

Voorlopige editie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. KOKOTT

van 24 maart 2022 (1)

Zaak C-56/21

UAB „ARVI” ir ko

tegen

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

[verzoek van de Mokestinė ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (commissie voor fiscale geschillen bij de regering van de Republiek Litouwen) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Belastingwetgeving – Belasting over toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 137 – Mogelijkheid om bij vrijgestelde handelingen voor belastingplicht te kiezen – Voorwaarden voor het keuzerecht – Beoordelingsmarge van de lidstaten – Betekenis van de vorm – Gevolgen van een schending van vormvoorschriften”

I. Inleiding

1. Rudolf von Jhering, een bekende Duitse rechtsgeleerde, stelde al in 1858 vast: „Vorm is de gezworen vijand van willekeur, de tweelingzus van vrijheid.”(2)

2. Wellicht was dit voor Litouwen een van de redenen om een aantal materiële rechtsgevolgen van de btw-wetgeving alleen te laten intreden indien aan bepaalde formaliteiten is voldaan. Zo bestaat de mogelijkheid om voor belastingplicht te kiezen alleen wanneer de handeling wordt verricht voor een geregistreerde btw-plichtige. In het onderhavige geval kon de registratie van de koper pas een maand later plaatsvinden. Derhalve was op het tijdstip van de handeling niet aan deze voorwaarde voldaan en kon de leverancier voor deze handeling naar Litouws recht dus niet van btw-vrijstelling afzien. Hij moest zijn aftrek van voorbelasting op de bouwkosten dan ook pro rata temporis herzien, louter omdat de formaliteiten niet in acht waren genomen.

3. Volgens de rechtspraak van het Hof heeft in het btw-recht een materiële overweging in bepaalde gevallen echter voorrang boven de inachtneming van formaliteiten („inhoud boven vorm”)(3), met name met betrekking tot de aftrek van voorbelasting of de vrijstelling van een handeling. Maar kan deze benadering ook worden toegepast op de keuzerechten van de lidstaten? In deze zaak gaat het om het belang van vormvereisten wanneer een lidstaat zijn

keuzerecht heeft uitgeoefend en heeft voorzien in een mogelijkheid om voor btw-plichtigheid te kiezen. De Commissie pleit ervoor om ook in deze situatie een zuiver materiële benadering toe te passen.

4. Meer recentelijk gaat de Uniewetgever echter eerder uit van de gedachte dat door de inachtneming van vormvereisten rechtszekerheid wordt gewaarborgd. Dit blijkt uit de gewijzigde versie van artikel 138, leden 1 en 1 bis, van de btw-richtlijn(4), die ten tijde van de onderhavige feiten evenwel nog niet van toepassing was. Wellicht heeft ook de Uniewetgever zich in dit verband laten leiden door bovenstaand citaat. Hoe dan ook stelt deze procedure het Hof opnieuw in de gelegenheid zich te buigen over de „betekenis van de vorm” in het btw-recht(5), ditmaal met betrekking tot de keuzemogelijkheid.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

5. Op deze zaak is richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde(6) (hierna: btw-richtlijn) van toepassing.

6. Artikel 135, lid 1, onder j), van de btw-richtlijn bevat de volgende vrijstelling:

„1. De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

j) de levering van een gebouw of een gedeelte ervan en van het bijbehorende terrein, met uitzondering van de in artikel 12, lid 1, punt a), bedoelde levering”.

7. Artikel 137, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn bepaalt daarbij:

„De lidstaten kunnen aan de belastingplichtigen het recht verlenen voor belastingheffing ter zake van de volgende handelingen te kiezen:

[...]

b) de levering van een gebouw of een gedeelte ervan en van het bijbehorende terrein, met uitzondering van de in artikel 12, lid 1, punt a), bedoelde levering”.

8. Artikel 137, lid 2, van de btw-richtlijn bepaalt het volgende:

„De lidstaten stellen de bepalingen voor de uitoefening van het in lid 1 bedoelde keuzerecht vast. De lidstaten kunnen de omvang van dit keuzerecht beperken.”

9. Artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn regelt de materiële omvang van het recht op aftrek:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht”.

10. Artikel 187 van de btw-richtlijn betreft de herziening van de aftrek van voorbelasting:

„1. Voor investeringsgoederen wordt de herziening gespreid over een periode van vijf jaar, het

jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen daaronder begrepen.

De lidstaten kunnen evenwel de herziening baseren op een periode van vijf volle jaren te rekenen vanaf de ingebruikneming van de goederen.

Voor onroerende investeringsgoederen kan de herzieningsperiode tot maximaal twintig jaar worden verlengd.

2. Voor elk jaar heeft de herziening slechts betrekking op een vijfde deel, of, indien de herzieningsperiode is verlengd, op het overeenkomstige gedeelte van de btw op de investeringsgoederen.

[...]"

11. Artikel 188 van de btw-richtlijn bepaalt:

„1. Investeringsgoederen die gedurende de herzieningsperiode worden geleverd, worden tot het verstrijken van de herzieningsperiode beschouwd als investeringsgoederen die voor een economische activiteit van de belastingplichtige worden gebruikt.

De economische activiteit wordt geacht volledig belast te zijn indien de levering van het investeringsgoed belast is.

De economische activiteit wordt geacht volledig vrijgesteld te zijn indien de levering van het investeringsgoed vrijgesteld is.

2. De in lid 1 bepaalde herziening wordt in één keer verricht voor de gehele nog resterende herzieningsperiode. Indien de levering van investeringsgoederen vrijgesteld is, kunnen de lidstaten er evenwel van afzien herziening te eisen, voor zover de afnemer een belastingplichtige is die de betrokken investeringsgoederen uitsluitend gebruikt voor handelingen waarvoor de btw in aftrek mag worden gebracht.”

B. Litouws recht

12. Artikel 32, lid 3, van de Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas (wet van de Republiek Litouwen betreffende de belasting over de toegevoegde waarde, hierna: „btw-wet”) strekt tot tenuitvoerlegging van de in artikel 137, lid 1, onder b), van de richtlijn vastgestelde bevoegdheid van de lidstaten, en bepaalt:

„Een belastingplichtige kan ervoor kiezen om op de bij deze wet voorgeschreven wijze btw in rekening te brengen voor naar hun aard onroerende goederen die krachtens lid 1 of lid 2 van dit artikel zijn vrijgesteld van btw, indien deze zaken worden verkocht of anderszins overgedragen aan een belastingplichtige die voor btw-doeleinden is geïdentificeerd [...]; deze keuze geldt voor een periode van ten minste 24 maanden vanaf de datum waarop zij is gemaakt, en ziet op alle relevante handelingen die door deze belastingplichtige worden verricht. De belastingplichtige moet zijn keuze maken op de door de centrale belastingdienst voorgeschreven wijze. [...]"

13. Artikel 58, lid 1, van de btw-wet bepaalt: „Een btw-plichtige ondernemer heeft voor goederen en diensten die worden aangekocht of ingevoerd, recht op aftrek van voorbelasting of van btw bij invoer indien deze goederen en diensten bestemd zijn voor gebruik bij een van de volgende activiteiten van die ondernemer: 1. het leveren van goederen en/of het verrichten van diensten waarover btw verschuldigd is [...]"

14. Artikel 67, lid 2, van de btw-wet bepaalt:

„De aftrek van voorbelasting wordt herzien op de in dit artikel vastgestelde wijze: voor naar hun aard onroerende goederen geldt er een herzieningsperiode van tien jaar [...] gerekend vanaf het belastingtijdvak waarin de voorbelasting of btw bij invoer voor die onroerende zaken geheel of gedeeltelijk in aftrek is gebracht (in geval van substantiële verbeteringen aan een gebouw of bouwwerk geldt er voor de aftrek van voorbelasting over de aldus vervaardigde materiële investeringsgoederen een herzieningsperiode van tien jaar, gerekend vanaf het belastingtijdvak waarin de werkzaamheden zijn voltooid). [...]”

15. Artikel 67, lid 5, van de btw-wet bepaalt:

„Indien blijkt dat de materiële investeringsgoederen zijn gebruikt voor andere dan de in artikel 58, lid 1, van die wet genoemde activiteiten of verloren zijn gegaan, moet de aftrek van voorbelasting worden herzien in de btw-aangifte voor het belastingtijdvak waarin de feiten zich hebben voorgedaan, door het verschuldigde btw-bedrag dienovereenkomstig te verhogen (of het terug te geven btw-bedrag dienovereenkomstig te verlagen) (namelijk met het deel van de afgetrokken voorbelasting of btw bij invoer over de resterende belastbare periode tot het verstrijken van de termijn voor de herziening van de aftrek).”

16. De Republiek Litouwen heeft niet gekozen voor de in artikel 188, lid 2, van de richtlijn geboden mogelijkheid om ervan af te zien herziening te eisen.

III. Hoofdgeding

17. Aan deze prejudiciële verwijzing ligt een geschil ten grondslag tussen „ARVI” ir ko UAB (hierna: „ARVI”), een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, en de Kauno apskritis valstybinė mokesčių inspekcija (belastinginspectie voor het district Kaunas, Litouwen; hierna: „belastinginspectie”).

18. ARVI had een bijgebouw met de bestemming „residentieel gebruik” met daarin een gymlokaal/fitnessruimte (hierna: „gebouw”) gebouwd op een terrein dat de bestemming „ander gebruik” had en dat aan de aandeelhouders werd verhuurd. ARVI heeft de bouwkosten en de bijhorende btw opgegeven in haar btw-aangifte voor januari 2013.

19. Op 8 mei 2015 heeft ARVI het gebouw verkocht aan „Investicijų ir inovacijų fondas” UAB (hierna: „koper”) voor een bedrag van 371 582,48 EUR, inclusief 64 489,52 EUR btw. De koper was op het moment van de verkoop weliswaar een belastingplichtige, maar nog niet voor btw-doeleinden geïdentificeerd. Ten tijde van het sluiten van de overeenkomst had de koper wel reeds een verzoek om registratie als btw-plichtige ingediend, maar dit (eerste) verzoek om registratie was echter – om het Hof onbekende redenen – afgewezen. De koper werd pas een maand later (namelijk in juni 2015) voor btw-doeleinden geïdentificeerd.

20. De belastinginspectie stelt zich op het standpunt dat de koper voor btw-doeleinden moet zijn geïdentificeerd, wil de belastingplichtige voor een belaste levering kunnen kiezen. De transactie had derhalve verplicht als een vrijgestelde levering van onroerend goed moeten worden behandeld. Het in januari 2013 in aftrek gebrachte bedrag aan btw had diensgevolge in de btw-aangifte van mei 2015 moeten worden herzien. ARVI had bijgevolg voor het tijdvak van mei 2015 tot eind december 2022 een herzieningsbedrag aan moeten vermelden. De belastinginspectie heeft ARVI derhalve gelast een bedrag van 252 296 EUR te betalen tot voldoening van de btw, evenals van daarmee samenhangende geldboeten en vertragingsrente.

21. ARVI staat daarentegen op het standpunt dat de in artikel 32, lid 3, van de btw-wet neergelegde voorwaarde dat de koper niet alleen een belastingplichtige, maar ook een voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige moet zijn, in strijd is met het beginsel van neutraliteit van de btw en geenszins verenigbaar is met de doelstellingen van de richtlijn en de rechtspraak van het Hof. Om die reden heeft ARVI een bezwaar ingediend bij de centrale belastingdienst. Dit werd afgewezen. ARVI heeft tegen dit besluit een klacht ingediend bij de Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s (commissie voor fiscale geschillen bij de regering van de Republiek Litouwen; hierna: „commissie fiscale geschillen”).

IV. Prejudiciële verwijzing en procedure bij het Hof

22. De commissie fiscale geschillen, bij wie deze klacht aanhangig is, heeft het Hof bij beslissing van 16 oktober 2020 verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Is een nationale regeling op grond waarvan een btw-plichtige ondernemer alleen ervoor kan kiezen btw in rekening te brengen over de vrijgestelde levering van onroerend goed wanneer dat goed wordt overgedragen aan een belastingplichtige die bij het sluiten van de transactie voor btw-doeleinden is geïdentificeerd, in overeenstemming met de uitlegging van de artikelen 135 en 137 van de btw-richtlijn en met de beginselen van fiscale neutraliteit en doeltreffendheid?

2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, is een uitlegging van de nationale regeling volgens welke de leverancier van onroerend goed de afgetrokken voorbelasting over het overgedragen onroerend goed moet herzien wanneer hij ervoor heeft gekozen btw in rekening te brengen over de levering van dat onroerend goed, maar deze keuze naar nationaal recht niet mogelijk is op de enkele grond dat de afnemer niet voor btw-doeleinden is geïdentificeerd, dan in overeenstemming met de bepalingen van de btw-richtlijn die zien op het recht van de leverancier om btw in aftrek te brengen en de herziening van de aftrek, alsmede met de beginselen van neutraliteit van de btw en doeltreffendheid?

3) Staan de bepalingen van de btw-richtlijn die zien op het recht van de leverancier om btw in aftrek te brengen en de herziening van de aftrek, alsmede het beginsel van neutraliteit van de btw in de weg aan een administratieve praktijk waarbij, in omstandigheden als die in het hoofdgeding, de leverancier van onroerend goed de afgetrokken voorbelasting over de verkrijging of vervaardiging van het onroerende goed moet herzien omdat de overdracht van dat goed wordt aangemerkt als een vrijgestelde levering doordat er geen gebruik kan worden gemaakt van het keuzerecht om btw in rekening te brengen (de afnemer had namelijk bij het sluiten van de transactie geen btw-identificatienummer), wanneer de afnemer van het onroerende goed reeds vóór het sluiten van de transactie om identificatie voor btw-doeleinden had verzocht en één maand na het sluiten van die transactie voor btw-doeleinden is geïdentificeerd? Is het in een dergelijk geval relevant om na te gaan of de afnemer van het onroerende goed, die na het sluiten van de transactie voor btw-doeleinden is geïdentificeerd, het verkregen goed daadwerkelijk heeft gebruikt voor aan btw onderworpen activiteiten, en of er geen aanwijzingen zijn voor fraude of misbruik?”

23. In de procedure bij het Hof hebben ARVI, Litouwen en de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend. Het Hof heeft overeenkomstig artikel 76, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering afgezien van een mondelinge behandeling.

V. Juridische beoordeling

A. Ontvankelijkheid van het verzoek om een prejudiciële beslissing

24. Het verzoek om een prejudiciële beslissing is ingediend door de commissie fiscale

geschillen. Dit is een precontentieuze instantie die fiscale geschillen onderzoekt. Het Hof heeft in 2010 besloten dat deze commissie verwijzingsbevoegd is in de zin van artikel 267 VWEU(7), maar in het licht van de meer recente rechtspraak van het Hof moeten de toenmalige overwegingen wellicht opnieuw worden bezien.(8)

25. In casu rijst twijfel over de hoedanigheid van een tot verwijzing bevoegde rechterlijke instantie door het feit dat de partijen niet in dezelfde mate tegen een beslissing van de commissie fiscale geschillen kunnen opkomen. De belastinginspectie kan slechts in bijzondere omstandigheden (namelijk wanneer de belastingwetgeving door de commissie en de belastinginspectie verschillend wordt uitgelegd) een rechtsmiddel tegen een beslissing instellen. De beslissing van de commissie lijkt er dus in de eerste plaats voor te moeten zorgen dat de wet binnen de belastinginspectie uniform wordt uitgelegd. Dit zou ook verklaren waarom de commissie niet bij de rechterlijke macht is ondergebracht, maar bij de uitvoerende macht (regering), en de rechterlijke instanties pas in een later stadium uitspraak doen over de resterende geschillen.

26. Anderzijds zijn de leden van de commissie onafhankelijke deskundigen, en kan in elk geval de belastingplichtige de beslissing onbeperkt voor een rechterlijke instantie aanvechten. De feiten lijken in dit verband sinds de beslissing van 2010 niet wezenlijk te zijn veranderd, en geen van de betrokken partijen heeft twijfels geuit over de verwijzingsbevoegdheid van de commissie. Het Hof beschikt dus niet over nieuwe, nauwkeurige informatie. Bijgevolg houd ik vast aan het uitgangspunt dat de commissie fiscale geschillen tot verwijzing bevoegd is.

B. Prejudiciële vragen

27. De drie prejudiciële vragen komen alle uiteindelijk neer op de vraag of de btw-richtlijn in de weg staat aan een nationale regeling volgens welke aan de mogelijkheid om een op zich van btw vrijgestelde handeling als belaste handeling aan te merken, door een lidstaat de voorwaarde wordt verbonden dat de afnemer een voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige is.

28. Aangezien de leverancier bij niet-naleving van deze voorwaarde zijn aftrek van voorbelasting naar rato moet herzien, vraagt de verwijzende rechter zich af of er sprake is van schending van het beginsel van neutraliteit van de btw dan wel van het evenredigheidsbeginsel. Deze laatste vraag lijkt voor de verwijzende rechter met name van belang te zijn omdat de voorwaarde reeds een maand later was vervuld, de afnemer handelingen verricht die recht geven op aftrek en er volgens de verwijzende rechter geen sprake is van fraude of misbruik.

29. De vragen kunnen tezamen worden behandeld, omdat het antwoord bij alle drie afhangt van de omvang van de mogelijkheid voor lidstaten om in een dergelijke keuze te voorzien en deze aan vormvereisten te koppelen. Daartoe zal ik allereerst de strekking en het doel van het in artikel 137, lid 1, van de btw-richtlijn genoemde keuzerecht nader belichten (onderdeel C). Vervolgens zal ik een afbakening geven van de door artikel 137, lid 2, van de btw-richtlijn aan de lidstaten verleende regelgevende bevoegdheden met betrekking tot de nadere bepalingen voor de uitoefening van het keuzerecht (onderdeel D).

C. Strekking en doel van het keuzerecht in artikel 137, lid 1, van de btw-richtlijn

30. Artikel 137, lid 1, van de btw-richtlijn staat het de lidstaten toe, hun belastingplichtigen het recht verlenen om te kiezen voor belastingheffing over sommige handelingen die eigenlijk zijn vrijgesteld.

31. De behoefte om van belastingvrijstelling te kunnen afzien bestaat omdat vrijstellingen van btw niet zijn bedoeld ter bevoordeling van de onderneming die de handeling verricht (hierna: „leverancier”), maar van de afnemer van de handeling (hierna: „afnemer”).(9) Dit vloeit voort uit het

karakter van de belasting over toegevoegde waarde: het is een algemene verbruiksbelasting, waarbij de *afnemer* (het belastingsubject) met btw wordt belast, en niet de leverancier (de belastingplichtige).(10)

32. Dit voordeel voor de afnemer heeft *voor de leverancier*, in casu ARVI, echter tot gevolg dat de *af trek van voorbelasting uitgesloten is*. Krachtens de vrijstelling van artikel 135, lid 1, onder j), van de btw-richtlijn is de verkoop van dit onroerend goed voor ARVI inderdaad vrijgesteld van btw, maar dit betekent wel dat de btw die over de bouwkosten van de gebouwen in rekening is gebracht, niet als voorbelasting kan worden afgetrokken (of, zoals in dit geval, moet worden herzien). De leverancier moet deze kosten dan ook in zijn prijs opnemen. Hij kan deze evenwel niet op de rekening specificeren, omdat de handeling vrijgesteld is van btw. Elke koper zal dus worden belast met deze btw op de bouwkosten zonder daarvan te kunnen worden ontlast. Aftrek van de btw over een btw-plichtige handeling zal altijd worden geweigerd wanneer de afnemer niet in het bezit is van een factuur waarop de btw afzonderlijk is gespecificeerd.(11)

33. Is de koper echter een ondernemer die recht heeft op aftrek van voorbelasting, dan is het voor hem oneconomisch om het bebouwde terrein met vrijstelling van btw van ARVI te kopen. In plaats daarvan zou hij een onbebouwd terrein verwerven en het gebouw zelf bouwen. In het laatste geval zou hij namelijk recht hebben op aftrek van de hem in rekening gebrachte btw over de bouwkosten. Bijgevolg zou geen enkele belastingplichtige met recht op aftrek van voorbelasting een bebouwd terrein van ARVI verwerven, maar het altijd zelf bebouwen.

34. Leveranciers van een vrijgestelde levering (bebouwd terrein) hebben derhalve een concurrentienadeel bij levering aan andere belastingplichtigen die recht hebben op aftrek van voorbelasting. Het is voor deze laatsten voordeliger om het terrein zelf te bebouwen, omdat zij dan de btw als voorbelasting kunnen aftrekken. Indien het voor een belastingplichtige echter voordeliger is om handelingen zelf uit te voeren dan om ze bij een andere belastingplichtige in te kopen, kunnen commerciële leveranciers (zoals in dit geval ARVI) niet langer deelnemen aan deze markt (verkoop aan ondernemingen die recht hebben op aftrek van voorbelasting).

35. De in artikel 137 van de btw-richtlijn geboden keuzemogelijkheid zorgt er dus voor dat de leverancier (in casu ARVI) niet van deze markt wordt uitgesloten. Het doel van het afzien van de btw-vrijstelling is om *concurrentienadelen voor de leverancier te voorkomen* op de door artikel 137 van de btw-richtlijn bestreken gebieden. Blijkbaar heeft de Uniewetgever juist bij handelingen met betrekking tot onroerend goed een risico van verstoringen van de mededinging gezien voor commerciële handelaren en verhuurders en heeft hij de lidstaten derhalve in staat gesteld dit weg te nemen.

D. Afbakening van de mogelijkheid krachtens artikel 137, lid 2, van de btw-richtlijn om het keuzerecht vorm te geven

36. Krachtens artikel 137, lid 2, van de btw-richtlijn stellen de lidstaten de bepalingen voor de uitoefening van het in lid 1 bedoelde keuzerecht vast. Daarbij kunnen ze de omvang van het keuzerecht beperken. Hieruit volgt – zoals het Hof(12) herhaaldelijk heeft bevestigd – dat de lidstaten over een „ruime beoordelingsmarge” beschikken, zoals ook Litouwen benadrukt. Zij dienen namelijk zelf te beslissen of het gezien de omstandigheden in hun land op een gegeven tijdstip opportuun is het keuzerecht in te voeren.(13) Derhalve kunnen zij het keuzerecht na invoering ook weer afschaffen.(14) Volgens de rechtspraak van het Hof kunnen de lidstaten de wijze van uitoefening van het keuzerecht bepalen en dit keuzerecht zelfs uitsluiten.(15)

37. Dit zou zich volgens de rechtspraak van het Hof bijvoorbeeld uitstrekken tot de noodzaak van een voorafgaande uitdrukkelijke verklaring tot uitoefening van het keuzerecht(16), maar niet tot het verlenen van een aanvullende termijn voor de aftrek van voorbelasting nadat het recht om

af te zien van belastingvrijstelling rechtsgeldig is uitgeoefend.(17) Artikel 137, lid 2, van de btw-richtlijn staat ook toe dat de lidstaten bij de uitoefening van hun beoordelingsmarge met betrekking tot het keuzerecht bepaalde verrichtingen of bepaalde groepen van belastingplichtigen van dit recht uitsluiten.(18)

38. Wanneer de lidstaten gebruikmaken van hun bevoegdheid om de omvang van het keuzerecht te beperken en bepalingen voor de uitoefening ervan vast te stellen, dienen zij enkel de doelstellingen en algemene beginselen van de btw-richtlijn te eerbiedigen, met name het beginsel van fiscale neutraliteit en de noodzaak van een juiste, eenvoudige en uniforme toepassing van de voorziene vrijstellingen(19) alsmede het evenredigheidsbeginsel(20).

1. *Materiële afbakening van de bevoegdheid van de lidstaten*

39. Wanneer de lidstaten de belastingplichtige een mogelijkheid bieden om van vrijstelling af te zien, mogen zij op grond van artikel 137, lid 2 de wijzen van uitoefening van dit in lid 1 bedoelde keuzerecht nader bepalen. Die bevoegdheid betreft de bepalingen voor de uitoefening het recht om met betrekking tot de eigen handeling af te zien van btw-vrijstelling en de omvang van het keuzerecht.(21)

40. De lidstaten mogen deze beoordelingsmarge volgens de rechtspraak van het Hof echter niet gebruiken om een reeds verworven recht op aftrek te herroepen.(22) Een beperking van de btw-aftrek in verband met belaste handelingen na de uitoefening van het keuzerecht zou immers niet de „omvang” van het keuzerecht betreffen dat de lidstaten krachtens artikel 137, lid 2, van de btw-richtlijn kunnen beperken, maar de gevolgen van de uitoefening van dit recht.(23)

41. Zo zou het btw-rechtelijk bijvoorbeeld evenmin mogelijk moeten zijn dat de leverancier de keuze om af te zien van belastingvrijstelling eenzijdig met terugwerkende kracht ten nadele van de afnemer herroept. De mogelijkheid om de keuze voor het afzien van btw-vrijstelling met terugwerkende kracht te herroepen betreft namelijk niet een wijze van uitoefening van het recht van de leverancier om af te zien van btw-vrijstelling, maar slechts de gevolgen voor een reeds uitgeoefend recht van de afnemer op aftrek van voorbelasting. Bovendien verzetten volgens het Hof het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel zich ertegen, dat op grond van een wetswijziging die tot stand komt nadat de handeling is verricht, het recht op aftrek van voorbelasting met terugwerkende kracht wordt afgenomen.(24)

42. Deze materiële afbakening van de bevoegdheid om nader invulling te geven aan het recht om af te zien van btw-vrijstelling betreft echter niet de in casu uitgevoerde herziening van de door ARVI in aftrek gebrachte voorbelasting. Zij verandert namelijk niet met terugwerkende kracht de eisen aan de nadere bepalingen voor de uitoefening van het recht om af te zien van btw-vrijstelling(25) of de rechtsgevolgen daarvan. De betrokken herziening vloeit veeleer eenvoudigweg voort uit de btw-vrijstelling, bij gebreke van een (rechtsgeldige) keuze om daarvan af te zien. Zij zou zich (zie artikel 188, lid 1, van de btw-richtlijn) ook voordoen als Litouwen in het geheel niet had voorzien in de mogelijkheid om af te zien van btw-vrijstelling, omdat zij haar grondslag vindt in de richtlijn zelf, of beter gezegd in de omzetting daarvan in het nationale recht.

43. Derhalve mag, zoals advocaat-generaal Geelhoed ruim 18 jaar geleden al heeft uiteengezet(26), dit gevolg (de correctie van een op grond van een vrijgestelde verkoop reeds uitgevoerde aftrek van voorbelasting) niet worden toegerekend aan de desbetreffende nationale regeling, maar aan het gedrag van de belastingplichtigen (in casu de verkoop van onroerend goed door een belastingplichtige aan een (nog) niet voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige). De materiële grenzen van de uit artikel 137, lid 2, van de btw-richtlijn voortvloeiende bevoegdheden van de lidstaten zijn dus niet overschreden.

2. **Neutraliteitsbeginsel**

44. Het is evenwel mogelijk dat de voorwaarde dat de afnemer van de betrokken levering van een onroerend goed niet alleen een belastingplichtige, maar een voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige moet zijn, in strijd is met het beginsel van neutraliteit van de btw.

45. Het beginsel van neutraliteit van de btw verzet zich ertegen dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten, bij de btw-heffing verschillend worden behandeld.(27)

46. In casu lijkt de gelijkheid van mededinging niet te zijn aangetast. Het keuzerecht bestaat immers juist – zoals hierboven in onderdeel C is uiteengezet – om concurrentienadelen voor de leverancier te voorkomen.

47. De in de Litouwse wet vervatte voorwaarde dat de afnemer op het tijdstip van de handeling een voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige moet zijn, doet hier niet aan af. Aan het recht om af te zien van btw-vrijstelling is immers voor alle leveranciers van onroerend goed dezelfde voorwaarde verbonden, namelijk dat de afnemer een voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige moet zijn.(28) In het onderhavige geval had geen enkele andere leverancier van onroerend goed rechtsgeldig voor belastingheffing kunnen kiezen.

3. **Evenredigheidsbeginsel**

48. Van een belastingplichtige verlangen dat hij een reeds genoten aftrek van voorbelasting herziert, louter omdat zijn afnemer zich niet – of in casu slechts één maand te laat – als belastingplichtige heeft laten registreren, zou echter onevenredig kunnen zijn. Dit veronderstelt dat een registratievereiste ongeschikt is om de verwezenlijking van zijn doel te waarborgen of verder gaat dan nodig is om dat doel te bereiken.(29)

49. Het registratievereiste voor de afnemer strekt ertoe de controle door de belastingdienst op de keuze om af te zien van btw-vrijstelling te vergemakkelijken, omdat dit – zoals hierboven in onderdeel C is uiteengezet – alleen zinvol is bij transacties met belastingplichtigen die recht hebben op aftrek van voorbelasting. Anderzijds dient het de rechtszekerheid(30) en juridische duidelijkheid. Zo kan de leverancier aan de hand van het registratiebewijs duidelijk zien of aan de voorwaarden voor het afzien van btw-vrijstelling is voldaan, zodat een door hem toegepaste aftrek van voorbelasting niet hoeft te worden herzien. Zonder een dergelijk registratiekenmerk is het is voor een andere particulier (en soms ook voor de belastingdienst) moeilijk vast te stellen of iemand reeds als belastingplichtige in de zin van het btw-recht werkzaam is, vooral aan het begin van de economische activiteit.

50. Zowel een effectief beheer van en controle op de btw – waarbij deze laatste volgens het Hof een rechtstreekse uitwerking op de financiering van de Europese Unie zou hebben(31) – als het beginsel van rechtszekerheid zijn legitieme doelen. Het vereiste van een geslaagde registratie is geen ongeschikt middel om deze doelen te bereiken.

51. Hierbij moet echter nog worden onderzocht of er een even geschikt, maar minder ingrijpend middel bestaat, en, als dit niet het geval is, of er sprake is van een passende verhouding tussen het gebruikte middel en het beoogde doel. Een minder ingrijpend middel dat even geschikt is zie ik hier niet. Een vereiste als het materiële bestaan van de hoedanigheid van belastingplichtige is aanzienlijk lastiger te controleren, zowel voor de belastingdienst als voor de leverancier. Dit is bijgevolg noch minder ingrijpend, noch even geschikt om voornoemde doelen te bereiken.

52. Uit de afweging (de verhouding tussen doel en middel) van de betrokken rechtsbelangen (enerzijds rechtszekerheid en doeltreffende administratie, anderzijds het belang van de leverancier om af te zien van btw-vrijstelling teneinde de aftrek van voorbelasting niet te hoeven herzien) volgt evenmin dat het registratievereiste voor de afnemer als middel onevenredig is.

53. Het lijkt mij niet onredelijk om van een belastingplichtige die in de context van deze wettelijke regeling een eigenlijk van btw vrijgestelde handeling als belastbaar wil behandelen, te eisen dat hij de afnemer om een bewijs van btw-registratie vraagt. Indien de afnemer dit bewijs niet kan overleggen, kan hij de dreigende correctie op de aftrek van voorbelasting doorberekenen in de aankoopprijs, zodat voor hem geen schade ontstaat. Als de afnemer deze – vermoedelijk hogere – prijs niet wil betalen, moet hij aantonen dat hij zich heeft laten registreren. Wordt dit bewijs niet geleverd, dan kan de leverancier ofwel op zoek gaan naar een andere koper, ofwel wachten met het sluiten van de transactie totdat een mogelijk reeds aangevraagde registratie is voltooid.

54. Dit betekent ook dat de afnemer de btw-rechtelijke behandeling van de levering van het onroerend goed zelf kan beïnvloeden⁽³²⁾ door de registratieprocedure te starten en het resultaat ervan af te wachten. Voor de leverancier is dan duidelijk of hij al dan niet te maken heeft met een voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige. Hij kan de berekening van de koopprijs hierop afstemmen. In dit opzicht zijn deze (tijdelijke) beperkingen van de mogelijkheid om af te zien van btw-vrijstelling niet onevenredig aan de nagestreefde doelstellingen (doeltreffende administratie en rechtszekerheid voor de betrokken partijen).

55. Alles bij elkaar is de in het nationale recht gestelde eis dat de afnemer een voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige moet zijn, wil de leverancier rechtsgeldig kunnen afzien van de btw-vrijstelling voor zijn handeling, evenredig.

56. De rechtspraak van het Hof volgens welke de belastingplichtige niet mag worden gehinderd in de uitoefening van zijn recht op aftrek op grond dat hij niet voor btw-doeleinden is geïdentificeerd alvorens de aangekochte goederen te gebruiken voor zijn belaste activiteit⁽³³⁾, leidt niet tot een andere conclusie. Het gaat hier immers niet om de uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting door de belastingplichtige, maar om de rechtsgeldigheid van het afzien van btw-vrijstelling bij een transactie met een belastingrechtelijk niet-geregistreerde afnemer.

57. Ook de zogenoemde „inhoud boven vorm”-rechtspraak van het Hof⁽³⁴⁾, die een ruimere strekking heeft, kan niet tot een andere conclusie leiden. Volgens deze rechtspraak vereist het beginsel van fiscale neutraliteit dat de btw-vrijstelling (of de aftrek van voorbelasting) wordt toegekend indien aan de materiële voorwaarden ervan is voldaan, zelfs indien de belastingplichtige niet aan bepaalde formele vereisten heeft voldaan.

58. In het licht van de wijzigingen die de wetgever in de btw-richtlijn heeft doorgevoerd is het dus al de vraag of deze rechtspraak in haar huidige vorm kan worden gehandhaafd. De Uniewetgever heeft thans, onder meer in reactie op de rechtspraak van het Hof⁽³⁵⁾ in artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn uitdrukkelijk als (materieel) vereiste voor een vrijgestelde intracommunautaire levering vastgelegd dat de afnemer zijn btw-identificatienummer aan de leverancier moet hebben meegedeeld.

59. Bovendien heeft het Hof zijn „inhoud boven vorm”-benadering reeds genuanceerd door te stellen dat aan bepaalde formaliteiten die van groter belang zijn dan andere ondanks hun formele aard moet worden voldaan.⁽³⁶⁾

60. Met betrekking tot keuzerechten heeft het Hof zelfs uitdrukkelijk geoordeeld dat het volgen

van een bepaalde procedure (Luxemburg had een voorafgaande goedkeuringsprocedure bij de belastingautoriteiten als voorwaarde gesteld voor een rechtsgeldige keuzemogelijkheid) juist géén afbreuk doet aan het recht op aftrek van btw.(37) Dat een dergelijke procedure geen terugwerkende kracht heeft, maakt haar volgens het Hof terecht ook niet onevenredig.(38) Derhalve is het in de onderhavige zaak niet relevant dat de afnemer van ARVI een maand later – zonder terugwerkende kracht – de status van voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige heeft verkregen.

61. De rechtspraak van het Hof over de verregaande irrelevantie van formele aspecten in het btw-recht is bijgevolg niet relevant voor de keuze- en regelgevingsrechten van de lidstaten.

VI. Conclusie

62. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van de Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s te beantwoorden als volgt:

„1) Een lidstaat mag op grond van artikel 137 van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, een rechtsgeldige keuze van de leverancier om van een btw-vrijstelling af te zien onderwerpen aan de voorwaarde dat de afnemer een voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige is. De inachtneming van deze ‚formele’ voorwaarde vormt geen schending van het beginsel van neutraliteit van de btw en is evenmin onevenredig.

2) Het rechtsgevolg van niet-inachtneming van deze ‚formaliteit’ – de herziening van de aftrek van voorbelasting bij de leverancier – vloeit voort uit de in de btw-richtlijn voorziene btw-vrijstelling van de overdracht. Aan deze conclusie wordt niet afgedaan door het feit dat, ten eerste, de afnemer een maand later voor btw-doeleinden is geïdentificeerd, ten tweede, hij het goed heeft gebruikt om belastbare handelingen te verrichten en, ten derde, er evenmin sprake is van fraude.”

1 Oorspronkelijke taal: Duits.

2 Rudolf von Jhering, *Geist des Römischen Rechts auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung*, deel 2, band 2, Haften an der Aeüßerlichkeit. III. Der Formalismus. § 45, blz. 497 (32), Leipzig, 1858, eerste druk.

3 Zie bijvoorbeeld arresten van 20 oktober 2016, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791, punten 39 e.v.); 9 juli 2015, Salomie en Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, punten 60 e.v.); 11 december 2014, Idexx Laboratories Italia (C?590/13, EU:C:2014:2429, punten 41 e.v.); 27 september 2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, punten 45 e.v.), en 27 september 2007, Collée (C?146/05, EU:C:2007:549, punt 29).

4 Ingevoegd bij richtlijn van de Raad van 4 december 2018 tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG wat betreft de harmonisatie en vereenvoudiging van bepaalde regels in het btw-stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten (PB 2018, L 311, blz. 3) (in werking sinds 27 december 2018).

5 Zie in die zin ook uitvoerig: Kokott, J., „Vom Sinn der Form”, *Festschrift zu 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland 1918?2018*, Keulen, 2018, blz. 109 e.v.

6 Richtlijn van de Raad van 28 november 2006, PB 2006, L 347, blz. 1, in de versie die voor het in het hoofdgeding aan de orde zijnde jaar (2015) geldt.

7 Arrest van 21 oktober 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punten 34 e.v.).

8 In die zin uitdrukkelijk, in verband met de Spaanse beroepsinstantie TEAC, arrest van de Grote kamer van het Hof van 21 januari 2020, Banco de Santander (C-274/14, EU:C:2020:17, punt 55).

9 Zie in het algemeen arrest van 26 februari 2015, VDP Dental Laboratory e.a. (C-144/13 en C-160/13, EU:C:2015:116, punt 43). Zie specifiek over het doel van de vrijstelling voor onderwijsdiensten arresten van 28 november 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punt 23), en 20 juni 2002, Commissie/Duitsland (C-287/00, EU:C:2002:388, punt 47).

10 Zie arresten van 10 april 2019, PSM „K” (C-214/18, EU:C:2019:301, punt 40); 18 mei 2017, Latvijas Dzēlcešs (C-154/16, EU:C:2017:392, punt 69); 7 november 2013, Tulic en Plavčin (C-249/12 en C-250/12, EU:C:2013:722, punt 34), en 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punt 19).

11 Zie over deze noodzaak uitvoerig mijn conclusies in de zaken Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, punten 55 e.v.), en Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, punten 46 e.v.).

12 Beschikking van het Hof van 18 mei 2021, Skellefteå Industrihus (C-248/20, EU:C:2021:394, punt 39); arresten van 28 februari 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, punt 48); 12 januari 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22, punt 29); 9 september 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, punt 21); 4 oktober 2001, „Goed Wonen” (C-326/99, EU:C:2001:506, punt 45), en 3 december 1998, Belgocodex (C-381/97, EU:C:1998:589, punt 17).

13 In die zin uitdrukkelijk arresten van 12 januari 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22, punt 29), en 3 december 1998, Belgocodex (C-381/97, EU:C:1998:589, punt 17).

14 Arrest van 3 december 1998, Belgocodex (C-381/97, EU:C:1998:589, punten 17 e.v.).

15 Beschikking van het Hof van 18 mei 2021, Skellefteå Industrihus (C-248/20, EU:C:2021:394, punt 39); arresten van 28 februari 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, punt 48); 12 januari 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22, punten 27 e.v.); 9 september 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, punt 21); 4 oktober 2001, „Goed Wonen” (C-326/99, EU:C:2001:506, punt 45), en 3 december 1998, Belgocodex (C-381/97, EU:C:1998:589, punten 16 e.v.).

16 Arrest van 9 september 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, punten 26 e.v.).

17 Zie ook arrest van 30 maart 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punten 43 e.v.).

18 In die zin uitdrukkelijk arrest van 12 januari 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22, punt 30).

- 19 Beschikking van het Hof van 18 mei 2021, Skellefteå Industrihus (C?248/20, EU:C:2021:394, punt 40); arrest van 12 januari 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C?246/04, EU:C:2006:22, punt 31).
- 20 Ook dit is een algemeen beginsel van de btw-wetgeving: zie arresten van 26 oktober 2010, Schmelz (C?97/09, EU:C:2010:632, punt 57), en 27 januari 2009, Persche (C?318/07, EU:C:2009:33, punt 52).
- 21 Beschikking van het Hof van 18 mei 2021, Skellefteå Industrihus (C?248/20, EU:C:2021:394, punt 39); arresten van 28 februari 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C?672/16, EU:C:2018:134, punt 49), en 30 maart 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214, punt 46).
- 22 Arrest van 28 februari 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C?672/16, EU:C:2018:134, punt 48); zie ook arrest van 3 december 1998, Belgocodex (C?381/97, EU:C:1998:589, punten 24 en 26).
- 23 Arresten van 28 februari 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C?672/16, EU:C:2018:134, punt 49), en 30 maart 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214, punt 46).
- 24 Arrest van 8 juni 2000, Schloßstrasse (C?396/98, EU:C:2000:303, punt 47), zie ook arrest van 3 december 1998, Belgocodex (C?381/97, EU:C:1998:589, punten 24 en 26).
- 25 Zie arrest van 26 november 2020, Sögård Fastigheter (C?787/18, EU:C:2020:964, punten 48 e.v. en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 26 Conclusie van advocaat-generaal Geelhoed in de zaak Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C?269/03, EU:C:2004:189, punt 51).
- 27 Zie arresten van 16 oktober 2008, Canterbury Hockey Club en Canterbury Ladies Hockey Club (C?253/07, EU:C:2008:571, punt 30); 7 september 1999, Gregg (C?216/97, EU:C:1999:390, punt 20), en 11 juni 1998, Fischer (C?283/95, EU:C:1998:276, punt 22).
- 28 Dit onderscheidt het onderhavige geval bijvoorbeeld van het geval dat ten grondslag lag aan de uitspraak van het Hof in het arrest van 12 januari 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C?246/04, EU:C:2006:22, punt 47).
- 29 In die zin arresten van 26 oktober 2010, Schmelz (C?97/09, EU:C:2010:632, punt 57) en 27 januari 2009, Persche (C?318/07, EU:C:2009:33, punt 52).
- 30 Zie over dit criterium ook reeds conclusie van advocaat-generaal Geelhoed in de zaak Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C?269/03, EU:C:2004:189, punt 49).
- 31 Dit argument komt in meerdere uitspraken van het Hof terug (zie arresten van 17 januari 2019, Dzivev e.a. (C?310/16, EU:C:2019:30, punt 26); 5 december 2017, M.A.S. en M.B. (C?42/17, EU:C:2017:936), punt 31); 8 september 2015, Taricco e.a. (C?105/14, EU:C:2015:555, punt 38), en 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C?617/10, EU:C:2013:105, punt 26). Een recentere uitspraak van de Commissie en de daadwerkelijke vormgeving van het financieringsmechanisme van de EU doen hierover echter twijfels rijzen. Zie voorstel voor een richtlijn van de Europese Commissie van 24 april 2019 tot wijziging van richtlijn 2006/112 en richtlijn 2008/118 houdende een algemene regeling inzake accijns wat betreft defensie-inspanningen binnen het Uniekader, COM(2019) 192 final, blz. 10 (Nederlandse taalversie: „De

uitbreiding van het toepassingsgebied van de btw-vrijstellingen kan de door de lidstaten geïnde btw-inkomsten en dus ook de eigen middelen uit de btw doen dalen. Hoewel er geen negatieve gevolgen zullen zijn voor de EU-begroting, aangezien de eigen middelen op basis van het bruto nationaal inkomen (bni) alle uitgaven compenseren die niet door de traditionele eigen middelen en de eigen middelen uit de btw worden gedekt, zouden de niet-geïnde eigen middelen uit de btw van bepaalde lidstaten moeten worden gecompenseerd door alle lidstaten via de bni-middelen.”).

32 Zie over dit argument ook conclusie van advocaat-generaal Geelhoed in de zaak Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:189; punt 51), arrest van 9 september 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, punten 26 e.v.).

33 Arresten van 7 maart 2018, Dobro (C-159/17, EU:C:2018:161, punt 33), 9 juli 2015, Salomie en Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punt 61), en 21 oktober 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punt 51).

34 Zie in die zin ook uitvoerig Kokott, J., „Vom Sinn der Form”, *Festschrift zu 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland 1918-2018*, Keulen, 2018, blz. 109 e.v.

Zie met betrekking tot de aftrek van voorbelasting arrest van 21 november 2018, V&dan (C-664/16, EU:C:2018:933, punt 41); 15 september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punt 38); 9 juli 2015, Salomie en Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punten 60 e.v.), en 11 december 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punten 41 e.v.).

Zie met betrekking tot vrijstellingen arrest van 20 oktober 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, punten 39 e.v.); 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punten 45 e.v.), en 27 september 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punt 29).

35 De volgende teksten in de overwegingen 3 en 7 van richtlijn van de Raad van 4 december 2018 tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG wat betreft de harmonisatie en vereenvoudiging van bepaalde regels in het btw-stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten (PB 2018, L 311, blz. 3) zijn vrijwel niet anders op te vatten:

(3): „[...] heeft de Raad de Commissie verzocht om in de btw-regels van de Unie voor grensoverschrijdende transacties bepaalde verbeteringen aan te brengen wat betreft de rol van het btw-identificatienummer in het kader van de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen, [...]”,

(7): „wordt voorgesteld dat de opname [...] van het btw-identificatienummer van de afnemer [...] een materiële voorwaarde voor de toepassing van de vrijstelling wordt, eerder dan een formeel vereiste.”.

36 Zie arrest van 21 oktober 2021, Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:870, punt 82). Helaas heeft het Hof opengelaten welke formele gegevens op een factuur moeten staan om van een factuur te kunnen spreken. Zie in die zin evenwel mijn conclusies in de zaken Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, punten 89 e.v.), en Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, punten 77 e.v.).

37 Arrest van 9 september 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, punt 28).

38 Arrest van 9 september 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, punt 29).