CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL J. KOKOTT van 11 januari 2007 [1]

I — Inleiding

1. Met deze verwijzingsbeslissing verzoekt de Hoge Raad der Nederlanden om uitlegging van de Zesde btw-richtlijn [2] alsook van andere handelingen die de wederzijdse bijstand van de belastingdiensten regelen. De kern van het probleem betreft de vraag of de belastingdienst verplicht is bij een andere lidstaat inlichtingen in te winnen, wanneer een belastingplichtige niet zelf het bewijs kan leveren, dat hij een van btw vrijgestelde intracommunautaire levering heeft verricht, omdat de in een andere lidstaat gevestigde afnemer hem de hiervoor vereiste verklaringen of documenten niet heeft verstrekt. De vragen hangen nauw samen met de vragen die in de zaken C-409/04 (Teleos e.a.) en C-146/05 (Collée) zijn gerezen, waarin ik vandaag eveneens conclusie neem.

II — Toepasselijke bepalingen

A — *Gemeenschapsrecht*

2. Bij richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388/EEG [3] werd in de Zesde richtlijn een nieuw hoofdstuk XVI bis (overgangsregeling voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten; de artikelen 28 bis tot en met 28 quaterdecies) ingevoegd. Deze bepalingen zijn nog altijd van toepassing, aangezien tot op heden nog geen definitieve regeling voor de belastingheffing op het zakelijke handelsverkeer van goederen tussen de lidstaten is vastgesteld.

1 — Oorspronkelijke taal: Duits.

2 — Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1) (hierna: „Zesde richtlijn").

3 — PB L 376, blz. 1.

3. Artikel 28 quater, A, van de Zesde richtlijn regelt de vrijstelling voor leveringen van goederen. Volgens dit artikel

„verlenen de lidstaten onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de hierna genoemde vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen, vrijstelling voor:

a) leveringen van goederen in de zin van artikel 5 en van artikel 28 bis, lid 5, sub a, door de verkoper of door de afnemer of voor hun rekening buiten het in artikel 3 bedoelde grondgebied, maar binnen de Gemeenschap, verzonden of vervoerd, die worden verricht voor een andere belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon die als zodanig optreedt in een andere lidstaat dan die van vertrek van de verzending of het vervoer van de goederen.

[...]".

4. Artikel 22 van de Zesde richtlijn regelt de formele verplichtingen van degenen die tot voldoening van de belasting zijn gehouden en bepaalt in de op het onderhavige geval van toepassing zijnde versie [4] onder meer het volgende:

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

[...]

3. a) Iedere belastingplichtige moet voor goederen, geleverd aan, en voor diensten verricht voor een andere belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon een factuur of een als zodanig dienst doend document uitreiken. Tevens moet iedere belastingplichtige een factuur of een als zodanig dienst doend document uitreiken voor de in artikel 28 ter, B, lid 1, bedoelde leveringen van goederen en voor de leveringen van goederen, verricht onder de voorwaarden van artikel 28 quater, A. De belastingplichtige moet een dubbel bewaren van alle uitgereikte documenten.

[...]

4 — Zie artikel 28 nonies in de versie die bij richtlijn 91/680/EEG is ingevoerd en laatstelijk is gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG en tot invoering van nieuwe vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde — werkingssfeer en praktische regeling voor de toepassing van bepaalde vrijstellingen (PB L 102, blz. 18).

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

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

c) Verder moeten in de aangifte zijn vermeld:

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

[...]

6. [...]

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

[...]

Op deze lijst dienen vermeld te worden:

[...]

— het nummer waaronder elke afnemer voor btw-doeleinden in een andere lidstaat is geïdentificeerd en waaronder de goederen aan hem geleverd zijn, [...]

[...]

8. De lidstaten kunnen, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten,

andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met het overschrijden van een grens."

5. Overeenkomstig artikel 1, lid 1, van richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen [5] is deze richtlijn in het bijzonder van toepassing op inlichtingen betreffende de vaststelling en heffing van de belasting over de toegevoegde waarde. Artikel 2, lid 1, van richtlijn 77/799 luidt:

„De bevoegde autoriteit van een lidstaat kan de bevoegde autoriteit van een andere lidstaat om de verstrekking van de in artikel 1, lid 1, bedoelde inlichtingen verzoeken voor een bepaald geval. De bevoegde autoriteit van de aangezochte staat is niet gehouden aan dit verzoek gevolg te geven wanneer blijkt dat de bevoegde autoriteit van de verzoekende staat niet eerst alle eigen gebruikelijke mogelijkheden voor het verkrijgen van de inlichtingen heeft benut, die zij in de gegeven situatie had kunnen benutten zonder het beoogde resultaat in gevaar te brengen."

6. Overeenkomstig artikel 3 van de richtlijn wisselen de lidstaten in bepaalde gevallen automatisch inlichtingen met elkaar uit. Bovendien moeten de lidstaten volgens artikel 4 elkaar in bepaalde situaties spontaan informeren.

7. Verordening (EEG) nr. 218/92 van de Raad van 27 januari 1992 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de indirecte belastingen (btw) [6] voorziet in artikel 4 dat de bevoegde autoriteit van elke lidstaat een elektronische gegevensbasis bijhoudt waarin zij de inlichtingen opslaat en verwerkt die zij overeenkomstig artikel 22, lid 6, sub b, van richtlijn 77/388/EEG verzamelt. Op basis van deze gegevens verstrekken de lidstaten elkaar over en weer bepaalde inlichtingen of kunnen zij zelfs automatisch toegang krijgen tot de betrokken informatie.

8. Artikel 5 van verordening nr. 218/92 regelt de uitwisseling van verdere informatie in bepaalde gevallen als volgt:

„1. Wanneer de krachtens artikel 4 verstrekte inlichtingen ontoereikend zijn, kan de bevoegde autoriteit van een lidstaat te allen tijde en voor welbepaalde gevallen om nadere inlichtingen verzoeken. De aange-

5 — PB L 336, blz. 15, in de versie van richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop (PB L 76, blz. 1). Sedert de inwerkingtreding van richtlijn 2003/93/EG van de Raad van 7 oktober 2003 houdende wijziging van richtlijn 77/799/EEG betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe en de indirecte belastingen (PB L 264, blz. 23) geldt richtlijn 77/799 niet meer voor de belasting over de toegevoegde waarde.

6 — PB L 24, blz. 1.

zochte autoriteit verstrekt de inlichtingen zo spoedig mogelijk en uiterlijk drie maanden na ontvangst van het verzoek.

2. In de gevallen bedoeld in lid 1, verstrekt de aangezochte autoriteit de verzoekende autoriteit ten minste de factuurnummers, factuurdata en factuurbedragen met betrekking tot specifieke transacties tussen personen in de betrokken lidstaten."

9. Deze inlichtingen behoeft de aangezochte staat overeenkomstig artikel 7 van verordening nr. 218/92 echter alleen onder de voorwaarde te verstrekken dat

„— het aantal en de aard van de binnen een bepaalde periode door deze verzoekende autoriteit ingediende verzoeken om inlichtingen deze aangezochte autoriteit administratief niet onevenredig zwaar belasten;

— deze verzoekende autoriteit eerst alle gebruikelijke mogelijkheden voor het verkrijgen van de inlichtingen heeft benut, die zij in de gegeven omstandigheden had kunnen benutten zonder het verkrijgen van het beoogde resultaat in gevaar te brengen;

— deze verzoekende autoriteit slechts om bijstand verzoekt, indien zij zelf in staat is om aan de verzoekende autoriteit van een andere lidstaat soortgelijke bijstand te verlenen".

10. De regelingen betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde zijn bijeengebracht in verordening (EG) nr. 1798/2003 van de Raad van 7 oktober 2003 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde en tot intrekking van verordening (EEG) nr. 218/92 [7], die op 1 januari 2004 in werking trad. Artikel 5 van de verordening regelt de verzoeken om inlichtingen. Artikel 40 van verordening nr. 1798/2003 bevat een soortgelijk voorbehoud voor het verstrekken van inlichtingen als artikel 2, lid 1, tweede volzin, van richtlijn 77/799 en artikel 7 van verordening nr. 218/92.

B — *Nationaal recht*

11. Krachtens artikel 9, lid 2, sub b, van de Nederlandse Wet op de omzetbelasting van 1968 juncto post 6 van de bij deze wet behorende Tabel II, sub a, is het belastingtarief voor intracommunautaire leveringen nihil. Volgens artikel 12 van het Uitvoerings-

7 — PB L 264, blz. 1.

besluit omzetbelasting 1968 is het nultarief van toepassing, indien uit boeken en bescheiden blijkt dat aan de daarvoor geldende voorwaarden is voldaan.

12. Onderdeel 4.3 van het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 20 juni 1995, nr. VB 95/2120 (hierna: „Mededeling 38") [8], stelt de volgende voorwaarden vast om bij afhaaltransacties een intracommunautaire levering aan te tonen:

„Indien goederen aan een buitenlandse afnemer worden geleverd ‚af-fabriek' of ‚af-magazijn' (afhaaltransacties), zal het intracommunautaire karakter van de levering niet mede kunnen blijken uit een vrachtbrief of uit de eigen-vervoersadministratie van de leverancier.

Desalniettemin zijn er omstandigheden denkbaar waaronder de leverancier zich er ook in deze situatie van overtuigd mag weten dat de buitenlandse afnemer de goederen naar een andere lidstaat zal vervoeren. In aanvulling op het in de administratie al aanwezige samenstel van bescheiden en vastleggingen moet het dan gaan om een vaste afnemer, tenzij de leverancier weet dat door hem aan deze afnemer verrichte intracommunautaire leveringen tot problemen hebben geleid, welke afnemer bovendien een hierna bedoelde verklaring heeft afgegeven.

Deze, door degene die de geleverde goederen in ontvangst neemt, te ondertekenen schriftelijke verklaring zal ten minste moeten bevatten de naam van de afnemer en, indien de afnemer de goederen niet persoonlijk in ontvangst neemt, de naam van degene die dat namens de afnemer doet, het kenteken van het voertuig waarmee de goederen zullen worden vervoerd, het nummer van de factuur waarop de geleverde goederen zijn gespecificeerd, de plaats waarheen de afhaler de goederen zal vervoeren, alsmede de toezegging dat de afnemer bereid is aan de Belastingdienst desgevraagd nadere informatie te verstrekken omtrent de bestemming van de goederen. Een model van deze verklaring is als bijlage opgenomen.

In gevallen van afhaaltransacties, waarin geen sprake is van een vaste afnemer en waarin de goederen contant worden betaald, terwijl de leverancier ook overigens niet over bescheiden beschikt die het intracommunautaire karakter van de levering ondersteunen, dat wil zeggen gevallen waarin er behalve een op naam van een buitenlandse afnemer gestelde factuur (waarop het buitenlandse btw-identificatienummer van de afnemer is vermeld) geen andere bescheiden zijn waaruit het intracommunautaire karakter van de levering blijkt, zal de leverancier de aanspraak op toepassing van het nultarief niet zonder meer kunnen rechtvaardigen. Onder deze omstandigheden kan de leverancier het risico van naheffing vermijden door Neder-

8 — V-N 1995, blz. 2324.

landse btw aan de koper in rekening te brengen. De koper zal, wanneer hij de goederen overbrengt naar een andere lidstaat, hiervan aangifte moeten doen bij de Nederlandse Belastingdienst. Op deze aangifte zal hij de in rekening gebrachte Nederlandse btw in aftrek kunnen brengen."

III — Feiten en prejudiciële vraag

13. Aan Twoh International BV (hierna: „Twoh") is een naheffingsaanslag aan btw opgelegd met verhoging voor de door haar in 1996 verrichte leveringen. Volgens Twoh waren de betrokken leveringen als intracommunautaire leveringen vrijgesteld van belasting. De belastingdienst wees de vrijstelling evenwel af, aangezien Twoh niet genoegzaam heeft kunnen aantonen dat de goederen naar een andere lidstaat waren vervoerd of verzonden. Twoh heeft hiertegen aangevoerd dat de Nederlandse belastingautoriteiten op grond van richtlijn 77/799 en verordening nr. 218/92 inlichtingen bij de belastingautoriteiten van de lidstaten van bestemming hadden moeten inwinnen om het intracommunautaire karakter van de leveringen te laten bevestigen. De belastingdienst heeft dit afgewezen. Twoh is wat de hoofdvordering betreft in eerste instantie grotendeels in het ongelijk gesteld.

14. In het kader van de cassatieprocedure verzoekt de Hoge Raad nu bij beslissing van 22 april 2005 het Hof om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 234 EG over de volgende vraag:

„Moet artikel 28 quater, A, aanhef en sub a, van de Zesde richtlijn — in samenhang met [richtlijn 77/799 over de] wederzijdse bijstand en [verordening nr. 218/92] — aldus worden uitgelegd dat, indien geen relevant te achten inlichtingen door de lidstaat van aankomst spontaan zijn verstrekt, de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van de goederen aan de beweerde lidstaat van aankomst van de goederen om inlichtingen dient te verzoeken en de resultaten daarvan bij het onderzoek van het bewijs van de verzending of het vervoer van de goederen [dient] te betrekken?"

15. In de procedure bij het Hof hebben Twoh, de Franse regering, Ierland, de Italiaanse, de Nederlandse, de Poolse en de Portugese regering, alsook de Commissie van de Europese Gemeenschappen een standpunt ingenomen.

IV — Juridische beoordeling

16. Zoals ik in mijn conclusie in de zaak Teleos e.a. van vandaag heb uiteengezet, geldt voor de vrijstelling van een intracom-

munautaire levering overeenkomstig artikel 28 quater, A, sub a, van de Zesde richtlijn als voorwaarde dat het geleverde goed naar een andere lidstaat wordt verzonden of vervoerd en daardoor de staat van herkomst fysiek heeft verlaten. [9]

17. Daarbij moet rekening worden gehouden met het feit dat de Zesde richtlijn inzake de belasting over de toegevoegde waarde een zeer ruime werkingssfeer heeft en belastingvrijstellingen die bij wijze van uitzondering op dit beginsel van toepassing zijn, in enge zin dienen te worden uitgelegd. [10] Degene die zich op een dergelijke uitzondering beroept, moet aantonen dat aan de daarvoor geldende voorwaarden is voldaan. De verplichting van de leverancier om voor de belastingvrijstelling het bewijs van het vervoer uit de staat van herkomst te moeten leveren, is essentieel om een behoorlijke toepassing van de Zesde richtlijn te waarborgen.

18. Zoals uit de inleidende volzin van artikel 28 quater, A, van de Zesde richtlijn blijkt, is het aan de lidstaten om formeel te bepalen welke voorwaarden er aan het bewijs voor de vrijstelling van een intracommunautaire levering worden gesteld. [11] Verder kunnen de lidstaten overeenkomstig artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn andere verplichtingen voorschrijven aan de belastingplichtigen die zij ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude noodzakelijk achten. [12] Bij het gebruikmaken van de door de Zesde richtlijn aan de lidstaten aldus verstrekte discretionaire bevoegdheid moeten deze lidstaten echter de voorwaarden van het EG-Verdrag, de zin en het doel van de richtlijn zelf alsook de algemene rechtsbeginselen, zoals het evenredigheidsbeginsel in acht nemen. [13]

19. Naar Nederlands recht worden de vereisten die in geval van afhaaltransacties aan het bewijs worden gesteld nader geregeld in Mededeling 38. Noch de verwijzende rechter noch een van de procesdeelnemers hebben enige twijfel uitgesproken over de verenigbaarheid van deze voorwaarden met de Zesde richtlijn dan wel met algemene rechtsbeginselen.

20. In het hoofdgeding is Twoh volgens het oordeel van de feitenrechter er weliswaar niet in geslaagd om overeenkomstig de voorwaarden van Mededeling 38 aan te tonen dat de geleverde goederen door de afnemer uit Nederland zijn overgebracht naar een andere lidstaat. Twoh is echter

9 — Zie in het bijzonder punten 45 en 59 van de conclusie van 11 januari 2007 in de zaak Teleos e.a. (C-409/04).

10 — Conclusie Teleos e.a. (aangehaald in voetnoot 9, punt 63) met verdere verwijzingen.

11 — Zie in deze zin ook beschikking van 3 maart 2004, Transport Service (C-395/02, Jurispr. blz. I-1991, punten 27 en 28), en arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C-255/02, Jurispr. blz. I-1609, punten 90 en 91), en meer in het bijzonder punten 20 e.v. van mijn conclusie van 11 januari 2007 in de zaak Collée (C-146/05).

12 — Arrest Halifax e.a. (aangehaald in voetnoot 11, punt 92).

13 — Zie met betrekking tot het recht op aftrek van voorbelasting in deze zin ook reeds arresten van 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a. (C-110/98–C-147/98, Jurispr. blz. I-1577, punt 52), en 18 december 1997, Molenheide e.a. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, Jurispr. blz. I-7281, punt 48), alsook met betrekking tot artikel 21, lid 3, van de Zesde richtlijn arrest van 11 mei 2006, Federation of Technological Industries e.a. (C-384/04, Jurispr. blz. I-4191, punt 29).

van mening dat de belastingdienst volgens richtlijn 77/799 en verordening nr. 218/92 verplicht is bij de autoriteiten van de lidstaat van bestemming inlichtingen in te winnen om het grensoverschrijdend karakter van de leveringen te staven.

21. Deze zienswijze kan niet worden aanvaard.

22. Richtlijn 77/799 moet de bijstand en de informatie-uitwisseling tussen de lidstaten bevorderen om belastingfraude te bestrijden. [14] Dit doel wordt ook met verordening nr. 218/92 beoogd, waarbij richtlijn 77/799 tot de indirecte belastingen wordt uitgebreid. [15] Het systeem voor de uitwisseling van inlichtingen, dat bij verordening nr. 218/92 werd ingevoerd, was vooral door de totstandbrenging van de interne markt en de daarmee gepaard gaande afschaffing van de grenscontroles noodzakelijk geworden en daarmee zal de derving van belastinginkomsten bij de toepassing van de overgangsregeling van de Zesde richtlijn op het intracommunautaire handelsverkeer worden voorkomen. [16]

23. Deze handelingen hebben derhalve primair een samenwerking van de belastingautoriteiten van de lidstaten tot doel en verlenen de particulier geen rechten, afgezien van inlichtingen over het btw-identificatienummer overeenkomstig artikel 6, lid 4, van verordening nr. 218/92. De grensoverschrijdende uitwisseling van inlichtingen is niet bestemd om de belastingplichtigen van de krachtens de Zesde richtlijn op hen rustende bewijsplicht te ontslaan. De inlichtingen stellen de autoriteiten in staat om de aangiften en de bewijzen van de belastingplichtigen te controleren, doch moeten deze niet vervangen. Bovendien volgt reeds uit de formulering van artikel 2, lid 1, van richtlijn 77/799 en artikel 5 van verordening nr. 218/92 dat de autoriteit van een lidstaat om inlichtingen *kan* en niet moet verzoeken.

24. Overigens zijn, zoals de Commissie aanvoert, de autoriteiten van de aangezochte staat onder bepaalde omstandigheden niet verplicht om de inlichtingen te verstrekken. Aldus behoeven inlichtingen overeenkomstig artikel 7 van verordening nr. 218/92 alleen te worden verstrekt, wanneer de beantwoording gelet op het aantal en de aard van de binnen een bepaalde periode door deze verzoekende autoriteit ingediende verzoeken om inlichtingen deze aangezochte autoriteit administratief niet onevenredig zwaar belasten en de verzoekende autoriteit eerst alle eigen mogelijkheden voor het verkrijgen van de inlichtingen heeft benut. [17]

25. Als er een verplichting was om, wanneer het bewijs voor de intracommunautaire

14 — Zie eerste overweging van de considerans van richtlijn 77/799. Bij de nieuwe regeling bij verordening nr. 1798/2003 is er wat deze doelstelling betreft niets gewijzigd (vgl. eerste overweging van de considerans van verordening nr. 1798/2003).

15 — Zie vierde overweging van de considerans van verordening nr. 218/92.

16 — Zie eerste, tweede en derde overweging van de considerans van verordening nr. 218/92.

17 — Zie ook artikel 2, lid 1, tweede volzin, van richtlijn 77/799.

levering door de leverancier niet kan worden geleverd, altijd inlichtingen over de intracommunautaire verwerving in het land van bestemming in te winnen, dan zou het aantal verzoeken wellicht zodanig toenemen dat de aangezochte autoriteiten de verzoeken onder verwijzing naar artikel 7 van verordening nr. 218/92 op grond van de enorm zware administratieve belasting zouden terugsturen.

26. Geheel los van dergelijke praktische overwegingen zijn de inlichtingen van belastingautoriteiten van het land van bestemming ook niet onbeperkt geschikt om de vrijstelling van een intracommunautaire levering overeenkomstig artikel 28 quater, A, sub a, van de Zesde richtlijn aan te tonen.

27. Zoals ik in mijn conclusie in de zaak Teleos e.a. namelijk heb uiteengezet, gaan de belastingautoriteiten van het land van herkomst en die van het land van bestemming onafhankelijk van elkaar na of aan de voorwaarden voor de vrijstelling voor een intracommunautaire levering respectievelijk voor de belasting op een intracommunautaire verwerving is voldaan.[18] Het feit dat deze verwerving in het land van bestemming is aangegeven, geeft derhalve slechts een indicatie dat deze goederen het land van herkomst daadwerkelijk fysiek hebben verlaten. Beschikt de bevoegde belastingautoriteit van het land van herkomst over relevante informatie, omdat de autoriteiten van het land van bestemming deze informatie spontaan hebben verstrekt[19], dan kan deze de aanspraak op vrijstelling voor de levering hoogstens bijkomend ondersteunen.[20]

28. Ik besef wel degelijk dat een belastingplichtige in de situatie van Twoh op grond van de hier bepleite zienswijze de vrijstelling voor de levering wordt ontzegd, hoewel hij het vervoer naar het buitenland alleen wegens de nalatigheid van zijn handelspartner niet kan aantonen. Laat de leverancier het echter aan de verwerver over om de goederen naar het buitenland te brengen, dan neemt hij bewust het risico op zich dat hij niet over de relevante bewijzen beschikt wanneer de verwerver hem deze onthoudt. In die situatie kan de belastingdienst niet tussenbeide komen. Veeleer moet de leverancier te rade gaan bij zijn handelspartner en de bewijzen van hem verkrijgen dan wel de belasting over de toegevoegde waarde terugvorderen wanneer deze hem het bewijs van het vervoer uit het land van herkomst niet verschaft. De leverancier kan zich tegen die risico's beschermen door zekerheid te laten stellen ten belope van de belasting over de toegevoegde waarde en deze zekerheid geleidelijk tegen het overleggen van de vervoersdocumenten vrij te geven.

18 — Conclusie in de zaak Teleos e.a. (aangehaald in voetnoot 9, punt 90).

19 — In het onderhavige geval beschikten de Nederlandse autoriteiten ontegenzeglijk niet over relevante, spontaan verstrekte informatie. Ook is twijfelachtig of aangiften inzake de belasting op intracommunautaire verwervingen door het land van bestemming tot de automatisch te verstrekken informatie behoren. Niet het land van bestemming moet het land van herkomst de inlichtingen verstrekken die noodzakelijk zijn om de intracommunautaire levering van belasting vrij te stellen. Veeleer moet volgens artikel 4 van verordening nr. 218/92 het land van herkomst de overeenkomstig artikel 22, lid 6, sub b, vergaarde informatie aan het land van bestemming verstrekken (dus aangiften van de leverancier naar de verwerver), zodat daarmee de autoriteiten van dat laatste land de belasting op de verwerving kunnen zekerstellen.

20 — Zie conclusie in de zaak Teleos e.a. (aangehaald in voetnoot 9, punt 91).

29. Een belastingdienst is in een situatie als de onderhavige derhalve niet verplicht de autoriteiten van een andere lidstaat om inlichtingen te verzoeken over de vraag of aldaar belastingaangiften over de intracommunautaire verwerving van bepaalde goederen zijn ingediend.

V — Conclusie

30. Gelet op een en ander, geef ik in overweging de prejudiciële vraag van de Hoge Raad als volgt te beantwoorden:

„Wie overeenkomstig artikel 28 quater, A, sub 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, verzoekt om vrijstelling voor een intracommunautaire levering, moet aantonen dat de verwerver de macht heeft verkregen om als eigenaar te beschikken over het geleverde goed dat naar een andere lidstaat wordt/is verzonden of vervoerd en dat daardoor het land van herkomst fysiek heeft verlaten.

De belastingautoriteiten van het land waarvandaan het goed is uitgevoerd, zijn niet verplicht om, wanneer de belastingplichtige het bewijs van het verzenden of het vervoer van de goederen niet zelf kan leveren, de belastingautoriteiten van het land van bestemming om inlichtingen te verzoeken op grond van richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen en verordening (EEG) nr. 218/92 van de Raad van 27 januari 1992 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de indirecte belastingen (btw)."