondheid van het door de dienst belastingen en douane aangevoerde bewijs dat de afnemer niet zijn verblijfplaats in de lidstaat van bestemming had. De verwijzende rechter merkt namelijk op dat volgens de toepasselijke Spaanse rechtsregels, waarop de dienst belastingen en douane zich beroept, de inschrijving voor toerisme voor een voertuig uitsluitend wordt afgegeven aan personen die niet hun verblijfplaats in Spanje hebben.

51.

Met andere woorden, het criterium van de tijdelijke inschrijving van het voertuig in Spanje is door de dienst belastingen en douane gebruikt om aan te tonen dat de koper niet zijn verblijfplaats in die lidstaat had en dus niet voldeed aan het verblijfplaatsvereiste dat het RITI aan het recht van de verkoper op de btw-vrijstelling verbindt.

52.

Zoals ik in mijn bespreking van de eerste prejudiciële vraag heb uiteengezet, is dit door het RITI gestelde vereiste echter in strijd met artikel 138, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn.

53.

Derhalve zou, wanneer wordt aanvaard dat het criterium van de tijdelijke inschrijving van het voertuig in de lidstaat van bestemming een grond kan vormen om de verkoper van dat nieuwe vervoermiddel de btw-vrijstelling te weigeren, dit indirect erop neerkomen dat de door het RITI aan die vrijstelling verbonden voorwaarde dat de afnemer zijn verblijfplaats in de lidstaat van bestemming heeft, wordt bekrachtigd.

54.

Bij de algehele beoordeling van de objectieve feitelijke gegevens op basis waarvan een handeling als intracommunautaire levering kan worden gekwalificeerd, kan de tijdelijke aard van de in de lidstaat van bestemming afgegeven inschrijving niettemin relevant zijn om uit te maken of al dan niet is voldaan aan de door het Hof in het arrest van 18 november 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punt 50), benadrukte voorwaarde inzake de plaats van het duurzame eindgebruik van het betrokken vervoermiddel.

55.

Het zou mijns inziens echter in strijd zijn met de verdeling van de fiscale bevoegdheden en het beginsel van de neutraliteit van de btw om de lidstaat van levering van dat nieuwe vervoermiddel op basis van dit enkele feit toe te staan van de verkoper betaling van de btw te verlangen. Zoals het hoofdgeding op basis van de in de verwijzingsbeslissing verstrekte informatie illustreert, kan een tijdelijke inschrijving als die welke is afgegeven in Spanje, worden toegekend voor een aaneensluitende periode van twaalf maanden, die niet alleen, zo lijkt het, kan worden verlengd, maar ook kan aflopen wanneer voor het voertuig een gewone inschrijving in Spanje wordt afgegeven na betaling van de verschuldigde belastingen. De enkele omstandigheid dat voor een nieuw voertuig een tijdelijke inschrijving is afgegeven in de lidstaat van bestemming, betekent derhalve niet ipso jure dat het duurzame eindgebruik van het betrokken vervoermiddel, na afloop van de tijdelijke inschrijving, niet op het grondgebied van die lidstaat plaatsvindt en dat moet worden geconcludeerd dat met betrekking tot dit voertuig geen intracommunautaire levering heeft plaatsgevonden.

56.

Ik ben derhalve van mening dat, ongeacht de omstandigheden van een concrete zaak, het een lidstaat niet is toegestaan de verkoper van een nieuw voertuig dat door zijn eigenaar naar een andere lidstaat is vervoerd, de btw-vrijstelling te weigeren enkel en alleen omdat het voertuig tijdelijk in laatstbedoelde lidstaat is ingeschreven.

3. Recht om van de verkoper van een nieuw vervoermiddel betaling van de btw te verlangen in

omstandigheden die erop kunnen wijzen dat de koper mogelijk btw-fraude heeft gepleegd, zonder dat evenwel is aangetoond dat de verkoper met de koper heeft samengespannen om betaling van de btw te ontlopen (derde en vierde vraag)

57.

Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of de verkoper de btw-vrijstelling kan worden geweigerd als het niet zeker is of de regeling voor voorlopige inschrijving is komen te vervallen om een van de redenen als voorzien in het recht van de lidstaat van bestemming en evenmin of als gevolg van het vervallen van die regeling btw is betaald of zal worden betaald. Hij zet in zijn vierde vraag ook een aantal andere omstandigheden uiteen die twijfel doen rijzen over de plaats van het eindverbruik van het door Santogal verkochte nieuwe voertuig, welke omstandigheden erop kunnen wijzen dat de koper mogelijk btw-fraude heeft gepleegd, maar hij merkt op dat Santogal na de verkoop van dat voertuig actie heeft ondernomen bij de koper en de Portugese overheid en dat niet is aangetoond dat die vennootschap met de koper heeft samengespannen om betaling van de btw te ontlopen.

58.

Deze vragen, die samen kunnen worden onderzocht, betreffen in wezen zowel de bewijslast als de bewijselementen voor het duurzame eindgebruik van het nieuwe vervoermiddel in de lidstaat van bestemming die de belastingautoriteiten van de lidstaat van levering kunnen verlangen van de verkoper wil hij in aanmerking komen voor de op de intracommunautaire levering van een dergelijk vervoermiddel toepasselijke btw-vrijstelling.

59.

Wat de bewijslast betreft, heeft het Hof reeds de gelegenheid gehad om, in de context van de bepaling van de Zesde richtlijn waarvan de inhoud thans is overgenomen in artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn, te preciseren dat de goederenleverancier het bewijs dient te leveren dat is voldaan aan de voor de toepassing van die bepaling geldende voorwaarden, daaronder begrepen de door de lidstaten vastgestelde voorwaarden om een juiste en eenvoudige toepassing van die vrijstellingen te verzekeren en elke mogelijk vorm van fraude, belastingontwijking en misbruik te voorkomen. (24) Deze rechtspraak lijkt mij zonder meer toepasbaar op de uitlegging en de toepassing van artikel 138, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn.

60.

Deze rechtspraak verlangt tevens dat de leverancier te goeder trouw handelt en alles doet wat redelijkerwijs van hem kan worden vereist om ervoor te zorgen dat hij door de handeling die hij verricht niet betrokken raakt bij belastingfraude. (25)

61.

In de context van de verkoop van een nieuw voertuig die, zoals gezegd, een algehele beoordeling vereist van alle objectieve feitelijke gegevens met het oog op de kwalificatie van een handeling als intracommunautaire levering of verwerving, moet de leverancier, om elke betrokkenheid bij belastingfraude te vermijden, alle bewijselementen die hij redelijkerwijs kan verkrijgen, verzamelen om ervoor te zorgen dat is voldaan aan de voorwaarden betreffende de intracommunautaire levering van dat voertuig, waaronder met name de voorwaarde met betrekking tot het duurzame eindverbruik in de lidstaat van bestemming.

62.

De waakzaamheid van de leverancier van een nieuw vervoermiddel is des te meer geboden gelet op de „bijzondere aard” van intracommunautaire handelingen betreffende een dergelijk goed. (26) Ten eerste is de kwalificatie van de handeling immers ingewikkelder doordat de btw over deze handeling ook moet worden voldaan door een niet-btw-plichtige particulier op wie de aangifte- en boekhoudkundige verplichtingen niet van toepassing zijn, zodat een controle achteraf van zijn situatie niet mogelijk blijkt. Ten tweede kan de particulier, als eindverbruiker, zelfs in geval van doorverkoop van het aangekochte voertuig geen aanspraak maken op het recht op aftrek van de btw en als gevolg daarvan heeft hij er meer dan een onderneming belang bij om zich aan die belasting te onttrekken. (27)

63.

Daarom moet, ofschoon de leverancier met betrekking tot deze handelingen zich inderdaad met recht en reden mag baseren op het voornemen van de koper op het ogenblik van de aankoop, dit voornemen worden ondersteund door objectieve gegevens (28) die kunnen worden gecontroleerd door de belastingautoriteiten en, in voorkomend geval, de rechterlijke instanties van de lidstaat van levering.

64.

De verwijzende rechter herinnert evenwel terecht eraan dat de maatregelen die de lidstaten aan de goederenleverancier kunnen opleggen om elke mogelijke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen, de algemene rechtsbeginselen, waaronder met name het rechtszekerheids- en het evenredigheidsbeginsel, moeten naleven (29) en bovendien de neutraliteit van de btw niet mogen aantasten (30).

65.

Het is derhalve begrijpelijk en gerechtvaardigd dat slechts in uitzonderlijke situaties kan worden besloten tot het verlies van het recht op de btw-vrijstelling, namelijk wanneer de verkoper ertoe is gebracht deel te nemen aan btw-fraude of wanneer schending van een of meer formele vereisten verhindert dat het zekere bewijs wordt geleverd dat is voldaan aan de materiële voorwaarden voor de verlening van die vrijstelling. (31)

66.

Overeenkomstig deze rechtspraak heeft het Hof, in het kader van de kwalificatie van een handeling als intracommunautaire verwerving van goederen en de vaststelling van de btw-plichtigheid van de afnemer, geoordeeld dat de leverancier die alles heeft gedaan wat redelijkerwijs van hem kon worden verlangd en zonder dat er aanwijzingen zijn voor betrokkenheid bij btw-fraude, niet ertoe kan worden verplicht bewijzen over te leggen betreffende de belasting van de intracommunautaire verwerving van de betrokken goederen om in aanmerking te komen voor de vrijstelling van artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn. (32)

67.

In de onderhavige zaak, waarin de omstreden materiële voorwaarde verband houdt met de plaats van het duurzame eindverbruik van het nieuwe vervoermiddel en de verwijzende rechter opmerkt dat niet is aangetoond dat de verkoper met de koper heeft samengespannen om betaling van de btw te ontlopen, staat het aan die rechter om na te gaan of de verkoper, te goeder trouw handelend, alles heeft gedaan wat redelijkerwijs van hem kon worden verlangd om aan te tonen

dat de door hem verrichte handeling een intracommunautaire levering in de zin van artikel 138, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn vormde die zijn recht op de vrijstelling rechtvaardigde.

68.

Het doel van voorkoming van belastingfraude moet immers betekenen dat aan leveranciers van nieuwe vervoermiddelen zware verplichtingen kunnen worden opgelegd teneinde ervoor te zorgen dat is voldaan aan de voorwaarden betreffende de intracommunautaire levering van dit soort goederen, gelet op de bijzondere aard van deze handeling en de ermee verbonden risico's. (33)

69.

Dat de leverancier en de koper niet actief (of opzettelijk) hebben samengewerkt om betaling van de btw te ontlopen, ontslaat de leverancier niet van zijn verplichting om, preventief, te goeder trouw te handelen en alles te doen wat nodig is om ervoor te zorgen dat de koper geen fraude kan plegen.

70.

Indien blijkt dat niet aan die verplichting is voldaan, ben ik van mening dat het gerechtvaardigd kan zijn om de leverancier a posteriori tot betaling van de btw te verplichten.

71.

Deze zienswijze is niet in strijd met de in het intracommunautaire handelsverkeer geldende regeling die ertoe strekt het risico van niet-betaling van de btw te verdelen onder de leverancier en de afnemer. (34) De verantwoordelijkheid voor nabetaling van de btw mag in mijn ogen namelijk niet uitsluitend bij de leverancier van nieuwe vervoermiddelen worden gelegd, aangezien de belastingautoriteiten van de lidstaat van levering nabetaling vanzelfsprekend en in de eerste plaats kunnen verlangen van de afnemer indien hij aan de oorzaak ligt van niet-naleving van de materiële voorwaarden van een intracommunautaire verwerving of levering van dergelijke goederen. (35)

72.

In het kader van die leveringen, die gepaard gaan met de overdracht van de belastingbevoegdheid aan de lidstaat van bestemming, moeten de leveranciers enkel ertoe aangespoord worden om bijzonder waakzaam te zijn voor het risico dat de handeling aan elke vorm van belasting wordt onttrokken, en moet worden voorkomen dat zij, door voorrang te geven aan de lucratieve aard van een handeling (36), hun „ogen sluiten” of zich uitermate inschikkelijk betonen jegens hun medecontractant.

73.

In het hoofdgeding staat het dus aan de verwijzende rechter om na te gaan of Santogal, te goeder trouw handelend, alles heeft gedaan wat redelijkerwijs in haar vermogen lag om ervoor te zorgen dat de levering van het nieuwe voertuig aan de afnemer geen aanleiding zou geven tot niet-naleving van de materiële voorwaarden voor het kwalificeren van deze handeling als intracommunautaire levering van een nieuw vervoermiddel.

74.

Dit antwoord zou kunnen volstaan voor de door de verwijzende rechter gevraagde uitlegging. Om die rechter een antwoord te geven dat van nut is voor de beslechting van het hoofdgeding, acht ik het evenwel wenselijk dat het Hof kan preciseren welke bewijsvereisten al dan niet aan de

leverancier kunnen worden opgelegd met eerbiediging van de beginselen van het Unierecht. (37)

75.

Allereerst kan van de verkoper van een nieuw vervoermiddel, wil hij in aanmerking komen voor de btw-vrijstelling in de lidstaat van levering, niet worden verlangd dat, zoals de verwijzende rechter in zijn derde vraag voor ogen lijkt te hebben, hij het zekere bewijs levert dat over de verwerving van dat goed daadwerkelijk btw is betaald in de lidstaat van bestemming. Een dergelijk vereiste botst met een aantal beginselen, waaronder het evenredigheidsbeginsel en het beginsel van fiscale neutraliteit, en kan niet worden beschouwd als een redelijke maatregel, in de zin van de rechtspraak van het Hof, die tijdens de handeling van de verkoper kan worden verlangd, temeer wanneer, zoals in het hoofdgeding, blijkt dat de autoriteiten van de lidstaat van levering, zelfs na een onderzoek op basis van informatie waartoe de verkoper geen toegang kon hebben, niet in staat zijn de afnemer te lokaliseren en niet weten wat er met het voertuig is gebeurd.

76.

Dat betekent niet dat de verkoper geen inlichtingen bij de afnemer hoeft in te winnen over wat er van het geleverde nieuwe voertuig en, bijgevolg, betaling van de btw in de lidstaat van bestemming is geworden. Het betreft mijns inziens echter veeleer een inspanningsverbintenis dan een resultaatsverbintenis. De verkoper is immers vooral afhankelijk van de medewerking van de koper en de bewijselementen die de koper bereid is hem te verstrekken. Het zou derhalve te ver gaan wanneer de lidstaat van levering aan de vrijstelling voor de intracommunautaire levering de voorwaarde verbindt dat de verkoper het bewijs levert dat de koper btw heeft betaald in de lidstaat van bestemming. Het is daarentegen wel van belang dat de verkoper aantoont dat hij, te goeder trouw handelend, alles heeft gedaan wat redelijkerwijs van hem kon worden verlangd om zich bij de koper ervan te vergewissen dat het duurzame eindgebruik van het door hem geleverde nieuwe vervoermiddel zal plaatsvinden in de lidstaat van bestemming.

77.

Voorts lijkt het mij uitgesloten dat in de regel van de verkoper wordt verlangd dat hij nauwgezet onderzoekt of is voldaan aan de voorwaarden voor inschrijving van het nieuwe vervoermiddel in de lidstaat van bestemming. Zelfs als de verkoper, zoals in het hoofdgeding, een professionele autohandelaar is, gaat een dergelijk vereiste te ver, omdat het vooronderstelt dat btw-plichtigen in een lidstaat goed vertrouwd zijn met het recht of de praktijk van andere lidstaten.

78.

Daarentegen moet, ongeacht of de verkoper vertrouwd is met het recht van de lidstaat van bestemming, de duidelijke en vaststaande aanwijzing dat in de lidstaat van bestemming een tijdelijke inschrijving is afgegeven, een professionele autoverkoper ertoe aanzetten, zoals de Commissie suggereert, zich af te vragen of het duurzame eindgebruik van het voertuig na afloop van de voorlopige inschrijving zal plaatsvinden in de lidstaat van bestemming en dus in die lidstaat btw moet worden betaald. In mijn ogen moet een dergelijke beroepsmatig handelende persoon alles doen wat redelijkerwijs in zijn vermogen ligt om zich bij de koper ervan te vergewissen dat hij het voornemen heeft te voldoen aan die voorwaarde, waarbij dit voornemen, overeenkomstig de rechtspraak, moet worden ondersteund door objectieve gegevens. (38)

79.

In casu lijkt het, volgens de aanwijzingen van de verwijzende rechter en de door de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen benadrukte omstandigheden, erop dat Santogal, eenmaal in het

bezit, enkele dagen na de verkoop, van de informatie dat de inschrijving van het voertuig in Spanje slechts tijdelijk voor één jaar was afgegeven, niet alleen heeft nagelaten om de afnemer te vragen naar zijn voornemen om het voertuig na afloop van de tijdelijke inschrijving in Spanje te gebruiken, maar ook om hem te vragen haar alle bewijselementen te verschaffen waaruit dat voornemen bleek. Bovendien vermeldt de verwijzende rechter geen enkele actie die Santogal gedurende die tijdspanne van één jaar bij de koper zou hebben ondernomen om te kunnen vaststellen of het voertuig in Spanje zou blijven en het duurzame eindgebruik ervan in die lidstaat zou plaatsvinden.

80.

Bovendien verschaft de verwijzende rechter, zoals tevens wordt benadrukt door de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen, geen enkele informatie over de inhoud van de documenten die Santogal enkele dagen vóór afloop van de tijdelijke inschrijving van het voertuig aan de Portugese dienst belastingen en douane heeft verzonden ter ondersteuning haar verzoek om de douaneaangifte nietig te verklaren en de verzending in Spanje aan te geven. Met name verschaft de verwijzende rechter geen gegevens waaruit blijkt of die documenten stukken bevatten die het duurzame eindgebruik van het voertuig in de lidstaat van bestemming aantonen.

81.

Dergelijke informatie blijkt nochtans van wezenlijk belang, zoals de Commissie terecht opmerkt. Het zou immers in strijd zijn met het rechtszekerheidsbeginsel wanneer een lidstaat die in eerste instantie de door een verkoper als bewijs voor het recht op de btw-vrijstelling overgelegde stukken heeft geaccepteerd, die verkoper daarna ertoe kan verplichten, de btw over die levering te betalen, terwijl blijkt dat die verkoper te goeder trouw heeft gehandeld door alles te doen wat in zijn vermogen lag om ervoor te zorgen dat de door hem verrichte handeling voldeed aan alle materiële voorwaarden van een intracommunautaire levering in de zin van artikel 138, lid 2, onder a), van de btw-richtlijn.

82.

In die omstandigheden staat het aan de verwijzende rechter om na te gaan of Santogal, te goeder trouw handelend, zich bij de afnemer ervan heeft vergewist dat hij het voornemen had om, na afloop van de tijdelijke inschrijving van het nieuwe voertuig in Spanje, het voertuig duurzaam te blijven gebruiken in de lidstaat van bestemming, waarbij dit voornemen moet worden ondersteund door objectieve gegevens, waaronder met name de stukken die Santogal ter ondersteuning van haar verzoek tot nietigverklaring van de douaneaangifte aan de Portugese dienst belastingen en douane heeft overgelegd. Indien dat het geval is, kan het recht op de btw-vrijstelling niet worden geweigerd, zelfs als Santogal de aanvankelijk opgestelde factuur niet tijdig heeft gecorrigeerd en niet heeft geprobeerd de btw van de koper terug te vorderen. In het andere geval is het mijns inziens, tenzij de lidstaat van levering a posteriori van de afnemer betaling van de btw kan vorderen, hetgeen de verwijzende rechter moet nagaan, gerechtvaardigd dat die lidstaat van Santogal verlangt dat zij a posteriori de btw betaalt teneinde te voorkomen dat de handeling aan elke vorm van belasting ontsnapt.

III – Conclusie

83.

Gelet op al het voorgaande geef ik het Hof in overweging, de door de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) voorgelegde prejudiciële vragen te beantwoorden als volgt:

„1)

Artikel 138, lid 2, onder a), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat een lidstaat aan de vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde voor een intracommunautaire levering van een nieuw vervoermiddel de voorwaarde verbindt dat de afnemer van dat vervoermiddel zijn verblijfplaats in de lidstaat van bestemming van de handeling heeft.

2)

Ongeacht de omstandigheden van een concrete zaak moet artikel 138, lid 2, onder a), van richtlijn 2006/112 aldus worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat een lidstaat de verkoper van een nieuw vervoermiddel dat door zijn eigenaar naar een andere lidstaat is vervoerd, de vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde weigert enkel en alleen omdat dit voertuig tijdelijk is ingeschreven in laatstbedoelde lidstaat.

3)

Artikel 138, lid 2, onder a), van richtlijn 2006/112 en de beginselen van rechtszekerheid, evenredigheid en fiscale neutraliteit moeten aldus worden uitgelegd dat zij eraan in de weg staan dat een lidstaat de verkoper van een nieuw vervoermiddel de vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde weigert wanneer die verkoper niet heeft deelgenomen aan belastingfraude, te goeder trouw heeft gehandeld en alles heeft gedaan wat redelijkerwijs in zijn vermogen lag om ervoor te zorgen dat de door hem verrichte handeling voldeed aan alle materiële voorwaarden van een intracommunautaire levering in de zin van dat artikel, met name de voorwaarde inzake het duurzame eindverbruik van het nieuwe vervoermiddel in de lidstaat van bestemming.

Het staat aan de verwijzende rechter om na te gaan of de verkoper in het hoofdgeding te goeder trouw heeft gehandeld en de nodige zorgvuldigheid heeft betracht, gelet op met name de actie die hij bij de afnemer heeft ondernomen en de stukken die hij heeft overgelegd tot bewijs dat hij zich ervan heeft vergewist dat het duurzame eindgebruik van het nieuwe vervoermiddel zou plaatsvinden in de lidstaat van bestemming na afloop van de tijdelijke inschrijving in die lidstaat. Indien dat het geval is, kan de verkoper de vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde niet worden geweigerd. In het andere geval is het, tenzij de lidstaat van levering a posteriori van de afnemer betaling van de belasting over de toegevoegde waarde kan vorderen, gerechtvaardigd dat die lidstaat van de verkoper van het nieuwe vervoermiddel verlangt dat hij a posteriori de belasting over de toegevoegde waarde betaalt om te voorkomen dat de handeling aan elke vorm van belasting ontsnapt.”

(1) Oorspronkelijke taal: Frans.

(2) PB 2006, L 347, blz. 1.

(3) Volgens het dossier gaat het om een luxesportauto van het in een gelimiteerde serie geproduceerde model SLR McLaren.

(4) BOE nr. 221 van 15 september 1993, blz. 27037.

(5) BOE nr. 22 van 26 januari 1999, blz. 3440.

(6) Zie arrest van 12 juni 2014, Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, punt 34). Sindsdien heeft het Hof tevens ten gronde beslist over

twee andere prejudiciële verwijzingen van hetzelfde scheidsgerecht voor belastingzaken: zie arresten van 11 juni 2015, Lisboagás GDL (C?256/14, EU:C:2015:387), en 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690).

(7) Zie in die zin met name arresten van 3 maart 1994, Eurico Italia e.a. (C?332/92, C?333/92 en C?335/92, EU:C:1994:79, punt 13), en 29 juni 2010, E en F (C?550/09, EU:C:2010:382, punt 35).

(8) Voor de volledigheid voeg ik hieraan toe dat indien, zoals in casu, de staat van het aan hem overgelegde dossier het toelaat, de mogelijkheid waarover het Hof beschikt om de prejudiciële vragen te herformuleren tevens kan voorkomen dat anders waarschijnlijk opnieuw een prejudicieel verzoek wordt ingediend. Die mogelijkheid is derhalve ook ingegeven door redenen van proceseconomie. Zie in die zin mijn conclusie in de zaak Gysen (C?449/06, EU:C:2007:663, punt 43) en in de zaak Lobkowicz (C?690/15, EU:C:2016:926, voetnoot 14).

(9) Ik herinner eraan dat volgens vaste rechtspraak van het Hof een vermoeden van relevantie rust op de vragen betreffende de uitlegging van het Unierecht die de nationale rechter heeft gesteld binnen het onder zijn eigen verantwoordelijkheid geschetste wettelijke en feitelijke kader, ten aanzien waarvan het niet aan het Hof is de juistheid te onderzoeken, welk vermoeden met name kan worden weerlegd wanneer het Hof niet beschikt over de feitelijke en juridische gegevens die noodzakelijk zijn om een nuttig antwoord te geven op de aan hem gestelde vragen: zie met name arrest van 18 december 2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti e.a. (C?131/13, C?163/13 en C?164/13, EU:C:2014:2455, punten 31 en 36).

(10) Zie in die zin met name arrest van 24 oktober 2013, Stoilov i Ko (C?180/12, EU:C:2013:693, punten 38 en 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

(11) Zie arrest van 24 oktober 2013, Stoilov i Ko (C?180/12, EU:C:2013:693, punten 39?47).

(12) Zie in die zin met name arresten van 6 april 2006, EMAG Handel Eder (C?245/04, EU:C:2006:232, punt 27); 27 september 2007, Teleos e.a. (C?409/04, EU:C:2007:548, punten 21 en 22), en 18 november 2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, punt 22).

(13) Zie arrest van 27 september 2007, Teleos e.a. (C?409/04, EU:C:2007:548, punt 25).

(14) Zie in die zin arresten van 6 april 2006, EMAG Handel Eder (C?245/04, EU:C:2006:232, punten 31 en 40), en 18 november 2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, punt 24).

(15) Zie arrest van 18 november 2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

(16) De feiten die ten grondslag lagen aan het arrest van 18 november 2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693), betroffen overigens de intracommunautaire verwerving van een vervoermiddel (een zeilboot) dat door de nationale rechter als nieuw was gekwalificeerd.

(17) Zie arresten van 27 september 2007, Teleos e.a. (C?409/04, EU:C:2007:548, punt 42); 18 november 2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, punt 27); 7 december 2010, R. (C?285/09, EU:C:2010:742, punt 41), en 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, punt 31).

(18) Deze vraag wordt onderzocht in de punten 57 tot en met 82 van deze conclusie.

(19) Zie naar analogie arrest van 27 september 2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, punt 54), inzake de uitlegging van artikel 28 quater, A, onder a), van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten

inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 98/80/EG van de Raad van 12 oktober 1998 (PB 1998, L 281, blz. 31), dat dezelfde inhoud heeft als artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn.

(20) Zie arrest van 18 november 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punt 50).

(21) Zie met name arresten van 27 september 2007, Teleos e.a. (C-409/04, EU:C:2007:548, punt 46); 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punt 44), en, inzake de intracommunautaire overbrenging, 20 oktober 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, punt 36).

(22) Zie in die zin arrest van 18 november 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punten 44 en 45).

(23) In casu is de omstandigheid dat de afnemer vóór en ná de verkoop van het nieuwe voertuig drie verschillende adressen in Spanje heeft opgegeven, niet van belang voor het antwoord op de vraag of het duurzame eindgebruik (of ?verbruik) van dat voertuig in die lidstaat heeft plaatsgevonden.

(24) Zie met name arrest van 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punt 43).

(25) Zie met name arresten van 16 december 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punt 38), en 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punt 52).

(26) Zie arrest van 18 november 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punt 42).

(27) Arrest van 18 november 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punt 43).

(28) Zie in die zin arrest van 18 november 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punt 47).

(29) Zie in die zin met name arresten van 18 november 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punt 35), en 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punt 36).

(30) Zie in die zin met name arresten van 18 november 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punt 37), en 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punt 44).

(31) Zie in die zin met name arrest van 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punt 46).

(32) Zie arrest van 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punten 52, 53 en 55).

(33) Zie punt 63 van deze conclusie. Ik herinner eraan dat het Hof in het arrest van 27 september 2007, Teleos e.a. (C-409/04, EU:C:2007:548, punt 58), reeds erop heeft gewezen dat het doel van voorkoming van belastingfraude rechtvaardigt dat de leveranciers soms zware verplichtingen worden opgelegd. Dit geldt mijns inziens voor de bijzondere situatie van de intracommunautaire levering van nieuwe, voor de gebruiker bestemde vervoermiddelen.

(34) Zie, voor de verdeling van de verplichting om de btw te betalen, arrest van 27 september 2007, Teleos e.a. (C-409/04, EU:C:2007:548, punt 57).

(35) Zie in die zin arrest van 27 september 2007, Teleos e.a. (C-409/04, EU:C:2007:548, punt 67).

(36) Ik herinner eraan dat het in casu gaat om een voertuig uit een gelimiteerde serie dat voor bijna 450000 EUR is verkocht.

(37) Aangezien de btw-richtlijn niets bepaalt over de bewijselementen die belastingplichtigen moeten overleggen om in aanmerking te komen voor de btw-vrijstelling, behoort deze vraag in beginsel tot de bevoegdheid van de lidstaten [zie in die zin met name arresten van 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punt 42), en 20 oktober 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, punt 35)].

.

(38) Arrest van 18 november 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punt 47).