ARREST VAN HET HOF (Grote kamer)

7 december 2010 *

In zaak C-285/09,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Bundesgerichtshof (Duitsland) bij beslissing van 7 juli 2009, ingekomen bij het Hof op 24 juli 2009, in de strafzaak tegen

R.,

in aanwezigheid van:

Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof,

Finanzamt Karlsruhe-Durlach,

* Procestaal: Duits.

wijst

HET HOF (Grote kamer),

samengesteld als volgt: V. Skouris, president, A. Tizzano, J.N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot en A. Arabadjiev, kamerpresidenten, E. Juhász, G. Arestis, U. Lõhmus (rapporteur), T. von Danwitz en C. Toader, rechters,

advocaat-generaal: P. Cruz Villalón,
griffier: K. Malacek, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 5 mei 2010,

gelet op de opmerkingen van:

— R., vertegenwoordigd door A. Parsch, D. Sauer, F. Kreilein, C. Prinz en K.-F. Zapf, Rechtsanwälte,

— de Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof, vertegenwoordigd door M. Harms en K. Lohse als gemachtigden,

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door M. Lumma en C. Blaschke als gemachtigden,

— Ierland, vertegenwoordigd door D. O'Hagan als gemachtigde, bijgestaan door B. Doherty, barrister,

— de Griekse regering, vertegenwoordigd door G. Kanellopoulos, Z. Chatzipavlou en V. Karra als gemachtigden,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou als gemachtigde,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 29 juni 2010,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van 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 (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2000/65/EG van de Raad van 17 oktober 2000 (PB L 269, blz. 44; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een strafprocedure die tegen R. is ingeleid wegens gestelde belastingfraude met betrekking tot de inning van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw").

Toepasselijke bepalingen

Zesde richtlijn

3 Artikel 2 van de Zesde richtlijn bepaalt dat aan btw zijn onderworpen de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, evenals de invoer van goederen.

4 Hoofdstuk XVI bis, met als titel „Overgangsregeling voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten", is in de Zesde richtlijn ingevoegd 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 (PB L 376, blz. 1), en omvat met name de artikelen 28 bis tot en met 28 quindecies.

5 Artikel 28 bis, lid 1, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn luidt:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn tevens onderworpen:

a) de intracommunautaire verwervingen van goederen onder bezwarende titel in het binnenland door een belastingplichtige die als zodanig optreedt, of door een niet-belastingplichtige rechtspersoon, wanneer de verkoper een belastingplichtige is die als zodanig optreedt en noch onder de in artikel 24 bedoelde vrijstellingsregeling, noch onder het bepaalde in artikel 8, lid 1, sub a, tweede zin, of in artikel 28 ter, B, lid 1, valt."

6 Het recht op vrijstelling voor intracommunautaire leveringen van goederen is vastgelegd in artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, dat luidt:

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

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

Nationale regeling

7 § 370, lid 1, van de Abgabenordnung 1977 (Duits belastingwetboek 1977, BGBl. 1976 I, blz. 613, en 1977 I, blz. 269):

„(1) Wordt gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste vijf jaar of met geldboete hij die

1. aan de belastingautoriteiten [...] onjuiste of onvolledige gegevens verstrekt met betrekking tot fiscaal relevante feiten,

[...]

en daardoor te weinig belasting betaalt of voor zichzelf of voor andere personen ongerechtvaardigde belastingvoordelen verkrijgt."

8 Volgens de verwijzende rechter bevat § 370 Abgabenordnung 1977 een strafbaarstelling via verwijzing aangezien in deze bepaling zelf niet alle constitutieve elementen van het strafbaar feit zijn vermeld. Zij wordt aangevuld met de bepalingen van materieel belastingrecht die aangeven welke feiten fiscaal relevant zijn en onder welke voorwaarden belasting verschuldigd is. De verschuldigdheid van belasting is bijgevolg een noodzakelijke voorwaarde voor een strafbare belastingfraude.

9 § 1, lid 1, van het Umsatzsteuergesetz 1999 (Duitse wet op de omzetbelasting van 1999, BGBl. 1999 I, blz. 1270; hierna: „UStG") bepaalt dat de leveringen en diensten die een ondernemer in het binnenland onder bezwarende titel verricht, in beginsel zijn onderworpen aan Duitse btw.

10 Krachtens § 4, punt 1, sub b, UStG, dat artikel 28 quater, A, sub a, van de Zesde richtlijn omzet, zijn de onder § 1, lid 1, punt 1, UStG vallende handelingen vrijgesteld van btw wanneer het intracommunautaire leveringen betreft.

11 § 6a, lid 1, UStG luidt:

„Van een intracommunautaire levering (artikel 4, punt 1, sub b) is sprake wanneer de levering voldoet aan de volgende voorwaarden:

1. de ondernemer of de afnemer heeft het voorwerp van de levering vervoerd of verzonden naar elders op het communautaire grondgebied;

2. de afnemer is

a) een ondernemer die het voorwerp van de levering voor zijn onderneming heeft verworven,

b) een rechtspersoon die geen ondernemer is of die het voorwerp van de levering niet voor zijn onderneming heeft verworven, of

c) iedere andere afnemer in geval van levering van een nieuw voertuig

en

3. de verwerving van het voorwerp van de levering is bij de afnemer in een andere lidstaat onderworpen aan de bepalingen van de omzetbelasting.

[...]"

12 Ingevolge § 6a, lid 3, UStG, moet de ondernemer aantonen dat aan de voorwaarden van de leden 1 en 2 van deze bepaling is voldaan. Met toestemming van de Bundesrat (Bondsraad) kan het Bundesministerium der Finanzen (Duits federaal ministerie van Financiën) bij wettelijke regeling bepalen op welke wijze de ondernemer dat bewijs moet leveren.

13 § 18a, lid 1, UStG bepaalt dat de binnenlandse ondernemer die btw-vrije intracommunautaire leveringen heeft verricht, een opgaaf aan het Bundeszentralamt für Steuern (federale belastingdienst) moet doen waarin met name het btw-identificatienummer van de afnemer wordt vermeld. Deze opgaaf vormt de basis voor het toezicht op het intracommunautaire goederenverkeer, doordat de gegevens worden geregistreerd en vervolgens aan de nationale belastingautoriteiten kunnen worden verstrekt via het btw-informatie-uitwisselingssysteem.

14 Volgens § 18b UStG moet de ondernemer aan de belastingdienst de belastinggrondslag van zijn intracommunautaire leveringen opgeven. § 10, lid 1, tweede volzin, UStG bepaalt dat de belastinggrondslag van een intracommunautaire levering normalerwijs wordt gevormd door het nettobedrag dat de ontvanger van de levering aan de ondernemer betaalt. Met de in § 18b bedoelde opgaaf deelt de ondernemer aan de belastingdienst mee dat de verrichte leveringen zijn vrijgesteld op grond van § 4, punt 1, sub b, en § 6a UStG, zodat hij geen btw over deze leveringen verschuldigd is.

15 De bewijslast die rust op de ondernemer die een intracommunautaire levering verricht, wordt nader geregeld in de Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1999 (uitvoeringsverordening van het UStG van 1999, BGBl. 1999 I, blz. 1308; hierna: „UStDV").

16 Overeenkomstig § 17a UStDV moet de ondernemer met geschikte bewijsstukken aantonen dat het voorwerp van de levering is vervoerd of verzonden naar elders op het grondgebied van de Unie („schriftelijk bewijs"). Daarnaast moet hij ingevolge § 17c UStDV aan de hand van boekhoudkundig bewijs aantonen dat is voldaan aan de voorwaarden voor belastingvrijstelling, daaronder begrepen vermelding van het btw-identificatienummer van de afnemer („boekhoudkundig bewijs").

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

17 R., een Portugese burger, stond aan het hoofd van een Duitse onderneming die zich bezighield met de handel in auto's in de hogere prijsklasse. Blijkens de vaststellingen in de verwijzingsbeslissing heeft hij sinds 2001 meer dan 500 auto's per jaar verkocht. De kopers waren voor het merendeel autobedrijven in Portugal.

18 Sinds 2002 heeft R. via een aantal manipulaties waarbij de identiteit van de werkelijke kopers van de auto's werd verborgen, autohandelaren in de Portugese Republiek in de gelegenheid gesteld aldaar btw-fraude te plegen. Hierdoor kon hij de auto's tegen een voordeligere prijs verkopen en dus meer winst maken.

19 Die manipulaties bestonden in het opmaken, ten behoeve van de boekhouding van de onderneming, van valse facturen op naam van fictieve kopers die werden opgevoerd als ontvangers van de leveringen. Op die facturen werd steeds de bedrijfsnaam van de zogenaamde koper vermeld alsook zijn btw-identificatienummer, de specificaties van de auto — die in werkelijkheid aan een andere koper werd geleverd —, de koopprijs en de aantekening „van btw vrijgestelde intracommunautaire levering overeenkomstig § 6a UStG", waaruit kon worden opgemaakt dat de btw in Portugal zou worden betaald. De fictieve kopers waren werkelijk bestaande, in Portugal gevestigde ondernemingen, waarvan sommige op de hoogte waren van het gebruik van hun handelsnaam, terwijl andere er onbekend mee waren.

20 De werkelijke kopers verkochten de auto's op hun beurt aan particuliere eindafnemers in Portugal, zonder de daaraan voorafgegane intracommunautaire verwerving te melden bij de Portugese belastingautoriteiten en zonder de over die verwerving verschuldigde btw te betalen. De reële zakelijke betrekkingen werden ook nog op andere manieren verhuld. Wanneer de eindafnemer bij de levering bekend was, stelde R. de CMR-vrachtbrief van meet af aan op diens naam op. Vervolgens schreef hij nog

een fictieve factuur uit, waarop hij de naam van de eindafnemer vermeldde als degene aan wie geleverd werd met daarbij de opzettelijk onjuiste vermelding „winstmargebelasting conform § 25a UStG", die van toepassing is op tweedehandsauto's.

21 Aldus verkocht en leverde de onderneming waarvan R. aan het hoofd stond, in 2002 en 2003 meer dan 1 100 auto's voor ongeveer 19 miljoen EUR. In zijn belastingaangiften voor die twee jaren vermeldde R. die transacties als btw-vrije intracommunautaire leveringen en in de aan het Bundeszentralamt für Steuern over te leggen „periodieke" lijsten noemde hij de fictieve kopers als contractpartijen om identificatie van de werkelijke kopers in Portugal via het systeem voor uitwisseling van belastinginformatie op het niveau van de Unie te voorkomen.

22 R., tegen wie een strafrechtelijke vervolging werd ingesteld, is op 30 januari 2008 in voorlopige hechtenis genomen. Bij vonnis van 17 september 2008 veroordeelde het Landgericht Mannheim hem tot een gevangenisstraf van in totaal drie jaar wegens belastingfraude in twee gevallen, waarbij hij in 2002 meer dan 1 miljoen EUR aan btw en in 2003 meer dan 1,5 miljoen EUR had ontdoken. Volgens het Landgericht zijn de bewust verkeerd opgegeven leveringen naar Portugal geen intracommunautaire leveringen in de zin van artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn. Het opzettelijke misbruik van de regels van het Unierecht rechtvaardigt immers de weigering van de belastingvrijstelling in Duitsland. Door niet te voldoen aan zijn verplichting om Duitse btw over die leveringen te innen, deze af te dragen aan de belastingautoriteiten en in zijn jaarlijkse belastingaangiften te vermelden, heeft R. belastingfraude gepleegd.

23 R. heeft bij de verwijzende rechter beroep tot „Revision" ingesteld tegen dit vonnis. Hij stelt dat de kwalificatie van de betrokken transacties door het Landgericht Mannheim niet juist is, nu het van btw vrijgestelde intracommunautaire leveringen betrof,

aangezien de voertuigen daadwerkelijk aan professionele verkopers in Portugal zijn geleverd. Btw-inkomsten in Duitsland zijn nooit aan de orde geweest, aangezien deze belasting was verschuldigd in de lidstaat van bestemming, namelijk de Portugese Republiek. Het feit dat die belasting in laatstgenoemde staat niet is voldaan, doet niet ter zake.

24 In zijn verwijzingsbeslissing zet het Bundesgerichtshof het standpunt uiteen dat artikel 28 quater, A, sub a, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de belastingvoordelen die in de regel aan een transactie verbonden zijn, moeten worden geweigerd aan eenieder die dergelijke transacties verricht met het oog op belastingfraude, indien de betrokken belastingplichtige de fraude of het misbruik kent en hieraan deelneemt. Dit volgt enerzijds uit het verbod van misbruik dat in het Unierecht is opgenomen en dat geldt voor de btw, en anderzijds uit de strekking van deze bepaling en de doelstellingen van de Zesde richtlijn.

25 De verwijzende rechter wijst erop dat hij, gelet op de voldoende duidelijke rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie, nooit twijfels heeft gehad over de uitlegging van de Zesde richtlijn en dat hij in twee vergelijkbare zaken reeds heeft geweigerd vrijstelling te verlenen voor een intracommunautaire levering.

26 Blijkens het dossier heeft het Finanzgericht Baden-Württemberg, in een op R. betrekking hebbende parallelle fiscale procedure voor dezelfde feiten, echter in een beschikking van 11 maart 2009 zijn twijfels over de uitlegging van het Bundesgerichtshof met betrekking tot de weigering van de vrijstelling geuit en de tenuitvoerlegging van de aan R. gerichte btw-aanslagen geschorst. Volgens het Finanzgericht is het communautaire verbod van misbruik niet van toepassing, aangezien er voor de betrokken transacties een andere verklaring bestaat dan de loutere verkrijging van

belastingvoordelen. Bovendien verzetten de beginselen van neutraliteit en territorialiteit van de btw zich tegen de opvatting van het Bundesgerichtshof.

27 Gezien deze uiteenlopende oordelen van de Duitse rechters acht het Bundesgerichtshof een prejudiciële verwijzing noodzakelijk omdat R. strafvervolging kan ontlopen indien de betrokken transacties worden aangemerkt als onder de vrijstelling van artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn vallende intracommunautaire leveringen. In dat geval is de deelneming van een Duitse marktdeelnemer aan belastingfraude in Portugal naar Duits fiscaal strafrecht niet strafbaar, aangezien de wederkerigheid inzake strafrechtelijke vervolging niet is gegarandeerd. De valse verklaringen met betrekking tot de afnemer leveren geen misdrijf op, maar alleen een overtreding waarop een geldboete van maximaal 5 000 EUR is gesteld.

28 In die omstandigheden heeft het Bundesgerichtshof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

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

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

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

Beantwoording van de prejudiciële vraag

Ontvankelijkheid

29 R. betwist de ontvankelijkheid van het verzoek om een prejudiciële beslissing op twee gronden. In de eerste plaats stelt hij dat de verwijzende rechter de feiten van het hoofdgeding verkeerd heeft voorgesteld door te oordelen dat de tweedehandsauto's werden verkocht aan „fictieve ondernemingen" of „missing traders", terwijl het daadwerkelijk verrichte leveringen aan werkelijk bestaande marktdeelnemers betrof en die leveringen winstgevende transacties waren die in overeenstemming waren met de marktvoorwaarden. De prejudiciële vraag is niet-ontvankelijk, aangezien zij geen verband houdt met de feiten of het voorwerp van het hoofdgeding en niet objectief noodzakelijk is voor de beslechting ervan.

30 In de tweede plaats is R. van mening dat de gestelde vraag een hypothetisch karakter heeft omdat een richtlijn geen rechtstreekse werking kan hebben op strafrechtelijk gebied. Hij refereert daarbij aan de arresten van 8 oktober 1987, Kolpinghuis Nijmegen (80/86, Jurispr. blz. 3969); 12 december 1996 (X, C-74/95 en C-129/95, Jurispr. blz. I-6609, punt 23), en 3 mei 2005, Berlusconi e.a. (C-387/02, C-391/02 en C-403/02, Jurispr. blz. I-3565, punten 73 e.v.). Volgens R. blijkt de door de verwijzende rechter voorgestane uitlegging van de Zesde richtlijn niet uit de in het Duitse recht geldende relevante bepalingen. Het Duitse constitutionele recht, met name het legaliteitsbeginsel in strafzaken, stelt grenzen aan de uitlegging in overeenstemming met de Zesde richtlijn, mocht een dergelijke uitlegging leiden tot een strafrechtelijke veroordeling in het hoofdgeding.

31 In dit verband zij eraan herinnerd dat het op grond van artikel 267 VWEU uitsluitend een zaak is van de nationale rechter aan wie het geschil is voorgelegd en die de verantwoordelijkheid draagt voor de te geven rechterlijke beslissing, om, gelet op

de bijzonderheden van het aan hem voorgelegde geval, zowel de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het wijzen van zijn vonnis te beoordelen, als de relevantie van de vragen die hij aan het Hof voorlegt. Wanneer de gestelde vragen betrekking hebben op de uitlegging en/of de geldigheid van het Unierecht, is het Hof derhalve in beginsel verplicht daarop te antwoorden (zie in die zin met name arresten van 15 december 1995, Bosman, C-415/93, Jurispr. blz. I-4921, punt 59; 19 september 2000, Schmeink & Cofreth en Strobel, C-454/98, Jurispr. blz. I-6973, punt 37, en 26 oktober 2010, Schmelz, C-97/09, Jurispr. blz. I-10465, punt 28).

32 Het Hof kan een verzoek om een prejudiciële beslissing van een nationale rechter dan ook slechts afwijzen wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van het Unierecht geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, of wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is of het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die noodzakelijk zijn om een zinvol antwoord te geven op de gestelde vragen (zie arresten van 5 december 2006, Cipolla e.a., C-94/04 en C-202/04, Jurispr. blz. I-11421, punt 25, en 18 maart 2010, Alassini e.a., C-317/08–C-320/08, Jurispr. blz. I-2213, punt 26, en arrest Schmelz, reeds aangehaald, punt 29).

33 Dat is niet het geval in de onderhavige zaak. De nationale rechter heeft het Hof gegevens, feitelijk en rechtens, verstrekt die een duidelijk verband vertonen met het voorwerp van het hoofdgeding, alsook de redenen waarom hij de uitlegging van artikel 28 quater, A, sub a, van de Zesde richtlijn noodzakelijk acht voor het wijzen van zijn vonnis.

34 Bijgevolg is het verzoek om een prejudiciële beslissing ontvankelijk.

Ten gronde

35 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 28 quater, A, sub a, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat in omstandigheden als die in het hoofdgeding, waarin de levering van een goed naar een andere lidstaat weliswaar heeft plaatsgevonden, maar de leverancier bij de levering de identiteit van de echte verkrijger heeft verborgen om deze in de gelegenheid te stellen de btw over de corresponderende intracommunautaire verwerving te ontduiken, vrijstelling van deze belasting voor een dergelijke intracommunautaire levering moet worden geweigerd.

36 Ter beantwoording van deze vraag moet om te beginnen eraan worden herinnerd dat de bestrijding van fraude, belastingontwijking en mogelijke misbruiken een doel is dat door de Zesde btw-richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd (zie met name arresten van 29 april 2004, Gemeente Leusden en Holin Groep, C-487/01 en C-7/02, Jurispr. blz. I-5337, punt 76, en 21 februari 2006, Halifax e.a., C-255/02, Jurispr. blz. I-1609, punt 71).

37 Intracommunautaire goederenleveringen zijn vrijgesteld op grond van artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, dat deel uitmaakt van de in hoofdstuk XVI bis van deze richtlijn opgenomen overgangsregeling voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten, waarvan de doelstelling erin bestaat de belastingopbrengst te doen toekomen aan de lidstaat waar het eindverbruik van de geleverde goederen plaatsvindt (zie arresten van 27 september 2007, Teleos e.a., C-409/04, Jurispr. blz. I-7797, punt 36; Collée, C-146/05, Jurispr. blz. I-7861, punt 22; Twoh International, C-184/05, Jurispr. blz. I-7897, punt 22, en 22 april 2010, X en fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 en C-539/08, Jurispr. blz. I-3581, punt 30).

38 Bij het bij die overgangsregeling ingevoerde mechanisme wordt enerzijds de levering van intracommunautair te verzenden of te vervoeren goederen door de lidstaat van aanvang van deze verzending of dit vervoer vrijgesteld en bestaat daarenboven recht op aftrek of teruggaaf van de in deze lidstaat voldane voorbelasting, en wordt

anderzijds de intracommunautaire verwerving door de lidstaat van aankomst belast. Dit mechanisme zorgt aldus voor een duidelijke afbakening van de fiscale soevereiniteit van de betrokken lidstaten (zie in die zin arrest van 6 april 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Jurispr. blz. I-3227, punten 30 en 40).

39 Net als andere begrippen die de in het kader van de Zesde richtlijn belastbare handelingen omschrijven (zie met name arresten van 12 januari 2006, Optigen e.a., C-354/03, C-355/03 en C-484/03, Jurispr. blz. I-483, punt 44, en 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling, C-439/04 en C-440/04, Jurispr. blz. I-6161, punt 41), zijn de begrippen intracommunautaire levering en intracommunautaire verwerving objectief van aard en worden zij onafhankelijk van het oogmerk en het resultaat van de betrokken handelingen toegepast (arrest Teleos e.a., reeds aangehaald, punt 38).

40 Wat in het bijzonder intracommunautaire leveringen betreft, blijkt uit artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn dat onder dit begrip vallen en zijn vrijgesteld, onder de voorwaarden die de lidstaten vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de hierna genoemde vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, belastingontwijking en misbruik te voorkomen, leveringen van goederen door de verkoper of door de afnemer of voor hun rekening buiten het grondgebied van een lidstaat, 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.

41 Het Hof heeft deze bepaling aldus uitgelegd dat de intracommunautaire levering pas wordt vrijgesteld wanneer de macht om als eigenaar te beschikken over het goed aan de afnemer is overgedragen en de leverancier aantoont dat dit goed naar een andere lidstaat is verzonden of vervoerd en het goed het grondgebied van de lidstaat van levering ingevolge deze verzending of dit vervoer fysiek heeft verlaten (zie reeds aangehaalde arresten Teleos e.a., punt 42, en Twoh International, punt 23).

42 Het Hof heeft verder vastgesteld dat het sinds de afschaffing van de controle aan de grenzen tussen de lidstaten voor de belastingautoriteiten moeilijk is om te verifiëren of de goederen het grondgebied van de betrokken lidstaat al dan niet fysiek hebben verlaten. Als gevolg daarvan controleren de nationale belastingautoriteiten hoofdzakelijk aan de hand van de door de belastingplichtigen verstrekte bewijzen en verklaringen (reeds aangehaalde arresten Teleos e.a., punt 44, en Twoh International, punt 24).

43 Aangezien geen enkele bepaling van de Zesde richtlijn in concreto bepaalt welke bewijzen de belastingplichtigen moeten leveren om in aanmerking te komen voor btw-vrijstelling, valt deze kwestie, zoals blijkt uit de eerste zinsnede van artikel 28 quater, A, van de Zesde richtlijn, evenwel onder de bevoegdheid van de lidstaten (zie arrest Collée, reeds aangehaald, punt 24).

44 Overeenkomstig deze bepaling moeten de lidstaten de voorwaarden voor vrijstelling van intracommunautaire leveringen vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van die vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, belastingontwijking en misbruik te voorkomen.

45 Bij de uitoefening van hun bevoegdheden moeten de lidstaten evenwel de algemene rechtsbeginselen die deel uitmaken van de rechtsorde van de Unie, waaronder met name het rechtszekerheids-, het evenredigheids- en het vertrouwensbeginsel, naleven (zie in die zin arresten van 18 december 1997, Molenheide e.a., C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, Jurispr. blz. I-7281, punt 48; 11 mei 2006, Federation of Technological Industries e.a., C-384/04, Jurispr. blz. I-4191, punten 29 en 30, en 21 februari 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Jurispr. blz. I-771, punt 18). Wat in het bijzonder het evenredigheidsbeginsel betreft, heeft het Hof reeds geoordeeld dat de maatregelen die de lidstaten kunnen vaststellen, overeenkomstig dit beginsel niet verder mogen gaan dan wat nodig is ter bereiking van het doel om de juiste heffing van de belasting en de voorkoming van fraude te waarborgen (zie met name arrest

van 29 juli 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, Jurispr. blz. I-7639, punt 26).

46 Voorts volgt uit de rechtspraak van het Hof dat om in aanmerking te komen voor vrijstelling op grond van artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, de goederenleverancier het bewijs dient te leveren dat de voor de toepassing van deze bepaling geldende voorwaarden, daaronder begrepen de door de lidstaten vastgestelde voorwaarden om een juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, belastingontwijking en misbruik te voorkomen, zijn vervuld (zie in die zin arrest Twoh International, reeds aangehaald, punt 26).

47 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat R. in het hoofdgeding aanspraak heeft gemaakt op btw-vrijstelling in omstandigheden waarin de geleverde goederen het Duitse grondgebied weliswaar hadden verlaten, maar de facturen en aangiften die hij ten bewijze van de intracommunautaire transacties aan de belastingautoriteiten had verstrekt, opzettelijk feitelijk onjuist waren. Volgens de verwijzende rechter heeft R. in die facturen immers de identiteit van de werkelijke kopers verborgen om deze in de gelegenheid te stellen de btw over de in Portugal verrichte intracommunautaire verwerving te ontduiken.

48 Het overleggen van valse facturen of valse verklaringen en andere manipulaties van bewijs kunnen beletten dat de belasting juist wordt geheven, waardoor de goede werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel in het gedrang komt. Dergelijke handelingen zijn des te ernstiger wanneer zij plaatsvinden in het kader van de overgangsregeling voor de belastingheffing op intracommunautaire transacties, welke, zoals in punt 42 van dit arrest in herinnering is gebracht, functioneert op basis van de door de belastingplichtigen verstrekte bewijzen.

49 Derhalve staat het Unierecht niet eraan in de weg dat de lidstaten het opstellen van onregelmatige facturen als belastingfraude beschouwen en in dergelijke gevallen weigeren vrijstelling te verlenen (zie in die zin arrest Schmeink & Cofreth en Strobel, reeds aangehaald, punt 62, en beschikking van 3 maart 2004, Transport Service, C-395/02, Jurispr. blz. I-1991, punt 30).

50 De weigering tot vrijstelling bij niet-nakoming van een in het nationale recht opgenomen verplichting — in casu de verplichting tot identificatie van de afnemer voor wie de intracommunautaire levering bestemd is — heeft immers een afschrikkende werking die beoogt de doeltreffendheid van die verplichting te waarborgen en alle fraude en belastingontwijking te voorkomen (zie naar analogie met betrekking tot de inhouding van een deel van de aftrekbare btw, arrest Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, reeds aangehaald, punt 28).

51 In omstandigheden als die van het hoofdgeding kan de lidstaat van vertrek van de intracommunautaire levering op grond van zijn bevoegdheden krachtens de eerste zinsnede van artikel 28 quater, A, van de Zesde richtlijn bijgevolg weigeren vrijstelling te verlenen om een juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, belastingontwijking en misbruik te voorkomen.

52 Met betrekking tot specifieke gevallen waarin op goede gronden kan worden aangenomen dat de intracommunautaire verwerving die volgt op de betrokken levering mogelijkerwijs ontsnapt aan de betaling van btw in de lidstaat van bestemming, ondanks de wederzijdse bijstand en de administratieve samenwerking tussen de belastingautoriteiten van de betrokken lidstaten, moet de lidstaat van vertrek evenwel in beginsel weigeren vrijstelling te verlenen aan de goederenleverancier en deze verplichten de belasting achteraf te betalen, ter voorkoming dat de betrokken transactie helemaal niet wordt belast. Volgens het fundamentele beginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel is bij elke transactie inzake productie of distributie immers btw verschuldigd, onder aftrek van de btw waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast (zie met name reeds aangehaalde beschikking Transport

Service, punten 20 en 21, en reeds aangehaalde arresten Optigen e.a., punt 54, en Collée, punt 22).

53 Wat het evenredigheidsbeginsel betreft, dient erop te worden gewezen dat dit beginsel niet eraan in de weg staat dat een leverancier die aan belastingfraude deelneemt, wordt verplicht tot betaling achteraf van de btw over de door hem verrichte intracommunautaire levering, voor zover zijn betrokkenheid bij de fraude een beslissend element is dat in aanmerking moet worden genomen bij de toetsing van de evenredigheid van een nationale maatregel.

54 Voorts wordt aan de constatering in punt 51 van dit arrest niet afgedaan door het beginsel van fiscale neutraliteit en het rechtszekerheidsbeginsel en evenmin door het vertrouwensbeginsel. Deze beginselen kunnen immers niet op goede gronden worden aangevoerd door een belastingplichtige die opzettelijk aan belastingfraude heeft deelgenomen en het functioneren van het gemeenschappelijke btw-stelsel in gevaar heeft gebracht.

55 Gelet op al het voorgaande dient op de gestelde vraag te worden geantwoord dat in omstandigheden als die in het hoofdgeding, waarin een intracommunautaire goederenlevering weliswaar heeft plaatsgevonden, maar de leverancier bij de levering de identiteit van de echte verkrijger heeft verborgen om deze in de gelegenheid te stellen de btw te ontduiken, de lidstaat van vertrek van de intracommunautaire levering op grond van zijn bevoegdheden krachtens de eerste zinsnede van artikel 28 quater, A, van de Zesde richtlijn kan weigeren vrijstelling te verlenen voor deze transactie.

Kosten

56 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Grote kamer) verklaart voor recht:

In omstandigheden als die van het hoofdgeding, waarin een intracommunautaire goederenlevering weliswaar heeft plaatsgevonden, maar de leverancier bij de levering de identiteit van de echte verkrijger heeft verborgen om deze in de gelegenheid te stellen de belasting over de toegevoegde waarde te ontduiken, kan de lidstaat van vertrek van de intracommunautaire levering op grond van zijn bevoegdheden krachtens de eerste zinsnede van artikel 28 quater, 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, zoals gewijzigd bij richtlijn 2000/65/EG van de Raad van 17 oktober 2000, weigeren vrijstelling te verlenen voor deze transactie.

ondertekeningen