ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

19 april 2018*

„Prejudiciële verwijzing – Belastingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Plaats van de intracommunautaire verwerving – Artikel 42 – Intracommunautaire verwerving van goederen met het oog op een daaropvolgende levering – Artikel 141 – Vrijstelling – Driehoekstransactie – Vereenvoudigingsmaatregelen – Artikel 265 – Verbetering van de lijst”

In zaak C-580/16,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Verwaltungsgerichtshof (hoogste bestuursrechter, Oostenrijk) bij beslissing van 19 oktober 2016, ingekomen bij het Hof op 17 november 2016, in de procedure

Firma Hans Bühler KG

tegen

Finanzamt Graz-Stadt,

wijst

HET HOF (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: T. von Danwitz, kamerpresident, C. Vajda, E. Juhász, K. Jürimäe (rapporteur) en C. Lycourgos, rechters,

advocaat-generaal: Y. Bot,

griffier: R. Schiano, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 11 oktober 2017,

gelet op de opmerkingen van:

– Firma Hans Bühler KG, vertegenwoordigd door P. Schulte, Rechtsanwalt,

– de Oostenrijkse regering, vertegenwoordigd door G. Eberhard, F. Koppensteiner en S. Pfeiffer als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en B.-R. Killmann als gemachtigden,

* Procestaal: Duits.

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 30 november 2017,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 141, onder c), en van de artikelen 42 en 265 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010 (PB 2010, L 189, blz. 1) (hierna: „btw-richtlijn"), gelezen in samenhang met artikel 41, eerste alinea, en de artikelen 197 en 263 van de btw-richtlijn.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Firma Hans Bühler KG en Finanzamt Graz-Stadt (belastingdienst van de stad Graz, Oostenrijk) over de betaling van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) over transacties die plaatsvonden van oktober 2012 tot en met maart 2013.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 De overwegingen 10 en 38 van de btw-richtlijn luiden:

„(10) Gedurende [de] overgangsperiode moeten de intracommunautaire handelingen die worden verricht door andere belastingplichtigen dan vrijgestelde belastingplichtigen, in de lidstaten van bestemming worden belast op basis van de tarieven en voorwaarden van die lidstaten.

[…]

(38) Voor de in het binnenlandse verkeer belastbare handelingen in verband met intracommunautair handelsverkeer van goederen dat in de overgangsperiode wordt verricht door belastingplichtigen die niet zijn gevestigd op het grondgebied van de lidstaat van de intracommunautaire verwerving van de goederen, kettingtransacties daaronder begrepen, moeten vereenvoudigingsmaatregelen worden genomen ter waarborging van een gelijkwaardige behandeling in alle lidstaten. Daartoe dienen de bepalingen betreffende de regeling van de belastingheffing en betreffende degene die tot voldoening van de belasting uit hoofde van deze handelingen gehouden is, te worden geharmoniseerd. Goederen die bestemd zijn om in het kleinhandelsstadium te worden geleverd, dienen evenwel in beginsel van deze regelingen te worden uitgesloten."

4 Artikel 2, lid 1, onder b), i), van de btw-richtlijn luidt:

„1. De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

[…]

b) de intracommunautaire verwervingen van goederen die binnen het grondgebied van een lidstaat onder bezwarende titel worden verricht:
   i) door een als zodanig handelende belastingplichtige of door een niet-belastingplichtige rechtspersoon, wanneer de verkoper een als zodanig handelende belastingplichtige is die noch onder de in de artikelen 282 tot en met 292 bedoelde vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen, noch onder artikel 33 of artikel 36 valt".

5 Artikel 20, eerste alinea, van de btw-richtlijn luidt:

„Als ‚intracommunautaire verwerving van goederen' wordt beschouwd het verkrijgen van de macht om als eigenaar te beschikken over een roerende lichamelijke zaak die door de verkoper of de afnemer, of voor hun rekening, met als bestemming de afnemer is verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van het goed."

6 Artikel 40 van de btw-richtlijn bepaalt:

„Als plaats van een intracommunautaire verwerving van goederen wordt aangemerkt de plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of van het vervoer naar de afnemer."

7 Artikel 41 van de btw-richtlijn luidt:

„Onverminderd artikel 40 wordt als plaats van een intracommunautaire verwerving van goederen als bedoeld in artikel 2, lid 1, onder b), punt i), aangemerkt het grondgebied van de lidstaat die het btw-identificatienummer heeft toegekend waaronder de afnemer deze verwerving heeft verricht, voor zover de afnemer niet aantoont dat de btw op deze verwerving is geheven overeenkomstig artikel 40.

Indien op de verwerving uit hoofde van artikel 40 btw wordt geheven in de lidstaat van aankomst van de verzending of van het vervoer van de goederen, nadat de btw erop is geheven op grond van de eerste alinea, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd in de lidstaat die het btw-identificatienummer heeft toegekend waaronder de afnemer deze verwerving heeft verricht."

8 Artikel 42 van de btw-richtlijn bepaalt:

„Artikel 41, eerste alinea, is niet van toepassing en de intracommunautaire verwerving van goederen wordt geacht overeenkomstig artikel 40 aan de btw te zijn onderworpen wanneer de volgende voorwaarden vervuld zijn:

a) de afnemer toont aan deze verwerving te hebben verricht met het oog op een daaropvolgende levering binnen het grondgebied van de overeenkomstig artikel 40 bepaalde lidstaat, waarvoor degene voor wie deze levering bestemd is, overeenkomstig artikel 197 is aangewezen als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon;

b) de afnemer heeft voldaan aan de in artikel 265 bedoelde verplichtingen inzake de indiening van de aldaar bedoelde lijst."

9 Artikel 141 van de btw-richtlijn luidt:

„Elke lidstaat treft bijzondere maatregelen om de intracommunautaire verwerving van goederen die overeenkomstig artikel 40 binnen zijn grondgebied wordt verricht, niet aan de btw te onderwerpen indien de volgende voorwaarden vervuld zijn:

a) de verwerving van goederen wordt verricht door een niet in die lidstaat gevestigde, maar in een andere lidstaat voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige;

b) de verwerving van goederen wordt verricht met het oog op een daaropvolgende levering van deze goederen in diezelfde lidstaat door de in punt a) bedoelde belastingplichtige;

c) de aldus door de in punt a) bedoelde belastingplichtige verworven goederen worden rechtstreeks vanuit een andere lidstaat dan die waarin hij voor btw-doeleinden geïdentificeerd is, verzonden of vervoerd naar degene voor wie hij de daaropvolgende levering verricht;

d) degene voor wie de daaropvolgende levering bestemd is, is een andere belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon, die in diezelfde lidstaat voor btw-doeleinden is geïdentificeerd;

e) de in punt d) bedoelde persoon voor wie de volgende levering is bestemd, is overeenkomstig artikel 197 aangewezen als degene die is gehouden tot voldoening van de belasting, verschuldigd uit hoofde van de levering welke is verricht door de belastingplichtige die niet gevestigd is in de lidstaat waar de belasting is verschuldigd."

10 Artikel 197 van de btw-richtlijn bepaalt:

„1. De btw is verschuldigd door degene voor wie de goederenlevering bestemd is wanneer de volgende voorwaarden vervuld zijn:

a) de belastbare handeling is een goederenlevering die onder de voorwaarden van artikel 141 wordt verricht;

b) degene voor wie de levering bestemd is, is een andere belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon, die voor btw-doeleinden is geïdentificeerd in de lidstaat waar de levering wordt verricht;

c) de factuur die is uitgereikt door de belastingplichtige die niet gevestigd is in de lidstaat van degene voor wie de levering bestemd is, is opgesteld overeenkomstig hoofdstuk 3, afdelingen 3 tot en met 5.

2. In het geval dat overeenkomstig artikel 204 een fiscaal vertegenwoordiger wordt aangewezen als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon, kunnen de lidstaten een afwijking van lid 1 van dit artikel toestaan."

11 Artikel 262 van de btw-richtlijn luidt:

„Iedere voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige moet een lijst indienen met de volgende gegevens:

a) de voor btw-doeleinden geïdentificeerde afnemers aan wie hij goederen heeft geleverd onder de in artikel 138, lid 1, en lid 2, onder c), gestelde voorwaarden;

b) de voor btw-doeleinden geïdentificeerde personen voor wie de goederen waarop de in artikel 42 bedoelde intracommunautaire verwervingen betrekking hebben, bestemd zijn;

c) de belastingplichtigen en de voor btw-doeleinden geïdentificeerde niet-belastingplichtige rechtspersonen voor wie hij andere diensten heeft verricht dan die welke in de lidstaat waar de handeling belastbaar is, van btw zijn vrijgesteld, voor welke diensten de afnemer overeenkomstig artikel 196 de tot voldoening van de belasting gehouden persoon is."

12 Artikel 263 van de btw-richtlijn bepaalt:

„1. Voor elke kalendermaand wordt een lijst opgesteld, binnen een termijn van ten hoogste één maand en volgens regels die door de lidstaten worden vastgesteld.

[…]"

13 Artikel 265 van deze richtlijn luidt:

„1. In de in artikel 42 bedoelde gevallen van intracommunautaire verwerving van goederen dient de belastingplichtige die voor btw-doeleinden is geïdentificeerd in de lidstaat welke het btw-identificatienummer heeft toegekend waaronder de belastingplichtige deze verwervingen heeft verricht, duidelijk de volgende gegevens op de lijst te vermelden:

a) het nummer waaronder hij voor btw-doeleinden in die lidstaat is geïdentificeerd en waaronder hij de verwerving en de daaropvolgende goederenlevering heeft verricht;

b) het nummer waaronder degene voor wie de daaropvolgende levering, verricht door de belastingplichtige, bestemd is, in de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van de goederen is geïdentificeerd;

c) voor elk van degenen voor wie de daaropvolgende levering bestemd is, het totale bedrag, de btw niet inbegrepen, van de door de belastingplichtige in de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van de goederen verrichte leveringen.

2. Het in lid 1, onder c), bedoelde bedrag wordt opgegeven voor het overeenkomstig artikel 263, leden 1 tot en met 1 ter, vastgestelde indieningstijdvak waarin de belasting verschuldigd is geworden."

Oostenrijks recht

14 § 3, lid 8, van de Anhang (Binnenmarkt) (bijlage [interne markt]) van de Umsatzsteuergesetz 1994 (wet op de omzetbelasting) van 23 augustus 1994 (BGBl. 663/1994; hierna: „UStG 1994") bepaalt:

„De intracommunautaire verwerving wordt verricht op het grondgebied van de lidstaat waarop de goederen zich na afloop van het vervoer of […] de verzending bevinden. Wanneer de verwerver jegens de leverancier gebruikt maakt van een door een andere lidstaat toegekend btw-identificatienummer, geldt de verwerving als verricht op het grondgebied van deze lidstaat totdat de verwerver bewijst dat door de in de eerste zin bedoelde lidstaat belasting is geheven over de verwerving. Ingeval dat bewijs wordt geleverd, geldt § 16 dienovereenkomstig."

15 § 25 UStG 1994, zoals van toepassing over 2012 (BGBl. I, 34/2010), met als opschrift „Driehoekstransactie", luidt:

„Begrip

(1) Er is sprake van een driehoekstransactie wanneer drie ondernemers in drie verschillende lidstaten belastbare handelingen met betrekking tot dezelfde goederen verrichten, deze goederen rechtstreeks door de eerste leverancier aan de laatste afnemer worden bezorgd en aan de in lid 3 gestelde voorwaarden is voldaan. Dat geldt eveneens wanneer de laatste afnemer een rechtspersoon is die geen ondernemer is of de goederen niet voor bedrijfsdoeleinden verwerft.

Plaats van de intracommunautaire verwerving ingeval sprake is van een driehoekstransactie

(2) De in § 3, lid 8, tweede volzin, bedoelde intracommunautaire verwerving wordt geacht te zijn belast wanneer de ondernemer (verwerver) bewijst dat sprake is van een driehoekstransactie en hij zijn aangifteplicht op grond van lid 6 is nagekomen. Wanneer de ondernemer zijn aangifteplicht niet nakomt, wordt de niet-onderworpenheid met terugwerkende kracht opgeheven.

Niet-onderworpenheid bij intracommunautaire verwerving van goederen

(3) De intracommunautaire verwerving is onder de volgende voorwaarden niet aan de btw onderworpen:

a) de ondernemer (verwerver) heeft geen woonplaats of zetel op het nationale grondgebied, maar is op het grondgebied van de [Unie] voor btw-doeleinden geïdentificeerd;

b) de verwerving wordt verricht met het oog op een daaropvolgende levering door een ondernemer (verwerver) op het nationale grondgebied aan een andere ondernemer of een rechtspersoon die voor btw-doeleinden op het nationale grondgebied is geïdentificeerd;

c) de verworven goederen zijn afkomstig uit een andere lidstaat dan de lidstaat waarin de ondernemer (verwerver) voor btw-doeleinden is geïdentificeerd;

d) de macht om over de verworven goederen te beschikken wordt rechtstreeks door de eerste leverancier of de eerste afnemer aan de laatste afnemer (ontvanger) overgedragen;

e) de belasting is overeenkomstig lid 5 verschuldigd door de ontvanger.

Uitgifte van een factuur door de verwerver

(4) De factuur moet ingeval de verwerving op grond van lid 3 niet aan de btw is onderworpen, bovendien de volgende vermeldingen bevatten:

– een uitdrukkelijke vermelding dat er sprake is van een intracommunautaire driehoekstransactie en dat de belasting verschuldigd is door de laatste afnemer,

– het btw-identificatienummer waaronder de ondernemer (verwerver) de intracommunautaire verwerving en de daaropvolgende goederenlevering heeft verricht, en

– het btw-identificatienummer van de ontvanger van de levering.

Tot voldoening van de belasting gehouden persoon

(5) In geval van een driehoekstransactie is de belasting verschuldigd door de ontvanger van de aan btw onderworpen levering wanneer de door de verwerver uitgereikte factuur voldoet aan de voorwaarden van lid 4.

Verplichtingen van de verwerver

(6) Tot nakoming van zijn aangifteplicht als bedoeld in lid 2 moet de ondernemer in de lijst de volgende vermeldingen opnemen:

– het binnenlandse btw-identificatienummer waaronder hij de intracommunautaire verwerving en de daaropvolgende levering van de goederen heeft verricht;

– het btw-identificatienummer van de ontvanger van de door de ondernemer verrichte daaropvolgende levering dat hem is toegekend in de lidstaat van aankomst van de verzonden of vervoerde goederen;

– voor elke afzonderlijke ontvanger het bedrag van de tegenprestatie voor de leveringen die op deze wijze door de ondernemer zijn verricht in de lidstaat van aankomst van de verzonden of vervoerde goederen. Deze bedragen moeten worden vermeld voor het kwartaal waarin de belastingschuld is ontstaan.

Verplichtingen van de ontvanger

(7) Bij de berekening van de belasting overeenkomstig § 20 moet in het vast te stellen bedrag het op grond van lid 5 verschuldigde bedrag worden meegerekend."

16 Met ingang van 1 januari 2013 is lid 4 van dit voorschrift aldus gewijzigd (zoals bekendgemaakt in BGBl. I, 112/2012):

„Uitgifte van een factuur door de verwerver

(4) De factuur wordt opgesteld overeenkomstig de voorschriften van de lidstaat van waaruit de verwerver zijn bedrijf voert. Wordt de levering verricht vanuit de bedrijfszetel van de verwerver, dan is het recht van toepassing van de lidstaat van de plaats van deze bedrijfszetel. Wanneer de ontvanger bij wie de belastingschuld wordt verlegd, een creditnota uitschrijft, dan gelden de voorschriften van de lidstaat van uitvoering van de levering.

Wanneer de bepalingen van de onderhavige federale wet van toepassing zijn op de uitgifte van de factuur, moet de factuur bovendien de volgende vermeldingen bevatten:

– een uitdrukkelijke vermelding dat er sprake is van een intracommunautaire driehoekstransactie en dat de belasting verschuldigd is door de laatste afnemer,

– het btw-identificatienummer waaronder de ondernemer (verwerver) de intracommunautaire verwerving en de daaropvolgende goederenlevering heeft verricht, en

– het btw-identificatienummer van de ontvanger van de levering."

17 Ingevolge § 21, lid 3, UStG 1994 moeten de lijsten worden ingediend uiterlijk voor het einde van de kalendermaand die volgt op het aangiftetijdvak.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

18 Firma Hans Bühler, een commanditaire vennootschap die in Duitsland is gevestigd en voor btw-doeleinden is geïdentificeerd, exploiteert in die lidstaat een productie- en handelsonderneming. Van oktober 2012 tot en met maart 2013 was zij ook in Oostenrijk voor btw-doeleinden geïdentificeerd en zij was van plan in die lidstaat een vaste inrichting op te richten.

19 In die periode heeft Firma Hans Bühler het Oostenrijkse btw-identificatienummer uitsluitend voor de als volgt beschreven handelingen gebruikt: zij kocht van in Duitsland gevestigde leveranciers producten die zij vervolgens doorverkocht aan een in Tsjechië gevestigde en voor btw-doeleinden geïdentificeerde afnemer. De producten werden door de Duitse leveranciers rechtstreeks naar de Tsjechische eindafnemer verzonden.

20 De Duitse leveranciers hebben op de facturen die zij aan Firma Hans Bühler uitreikten, haar Oostenrijkse btw-identificatienummer alsmede hun eigen Duitse btw-identificatienummer vermeld. Firma Hans Bühler reikte op haar beurt facturen aan de eindafnemer uit, met vermelding van haar Oostenrijks btw-identificatienummer en het Tsjechische btw-identificatienummer van haar afnemer. Ook was op deze facturen vermeld dat het ging om „intracommunautaire driehoekstransacties" en dat de eindafnemer dus tot voldoening van de btw gehouden was.

21 Op 8 februari 2013 heeft Firma Hans Bühler bij de Oostenrijkse belastingdienst lijsten ingediend voor de periode van oktober 2012 tot en met januari 2013 met vermelding van haar Oostenrijks btw-identificatienummer en het Tsjechische btw-identificatienummer van de eindafnemer. In het vakje

„driehoekstransacties" werd niets ingevuld. Pas bij brief van 10 april 2013 heeft Firma Hans Bühler deze lijsten verbeterd door aan te geven dat er sprake was van driehoekstransacties. Op diezelfde datum heeft zij ook voor februari en maart 2013 lijsten ingediend.

22 De belastingdienst van de stad Graz was van mening dat de door Firma Hans Bühler aangegeven handelingen „mislukte driehoekstransacties" waren aangezien deze belastingplichtige niet aan zijn bijzondere aangifteverplichtingen had voldaan en niet had aangetoond dat over de transactie bij de uiteindelijke verwerving in Tsjechië wel degelijk btw was geheven. De belastingdienst van de stad Graz was tevens van mening dat deze intracommunautaire verwervingen, ook al waren zij in Tsjechië verricht, werden geacht eveneens in Oostenrijk te zijn verricht, aangezien Firma Hans Bühler een Oostenrijks btw-identificatienummer had gebruikt. De belastingdienst van de stad Graz heeft dus beslist om btw te heffen over de door Firma Hans Bühler verrichte intracommunautaire verwervingen.

23 Firma Hans Bühler heeft deze beslissing aangevochten bij het Bundesfinanzgericht (federale belastingrechter in eerste aanleg, Oostenrijk), dat haar beroep heeft verworpen. Volgens deze rechter kon Firma Hans Bühler slechts in aanmerking komen voor de btw-vrijstelling over haar intracommunautaire verwervingen indien zij had voldaan aan haar bijzondere aangifteverplichtingen. Op de oorspronkelijke lijsten voor de periode van oktober 2012 tot en met januari 2013 was evenwel niet vermeld dat het ging om driehoekstransacties. Daardoor had zij dus de vrijstelling verspeeld overeenkomstig § 25, lid 2, UStG 1994. Het Bundesfinanzgericht heeft ook vastgesteld dat het Oostenrijkse btw-identificatienummer van Firma Hans Bühler op 10 april 2013 niet meer geldig was en deze vennootschap hierdoor evenmin voor de transacties in februari en maart 2013 haar bijzondere aangifteverplichtingen was nagekomen.

24 Firma Hans Bühler heeft tegen de beslissing van het Bundesfinanzgericht beroep in Revision ingesteld bij het Verwaltungsgerichtshof (hoogste bestuursrechter, Oostenrijk). De verwijzende rechter heeft twijfels bij het oordeel van de belastingdienst van de stad Graz en van het Bundesfinanzgericht betreffende de heffing van btw over de betrokken transacties.

25 In deze context heeft het Verwaltungsgerichtshof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moet artikel 141, onder c), van [de btw-richtlijn], waarvan overeenkomstig artikel 42 (juncto artikel 197) van [de btw-richtlijn] de niet-toepassing van artikel 41, eerste alinea, van [de btw-richtlijn] afhankelijk is, aldus worden uitgelegd dat niet is voldaan aan de daarin gestelde voorwaarde wanneer de belastingplichtige in de lidstaat van waaruit de goederen worden verzonden of vervoerd, gevestigd is en voor btw-doeleinden is geregistreerd, ook wanneer deze belastingplichtige voor de concrete intracommunautaire verwerving het btw-identificatienummer van een andere lidstaat gebruikt?

2) Moeten de artikelen 42 en 265 juncto artikel 263 van [de btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat enkel de tijdig ingediende lijst ertoe leidt dat artikel 41, eerste alinea, van [de btw-richtlijn] niet van toepassing is?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

26 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 141, onder c), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat niet aan de daarin gestelde voorwaarde is voldaan wanneer de belastingplichtige gevestigd is en voor btw-doeleinden is geïdentificeerd in de lidstaat van

waaruit de goederen worden verzonden of vervoerd, ook wanneer deze belastingplichtige voor de betrokken intracommunautaire verwerving het btw-identificatienummer van een andere lidstaat gebruikt.

27 De in artikel 141 van de btw-richtlijn vervatte regeling wijkt af van de regel van artikel 2, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn, die bepaalt dat de intracommunautaire verwervingen van goederen die binnen het grondgebied van een lidstaat onder bezwarende titel worden verricht, aan de btw zijn onderworpen.

28 Dat artikel 141 bepaalt onder welke cumulatieve voorwaarden elke lidstaat bijzondere maatregelen treft om de intracommunautaire verwerving van goederen die overeenkomstig artikel 40 van de btw-richtlijn binnen zijn grondgebied wordt verricht – dat wil zeggen wanneer deze lidstaat de lidstaat van bestemming van de intracommunautaire verzending of het intracommunautaire vervoer is –, niet aan de btw te onderwerpen.

29 Volgens de in artikel 141, onder a), van de btw-richtlijn gestelde voorwaarde moet de verwerving van de goederen worden verricht door een belastingplichtige die niet in de lidstaat van bestemming van de intracommunautaire verzending of het intracommunautaire vervoer is gevestigd, maar in een andere lidstaat voor btw-doeleinden is geïdentificeerd.

30 Artikel 141, onder b), van de btw-richtlijn voegt daaraan toe dat de verwerving van de goederen wordt verricht met het oog op een daaropvolgende levering van deze goederen in diezelfde lidstaat door de in artikel 141, onder a), van de btw-richtlijn bedoelde belastingplichtige.

31 Artikel 141, onder c), van de btw-richtlijn – de vragen van de verwijzende rechter betreffen enkel deze bepaling – eist dat de goederen waarop de betrokken intracommunautaire verwerving ziet, rechtstreeks vanuit een andere lidstaat dan de lidstaat waarin de belastingplichtige voor btw-doeleinden is geïdentificeerd, worden verzonden of vervoerd naar degene voor wie hij de daaropvolgende levering verricht.

32 Deze laatste bepaling stelt de voorwaarde betreffende de lidstaat van vertrek van het intracommunautaire vervoer, opdat de intracommunautaire verwerving in aanmerking kan komen voor de vereenvoudigingsmaatregel van artikel 141 van de btw-richtlijn.

33 Volgens vaste rechtspraak moet voor de uitlegging van een Unierechtelijke bepaling niet enkel rekening worden gehouden met de bewoordingen ervan, maar ook met de context ervan en met de doelstellingen die worden nagestreefd met de regeling waarvan zij deel uitmaakt (zie in die zin arresten van 19 september 2000, Duitsland/Commissie, C-156/98, EU:C:2000:467, punt 50, en 26 juli 2017, Jafari, C-646/16, EU:C:2017:586, punt 73).

34 Louter op basis van de bewoordingen van artikel 141, onder c), van de btw-richtlijn zou kunnen worden aangenomen dat aangezien in het hoofdgeding de goederen vanuit Duitsland naar Tsjechië zijn verzonden en Firma Hans Bühler over een Duits btw-identificatienummer beschikte, Firma Hans Bühler de btw-vrijstelling zou moeten worden geweigerd.

35 Zoals de Europese Commissie in haar schriftelijke opmerkingen heeft verklaard, blijkt uit de context van artikel 141, onder c), van de btw-richtlijn alsmede uit de doelstellingen van deze richtlijn evenwel dat de in deze bepaling vervatte voorwaarde een andere lidstaat aanduidt dan die waarin de afnemer voor btw-doeleinden is geïdentificeerd voor de specifieke verwerving die hij verricht.

36 Artikel 141, onder c), van de btw-richtlijn moet binnen de context van de andere bepalingen van de btw-richtlijn worden gelezen tegen de achtergrond van het feit dat indien de lidstaat van vertrek van het vervoer ook de lidstaat was waarin de afnemer voor btw-doeleinden is geïdentificeerd voor de verwerving van de goederen waarop het vervoer betrekking heeft, dit zou betekenen dat deze

handeling in deze lidstaat is verricht en niet als „intracommunautaire handeling" in de zin van artikel 20, eerste alinea, van de btw-richtlijn kan worden aangemerkt. In dat geval zou artikel 141 van de btw-richtlijn, dat ziet op intracommunautaire verwervingen, niet van toepassing zijn.

37 Voorts moet artikel 141, onder c), van de btw-richtlijn, zoals de advocaat-generaal in punt 70 van zijn conclusie heeft opgemerkt, worden gelezen in samenhang met de artikelen 42 en 265 van deze richtlijn, die de toepassingsvoorwaarden van de vereenvoudigingsmaatregel van artikel 141 van de btw-richtlijn verduidelijken en vervolledigen. Dienaangaande zij opgemerkt dat artikel 265 van de btw-richtlijn betrekking heeft op de lidstaat die aan de afnemer het btw-identificatienummer heeft toegekend waaronder deze afnemer zijn verwervingen heeft verricht.

38 Hieruit volgt dat, wanneer een afnemer in meerdere lidstaten voor btw-doeleinden is geïdentificeerd, enkel het btw-identificatienummer waaronder hij de intracommunautaire verwerving verricht, in aanmerking moet worden genomen bij de beoordeling of is voldaan aan de voorwaarde van artikel 141, onder c), van de btw-richtlijn.

39 Deze uitlegging is in lijn met de doelstellingen van de btw-richtlijn en inzonderheid van de vereenvoudigingsmaatregel van de artikelen 42, 141, 197 en 265 van de btw-richtlijn. Ten eerste beoogt de voor de intracommunautaire handel geldende btw-overgangsregeling, die is ingevoerd 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 (PB 1991, L 376, blz. 1), de overdracht van de belastinginkomsten naar de lidstaat waar het eindverbruik van de geleverde goederen plaatsvindt (zie in die zin arrest van 14 juni 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis C-26/16, EU:C:2017:453, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

40 Ten tweede moeten blijkens overweging 38 van de btw-richtlijn voor de in het binnenlandse verkeer belastbare handelingen in verband met intracommunautair handelsverkeer van goederen dat in de overgangsperiode wordt verricht door belastingplichtigen die niet zijn gevestigd op het grondgebied van de lidstaat van de intracommunautaire verwerving van de goederen, kettingtransacties daaronder begrepen, vereenvoudigingsmaatregelen worden genomen ter waarborging van een gelijkwaardige behandeling in alle lidstaten.

41 Dienaangaande gaat het in artikel 141 van de btw-richtlijn, zoals de advocaat-generaal in punt 57 van zijn conclusie heeft opgemerkt, erom te voorkomen dat de tussenhandelaar in een opeenvolgende reeks van handelingen zoals omschreven in datzelfde artikel 141, in de lidstaat van bestemming van de goederen moet voldoen aan identificatie- en aangifteverplichtingen.

42 Vanuit dit oogpunt kan een belastingplichtige die onder de voorwaarden van artikel 141 van de btw-richtlijn een verwerving verricht, niet het voordeel van de bij de artikelen 42, 141, 197 en 265 van de btw-richtlijn ingevoerde vereenvoudigingsmaatregel worden geweigerd louter op grond dat deze belastingplichtige ook in de lidstaat van vertrek van de intracommunautaire verzending of het intracommunautaire vervoer voor btw-doeleinden is geïdentificeerd. Zoals de advocaat-generaal in punt 72 van zijn conclusie heeft opgemerkt, zou die weigering een aanzienlijk verschil in het leven roepen in de wijze waarop de belastingplichtigen worden behandeld en op basis van de btw-identificaties van de belastingplichtige de uitoefening van economische activiteiten ongerechtvaardigd kunnen beperken.

43 Gelet op alle voorgaande overwegingen dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat artikel 141, onder c), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat aan de daarin gestelde voorwaarde is voldaan wanneer de belastingplichtige in de lidstaat van waaruit de goederen worden verzonden of vervoerd, is gevestigd en voor btw-doeleinden is geïdentificeerd, maar voor de betrokken intracommunautaire verwerving het btw-identificatienummer van een andere lidstaat gebruikt.

Tweede vraag

44 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 42 en 265 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 263 van de btw-richtlijn, aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat de belastingdienst van een lidstaat toepassing maakt van artikel 41, eerste alinea, van de btw-richtlijn louter op grond dat voor een intracommunautaire verwerving die is verricht met het oog op een daaropvolgende levering binnen het grondgebied van een lidstaat, de in deze lidstaat voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige de in artikel 265 van de btw-richtlijn bedoelde lijst niet tijdig heeft ingediend.

45 Artikel 42 van de btw-richtlijn bepaalt dat in afwijking van artikel 41, eerste alinea, dat ziet op de lidstaat die het btw-identificatienummer heeft toegekend waaronder de afnemer de betrokken intracommunautaire verwerving heeft verricht, de intracommunautaire verwerving wordt geacht aan de btw te zijn onderworpen in de lidstaat van bestemming van het intracommunautaire vervoer indien is voldaan aan de twee cumulatieve voorwaarden van dat artikel 42, onder a) en b).

46 Overeenkomstig artikel 42, onder a), van de btw-richtlijn moet de tussenafnemer aantonen zijn verwerving te hebben verricht met het oog op een daaropvolgende levering binnen het grondgebied van de overeenkomstig artikel 40 bepaalde lidstaat, waarvoor degene voor wie deze levering bestemd is, overeenkomstig artikel 197 is aangewezen als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon.

47 Artikel 42, onder b), van de btw-richtlijn voegt daaraan een tweede voorwaarde toe, namelijk de afnemer moet voldoen aan de in artikel 265 van de btw-richtlijn bedoelde verplichtingen inzake indiening van de lijst. In laatstbedoeld artikel wordt in detail weergegeven welke specifieke gegevens betreffende de keten van handelingen, zoals omschreven in artikel 141 van de btw-richtlijn, de tussenhandelaar moet opnemen in de lijst die moet worden ingediend bij de belastingdienst van de lidstaat die hem het btw-identificatienummer heeft toegekend waaronder hij de intracommunautaire verwerving heeft verricht.

48 Artikel 263 van de btw-richtlijn bevat de regels betreffende de termijnen voor indiening van een lijst.

49 Opgemerkt zij dat, anders dan de Oostenrijkse regering voor het Hof heeft aangevoerd, artikel 42, onder a), van de btw-richtlijn de materiële voorwaarde bevat waaraan moet zijn voldaan opdat een verwerving als die in het hoofdgeding wordt geacht aan de btw te zijn onderworpen overeenkomstig artikel 40 van deze richtlijn, terwijl artikel 42, onder b), van de btw-richtlijn preciseert op welke wijze het bewijs van belastingheffing in de lidstaat van bestemming van het intracommunautaire vervoer of de intracommunautaire verzending moet worden geleverd, door te verwijzen naar de specifieke verplichtingen die de afnemer moet nakomen bij indiening van de lijst. Dergelijke verplichtingen betreffende de lijsten moeten als formele verplichtingen worden beschouwd.

50 Overeenkomstig het beginsel van fiscale neutraliteit kan, wanneer een belastingplichtige nalaat te voldoen aan de formele voorwaarden van artikel 42, onder b), van de btw-richtlijn, dit niet ertoe leiden dat de toepassing van artikel 42 van deze richtlijn in gevaar komt indien voor het overige is voldaan aan de materiële voorwaarden van dat artikel 42, onder a) (zie naar analogie arresten van 27 september 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punt 46, en 9 februari 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punt 36). De weigering om om die reden toepassing te maken van artikel 42 van de btw-richtlijn zou immers tot dubbele belastingheffing leiden aangezien de tussenafnemer krachtens artikel 41, lid 1, van de btw-richtlijn zou worden belast in de lidstaat die hem het btw-identificatienummer heeft toegekend dat hij voor deze handeling heeft gebruikt, terwijl ook de eindafnemer krachtens artikel 141, onder e), en artikel 197 van de btw-richtlijn zou worden belast. Dienaangaande zij daaraan toegevoegd dat volgens de rechtspraak van het Hof de artikelen 41 en 42 van de btw-richtlijn beogen te waarborgen dat de betrokken intracommunautaire verwerving bij de

eindafnemer aan de btw wordt onderworpen en tegelijk te voorkomen dat over die handeling tweemaal belasting wordt geheven (zie in die zin arrest van 22 april 2010, X en fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 en C-539/08, EU:C:2010:217, punt 35).

51 Bijgevolg is artikel 42 van de btw-richtlijn van toepassing voor zover is voldaan aan de materiële voorwaarden. In dat opzicht is van belang het feit dat het btw-identificatienummer van de afnemer geldig is op het tijdstip van de handelingen. Van geen belang daarentegen is het feit dat dit nummer niet meer geldig is op de datum van indiening van de lijsten.

52 In geen geval kan een lidstaat, zonder verder te gaan dan strikt noodzakelijk is om de juiste heffing van de belasting te verzekeren, voorzien in de mogelijkheid om lijsten betreffende driehoekstransacties te verbeteren en tegelijk deze verbetering nutteloos maken door de tussenhandelaar de toepassing van artikel 42 van de btw-richtlijn met terugwerkende kracht te weigeren indien deze handelaar het bewijs levert dat is voldaan aan de materiële voorwaarden. Om de niet-naleving van formele voorwaarden te bestraffen kunnen de lidstaten evenwel andere sancties dan de weigering van toepassing van artikel 42 van de btw-richtlijn in overweging nemen, zoals een geldboete of een geldelijke sanctie die evenredig is met de ernst van de inbreuk (zie naar analogie arrest van 15 september 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punt 42).

53 Blijkens de verwijzingsbeslissing waren de oorspronkelijke lijsten voor de periode van oktober 2012 tot en met december 2012 volledig, maar zijn zij te laat, op 8 februari 2013, ingediend. De belastingdienst van de stad Graz was bovendien van mening dat Firma Hans Bühler haar aangifteverplichtingen voor februari en maart 2013 niet was nagekomen, aangezien het btw-identificatienummer van deze vennootschap niet meer geldig was op de datum van indiening van de lijsten voor de in die periode verrichte handelingen.

54 Met betrekking tot die periode zij opgemerkt dat het feit alleen dat het btw-identificatienummer van Firma Hans Bühler niet meer geldig was op de datum van indiening van de betrokken lijsten, niet kan worden beschouwd als niet-nakoming van het bepaalde in artikel 265 van de btw-richtlijn. Deze bepaling eist immers niet dat het btw-identificatienummer waarover de belastingplichtige beschikt nog steeds geldig is op de datum van indiening van de lijst. Volgens de bewoordingen van die bepaling moet de lijst het btw-identificatienummer vermelden waaronder de belastingplichtige de betrokken intracommunautaire verwervingen „heeft verricht” en niet het btw-identificatienummer waarover hij op de datum van indiening van de lijst beschikt.

55 Wat de te laat ingediende lijsten betreft, vereist het beginsel van fiscale neutraliteit dat artikel 42 van de btw-richtlijn kan worden toegepast indien is voldaan aan de materiële voorwaarden van artikel 42, onder a), van de btw-richtlijn, ook al is niet tijdig voldaan aan de formele voorwaarde van artikel 42, onder b), van de btw-richtlijn. Bijgevolg kan de belastingdienst van een lidstaat een intracommunautaire verwerving in beginsel niet belasten enkel en alleen omdat de afnemer niet tijdig een naar behoren ingevulde lijst voor zijn handeling heeft ingediend.

56 Niettemin zij daaraan toegevoegd, zoals de advocaat-generaal in punt 91 van zijn conclusie heeft opgemerkt, dat in twee gevallen niet-naleving van een formele voorwaarde kan rechtvaardigen dat geen toepassing van artikel 42 van de btw-richtlijn wordt gemaakt (zie naar analogie arrest van 20 oktober 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, punten 43, 44 en 46).

57 Ten eerste kan niet-naleving van een formele voorwaarde tot gevolg hebben dat wordt geweigerd toepassing te maken van artikel 42 van de btw-richtlijn wanneer een belastingplichtige opzettelijk aan belastingfraude heeft deelgenomen en zo de werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel in gevaar heeft gebracht (zie naar analogie arrest van 9 februari 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

58 In het hoofdgeding doet niets in het dossier vermoeden dat Firma Hans Bühler bij fraude betrokken zou zijn geweest.

59 Ten tweede kan niet-naleving van een formele voorwaarde tot gevolg hebben dat wordt geweigerd toepassing te maken van artikel 42 van de btw-richtlijn wanneer deze niet-naleving verhindert dat het zekere bewijs wordt geleverd dat aan de materiële voorwaarden is voldaan (zie naar analogie arrest van 9 februari 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

60 Het is de taak van de verwijzende rechter om na te gaan of het feit dat de oorspronkelijke lijsten betreffende de periode van oktober 2012 tot en met december 2012 te laat zijn ingediend, heeft verhinderd dat het zekere bewijs werd geleverd dat was voldaan aan de materiële voorwaarden.

61 Gelet op de voorgaande overwegingen dient op de tweede vraag te worden geantwoord dat de artikelen 42 en 265 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 263 van de btw-richtlijn, aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat de belastingdienst van een lidstaat toepassing maakt van artikel 41, eerste alinea, van de btw-richtlijn louter op grond dat voor een intracommunautaire verwerving die is verricht met het oog op een daaropvolgende levering binnen het grondgebied van een lidstaat, de in deze lidstaat voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige de in artikel 265 van de btw-richtlijn bedoelde lijst niet tijdig heeft ingediend.

Kosten

62 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie 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 (Vierde kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 141, onder c), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010, moet aldus worden uitgelegd dat aan de daarin gestelde voorwaarde is voldaan wanneer de belastingplichtige in de lidstaat van waaruit de goederen worden verzonden of vervoerd, is gevestigd en voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) is geïdentificeerd, maar voor de betrokken intracommunautaire verwerving het btw-identificatienummer van een andere lidstaat gebruikt.**

2) **De artikelen 42 en 265 van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45, gelezen in samenhang met artikel 263 van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45, moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat de belastingdienst van een lidstaat toepassing maakt van artikel 41, eerste alinea, van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45, louter op grond dat voor een intracommunautaire verwerving die is verricht met het oog op een daaropvolgende levering binnen het grondgebied van een lidstaat, de in deze lidstaat voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) geïdentificeerde belastingplichtige de lijst bedoeld in richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45, niet tijdig heeft ingediend.**

ondertekeningen