ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

20 oktober 2016*

„Prejudiciële verwijzing — Fiscale bepalingen — Belasting over de toegevoegde waarde — Zesde richtlijn — Artikel 28 quater, A, onder a) en d) — Overbrenging van goederen binnen de Europese Unie — Recht op vrijstelling — Niet-nakoming van verplichting om een door de lidstaat van bestemming toegekend btw-identificatienummer mee te delen — Geen serieuze aanwijzingen voor belastingfraude — Vrijstelling geweigerd — Toelaatbaarheid”

In zaak C-24/15,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Finanzgericht München (belastingrechtbank München, Duitsland) bij beslissing van 4 december 2014, ingekomen bij het Hof op 21 januari 2015, in de procedure

Josef Plöckl

tegen

Finanzamt Schrobenhausen,

wijst

HET HOF (Vierde kamer),

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

advocaat-generaal: H. Saugmandsgaard Øe,

griffier: K. Malacek, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 20 januari 2016,

gelet op de opmerkingen van:

— Finanzamt Schrobenhausen, vertegenwoordigd door K. Ostermeier, H. Marhofer-Ferlan en D. Scherer,

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze als gemachtigde,

— de Griekse regering, vertegenwoordigd door K. Nasopoulou en S. Lekkou als gemachtigden,

* Procestaal: Duits.

— de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Inez Fernandes, A. Cunha en R. Campos Laires, als gemachtigden,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Wasmeier en M. Owsiany-Hornung als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 6 april 2016,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 22, lid 8, 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 (PB 1977, L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2005/92/EG van de Raad van 12 december 2005 (PB 2005, L 345, blz. 19) (hierna: „Zesde richtlijn"), in de versie ervan die uit artikel 28 nonies van de Zesde richtlijn voortvloeit, alsook van artikel 28 quater, A, onder a), eerste alinea, en onder d), van deze richtlijn.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Josef Plöckl en het Finanzamt Schrobenhausen (belastingdienst Schrobenhausen, Duitsland; hierna: „belastingdienst"), betreffende de weigering van deze dienst om vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde (btw) te verlenen voor de overbrenging van Duitsland naar Spanje van een voor de onderneming van Plöckl bestemd voertuig in 2006.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Overeenkomstig artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn zijn de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, onderworpen aan btw.

4 Volgens artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn wordt ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 van dit artikel omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit, als belastingplichtige beschouwd.

5 Artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn definieert de „levering van een goed" als de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

6 Artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn, in de versie van artikel 28 nonies ervan, bepaalt:

„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 inning van de btw en ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding.

[...]"

7 Artikel 28 bis, lid 5, van de Zesde richtlijn preciseert:

„Met een levering van goederen onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld:

b) de overbrenging door een belastingplichtige van een goed van zijn bedrijf naar een andere lidstaat.

Als overgebracht naar een andere lidstaat wordt beschouwd elke lichamelijke zaak die door of voor rekening van de belastingplichtige buiten het in artikel 3 bedoelde grondgebied, maar binnen de Gemeenschap wordt verzonden of vervoerd voor bedrijfsdoeleinden, voor zover het daarbij niet om een van de volgende handelingen gaat:

[...]"

8 Artikel 28 quater, A, onder a), eerste alinea, en onder d), van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

„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 niet-belastingplichtige rechtspersoon die als zodanig optreedt in een andere lidstaat dan die van vertrek van de verzending of het vervoer van de goederen.

[...]

d) leveringen van goederen in de zin van artikel 28 bis, lid 5, onder b), die voor de bovenbedoelde vrijstellingen in aanmerking zouden zijn gekomen indien zij voor een andere belastingplichtige verricht waren."

Duits recht

9 § 3, lid 1a, van het Umsatzsteuergesetz (Duitse wet op de omzetbelasting), in de versie geldend ten tijde van de feiten in het hoofdgeding (hierna: „UStG"), bepaalt:

„Als ‚levering onder bezwarende titel' wordt beschouwd de overbrenging door een ondernemer van een bedrijfsgoed uit het nationale grondgebied naar een andere lidstaat van de Gemeenschap teneinde hierover te beschikken, met uitzondering van een slechts tijdelijk gebruik, ook als de ondernemer het goed heeft ingevoerd op het nationale grondgebied. De ondernemer wordt aangemerkt als leverancier."

10 Overeenkomstig § 4, punt 1, onder b), UStG zijn intracommunautaire leveringen vrijgesteld van belasting.

11 § 6a UStG definieert de intracommunautaire levering met name als volgt:

„[...]

2. Een met een levering gelijkgestelde overbrenging van een goed wordt eveneens als een intracommunautaire levering aangemerkt (§ 3, lid 1a, [UStG]).

3. De ondernemer moet aantonen dat aan de in de leden 1 en 2 gestelde voorwaarden is voldaan. [...]"

12 § 17c, leden 1 en 3, van het Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (uitvoeringsverordening van het UStG), in de versie geldend ten tijde van de feiten in het hoofdgeding, luidt:

„1. Bij intracommunautaire leveringen (§ 6a, leden 1 en 2, [UStG]) moet de ondernemer die binnen de werkingssfeer van de verordening valt, aan de hand van de boekhouding aantonen dat is voldaan aan de voorwaarden voor vrijstelling, met inbegrip van vermelding van het btw-identificatienummer van de afnemer. Uit de boekhouding moet duidelijk en op eenvoudig controleerbare wijze blijken dat aan deze voorwaarden is voldaan.

[...]

3. In het geval van een met een levering gelijkgestelde overbrenging (§ 6a, lid 2, [UStG]) dient de ondernemer het volgende te vermelden:

[...]

2) het adres en het btw-identificatienummer van het in de andere lidstaat gelegen bedrijfsonderdeel;

[...]"

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

13 In de loop van 2006 heeft Plöckl, die een eenmanszaak heeft, een nieuwe auto gekocht en deze bestemd voor zijn onderneming. Op 20 oktober 2006 heeft hij dit voertuig aan een in Spanje gevestigde autohandelaar gezonden met het doel het voertuig in Spanje te verkopen. Deze verzending blijkt uit een CMR-vrachtbrief (een vrachtbrief die is opgesteld volgens het Verdrag betreffende de overeenkomst tot internationaal vervoer van goederen over de weg, ondertekend te Genève op 19 mei 1956, zoals gewijzigd bij het Protocol van 5 juli 1978). Op 11 juli 2007 is het betrokken voertuig verkocht aan een in Spanje gevestigde onderneming.

14 Plöckl heeft voor die handeling geen omzetcijfer aangegeven. Voor het jaar 2007 heeft hij een vrijgestelde intracommunautaire levering aan voornoemde onderneming aangegeven.

15 Na een belastingcontrole ter plaatse heeft de belastingdienst zich op het standpunt gesteld dat niet was voldaan aan de voorwaarden voor een intracommunautaire levering en dat het een levering betrof die in Duitsland moest worden belast voor het jaar 2007. Deze dienst heeft dan ook een btw-naheffingsaanslag voor het jaar 2007 vastgesteld.

16 Tijdens de daaropvolgende procedure voor het Finanzgericht München heeft dit gerecht erop gewezen dat het in het hoofdgeding aan de orde zijnde voertuig zich in 2007 reeds in Spanje bevond, waarop de belastingdienst die naheffing heeft ingetrokken.

17 Vervolgens heeft de belastingdienst de vaststelling van de btw gewijzigd met betrekking tot 2006, omdat het van mening was dat de overbrenging van het voertuig naar Spanje in 2006 onderworpen was aan btw en niet was vrijgesteld aangezien Plöckl geen btw-identificatienummer van zijn onderneming in Spanje had vermeld, en dus niet het vereiste boekhoudkundige bewijs had geleverd.

18 Tegen deze beslissing heeft Plöckl beroep ingesteld bij de verwijzende rechter. Deze is om te beginnen van oordeel dat van een intracommunautaire levering geen sprake is, aangezien er onvoldoende temporeel en materieel verband bestaat tussen de overbrenging van het voertuig naar Spanje en de verkoop ervan in deze lidstaat, en voorts dat de in 2006 verrichte intracommunautaire overbrenging aan btw is onderworpen volgens artikel 3, lid 1a, UStG.

19 Niettemin vraagt de verwijzende rechter zich af of die overbrenging in aanmerking dient te komen voor vrijstelling van btw. Volgens hem heeft Plöckl weliswaar niet alles gedaan wat redelijkerwijs van hem kon worden verlangd om een door de lidstaat van bestemming toegekend btw-identificatienummer te vermelden, maar er zijn geen aanwijzingen voor fraude en de belastingdienst sluit fraude uit. De verwijzende rechter is van mening dat Plöckl louter blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door de overbrenging van het voertuig en de daaropvolgende verkoop ervan samen als een vrijgestelde intracommunautaire levering in zijn boekhouding op te nemen, en dat hij geenszins een valse verklaring aan de belastingdienst heeft afgelegd.

20 De verwijzende rechter baseert zich in dit verband op punt 58 van het arrest van 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), waaruit blijkt dat als voorwaarde voor de btw-vrijstelling van een intracommunautaire levering kan worden gesteld dat de leverancier het btw-identificatienummer van de afnemer opgeeft, evenwel mits deze vrijstelling niet enkel wegens niet-naleving van deze verplichting wordt geweigerd wanneer de leverancier, te goeder trouw handelend en na alles te hebben gedaan wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd, dit identificatienummer niet kan opgeven en bovendien aanwijzingen verstrekt waaruit op afdoende wijze kan blijken dat de afnemer een belastingplichtige is die bij de betrokken handeling als zodanig handelt.

21 Volgens de verwijzende rechter geldt de door het Hof in dat arrest ontwikkelde redenering ook voor een intracommunautaire overbrenging zoals die in het hoofdgeding, en zou daaruit kunnen worden afgeleid dat in casu vrijstelling van btw kan worden geweigerd op grond dat Plöckl niet alles heeft gedaan wat redelijkerwijs van hem kon worden verlangd om het door de lidstaat van bestemming toegekende identificatienummer mee te delen.

22 De verwijzende rechter merkt echter op dat het Hof in punt 52 van dat arrest heeft geoordeeld dat met recht van de leverancier kan worden geëist dat hij te goeder trouw handelt en alles doet wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd om ervoor te zorgen dat hij door de handeling die hij verricht, niet betrokken raakt bij belastingfraude. Hij is dan ook van oordeel dat van de belastingplichtige enkel redelijke maatregelen kunnen worden verlangd ingeval er serieuze aanwijzingen zijn van fraude.

23 Bij gebreke van serieuze aanwijzingen van fraude kan de vrijstelling van btw volgens de verwijzende rechter niet worden geweigerd wanneer de materiële voorwaarden voor deze vrijstelling zijn vervuld, hetgeen in de bij hem aanhangige zaak het geval is, aangezien de overlegging van het btw-identificatienummer geen dergelijke voorwaarde is. In die omstandigheden druist die weigering in tegen het beginsel van fiscale neutraliteit en tegen het evenredigheidsbeginsel.

24 Derhalve heeft het Finanzgericht München de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Zijn de lidstaten op grond van de artikelen 22, lid 8, en 28 quater, A, onder a), eerste alinea, en onder d), van de [Zesde richtlijn] bevoegd vrijstelling voor een intracommunautaire levering (in casu een intracommunautaire overbrenging) te weigeren wanneer de leverancier weliswaar niet alles heeft gedaan wat van hem kan worden verlangd wat de formele vereisten inzake vermelding van het [btw]-identificatienummer betreft, maar er geen concrete aanwijzingen bestaan voor belastingfraude, het goed naar een andere lidstaat is overgebracht en ook is voldaan aan de overige voorwaarden voor vrijstelling?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

25 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn, in de versie ervan die voortvloeit uit artikel 28 nonies van deze richtlijn, alsook artikel 28 quater, A, onder a), eerste alinea, en onder d), van die richtlijn, aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat de belastingdienst van de lidstaat van oorsprong weigert vrijstelling van btw voor een intracommunautaire overbrenging te verlenen op grond dat de belastingplichtige het door de lidstaat van bestemming toegekende btw-identificatienummer niet heeft meegedeeld, wanneer er geen serieuze aanwijzingen van fraude zijn, het goed naar een andere lidstaat is overgebracht en de andere vrijstellingsvoorwaarden eveneens zijn vervuld.

26 Volgens artikel 28 bis, lid 5, onder b), eerste alinea, van de Zesde richtlijn wordt de overbrenging door een belastingplichtige van een goed van zijn bedrijf naar een andere lidstaat dan die waar dit bedrijf is gevestigd, gelijkgesteld met een levering van goederen onder bezwarende titel. Een dergelijke overbrenging is dus volgens artikel 2, punt 1, en artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn een handeling die onderworpen is aan btw.

27 De vereisten waaraan moet worden voldaan om een handeling als een intracommunautaire overbrenging in de zin van artikel 28 bis, lid 5, onder b), van de Zesde richtlijn te kunnen aanmerken, zijn vastgesteld in de tweede alinea van deze bepaling, volgens welke als overgebracht naar een andere lidstaat wordt beschouwd elke lichamelijke zaak die door of voor rekening van de belastingplichtige buiten het in artikel 3 bedoelde grondgebied, maar binnen de Europese Unie wordt verzonden of vervoerd voor bedrijfsdoeleinden, voor zover het daarbij niet om een aantal van de in deze alinea opgesomde handelingen gaat.

28 Uit artikel 28 quater, A, onder d), van de Zesde richtlijn blijkt dat een dergelijke intracommunautaire overbrenging in de lidstaat van oorsprong van btw moet worden vrijgesteld voor zover deze handeling in aanmerking zou zijn gekomen voor de vrijstellingen waarin artikel 28 quater, A, onder a) tot en met c), van de Zesde richtlijn voorziet, indien zij was verricht voor een andere belastingplichtige.

29 Hieruit volgt dat een intracommunautaire overbrenging als bedoeld in artikel 28 bis, lid 5, onder b), wat de vrijstelling van btw betreft, met name wordt gelijkgesteld met een intracommunautaire levering waarvoor artikel 28 quater, A, onder a), eerste alinea, van de Zesde richtlijn in vrijstelling voorziet. De vereisten voor vrijstelling van een dergelijke intracommunautaire overbrenging vloeien enerzijds voort uit deze laatste bepaling, zonder dat die overbrenging voor een andere belastingplichtige hoeft te worden verricht. De betrokken goederen moeten dus worden verzonden of vervoerd door de belastingplichtige of voor zijn rekening, buiten het in artikel 3 van deze richtlijn vermelde grondgebied, maar binnen de Unie, en deze overbrenging dient te worden verricht voor diezelfde 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.

30 Anderzijds, zoals de advocaat-generaal in de punten 59 tot en met 61 van zijn conclusie heeft opgemerkt, dient ook te worden voldaan aan de materiële vereisten betreffende een intracommunautaire overbrenging zoals deze in artikel 28 bis, lid 5, onder b), tweede alinea, van de Zesde richtlijn zijn vastgesteld en in punt 27 van het onderhavige arrest zijn aangegeven, opdat die overbrenging van btw kan worden vrijgesteld.

31 Daarbij zij evenwel aangetekend dat de overbrenging van een goed voor de bedrijfsdoeleinden van de onderneming van de belastingplichtige, zoals deze bepaling preciseert, impliceert dat deze overbrenging wordt verricht voor die belastingplichtige „die als zodanig optreedt” in de zin van artikel 28 quater, A, onder a), eerste alinea, van de Zesde richtlijn. Het is dienaangaande vaste rechtspraak dat een belastingplichtige als zodanig handelt wanneer hij handelingen verricht in het kader van zijn belastbare activiteit (zie in die zin arresten van 27 september 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punt 49, en 8 november 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, punt 52).

32 Volgens de verwijzende rechter moet de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handeling als een intracommunautaire overbrenging in de zin van artikel 28 bis, lid 5, onder b), van de Zesde richtlijn worden beschouwd. In dit verband wijst die rechter erop dat het door Plöckl gekochte voertuig voor diens in Duitsland gevestigde onderneming was bestemd en nadien naar Spanje is verzonden om ook aldaar nog steeds voor de bedrijfsdoeleinden van de onderneming van Plöckl te worden gebruikt.

33 Hieruit volgt, zoals ook uit de bewoordingen van de door de verwijzende rechter voorgelegde vraag blijkt, dat de voorwaarden voor btw-vrijstelling van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde overbrenging waren vervuld. Deze vrijstelling is door de belastingdienst echter geweigerd omdat Plöckl het door het Koninkrijk Spanje toegekende btw-identificatienummer niet aan deze dienst had meegedeeld, zoals artikel 17c, lid 3, van het Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung, in de op het tijdstip van de feiten in het hoofdgeding toepasselijke versie ervan, vereist.

34 De Europese Commissie stelt zich in haar schriftelijke opmerkingen op het standpunt dat dit vereiste om het door de lidstaat van bestemming toegekende btw-identificatienummer mee te delen met betrekking tot een intracommunautaire overbrenging ertoe strekt, aan te tonen dat de belastingplichtige het betrokken goed „voor bedrijfsdoeleinden" naar die lidstaat heeft overgebracht, hetgeen, zoals uit de punten 30 en 31 van het onderhavige arrest blijkt, een voorwaarde voor de btw-vrijstelling van die overbrenging vormt. De belastingdienst en de Duitse regering hebben ter terechtzitting bevestigd dat dit vereiste daartoe dient. De onderhavige prejudiciële vraag betreft dus de bewijsvereisten die kunnen worden opgelegd, en de omstandigheden waarin dat het geval is, wat het bewijs betreft dat die vrijstellingsvoorwaarde is vervuld.

35 In dit verband heeft het Hof geoordeeld dat, aangezien de Zesde richtlijn daaromtrent niets bepaalt en alleen voorschrijft, in artikel 28 quater, A, eerste zinsnede, dat de lidstaten de voorwaarden moeten vaststellen waaronder zij de intracommunautaire goederenleveringen vrijstellen, de vraag welke bewijselementen een belastingplichtige kan overleggen om in aanmerking te komen voor de btw-vrijstelling, tot de bevoegdheid van de lidstaten behoort (arrest van 27 september 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Dat geldt ook voor de in deze bepaling, onder d), voorziene intracommunautaire overbrengingen.

36 Bovendien hebben de lidstaten krachtens artikel 22, lid 8, van richtlijn 77/388/EEG, in de redactie van artikel 28 nonies van deze richtlijn, de bevoegdheid om maatregelen te nemen ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van belastingfraude, op voorwaarde met name dat zij niet verder gaan dan noodzakelijk is om deze doelstellingen te bereiken. Deze maatregelen mogen dus niet op zodanige wijze worden aangewend dat zij afbreuk doen aan de neutraliteit van de btw, die een basisbeginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel is (arrest van 27 september 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

37 Een dergelijke nationale maatregel gaat verder dan noodzakelijk is om de juiste heffing van de belasting te waarborgen indien het recht op btw-vrijstelling daardoor in wezen afhankelijk wordt gesteld van de naleving van formele verplichtingen, zonder dat rekening wordt gehouden met de materiële vereisten, en met name zonder dat wordt nagegaan of daaraan voldaan is. De handelingen moeten immers worden belast met inachtneming van hun objectieve karakter (zie in die zin arrest van 27 september 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punten 29 en 30).

38 Wat het objectieve karakter van een intracommunautaire overbrenging betreft, volgt uit punt 30 van het onderhavige arrest dat, wanneer een overbrenging van goederen aan de voorwaarden van artikel 28 bis, lid 5, onder b), tweede alinea, van de Zesde richtlijn voldoet, deze overbrenging wordt vrijgesteld van btw (zie naar analogie arrest van 27 september 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punt 30).

39 Bijgevolg vereist het beginsel van fiscale neutraliteit dat wanneer de materiële voorwaarden zijn vervuld, de btw-vrijstelling wordt verleend, zelfs wanneer de belastingplichtige niet heeft voldaan aan bepaalde formele vereisten (zie naar analogie arrest van 27 september 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punt 31).

40 Dienaangaande heeft het Hof met betrekking tot een intracommunautaire levering geoordeeld dat de verplichting om het btw-identificatienummer van de koper van het goed mee te delen, een formeel vereiste betreffende het recht op btw-vrijstelling is (zie in die zin arrest van 27 september 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punt 51).

41 Hetzelfde geldt met betrekking tot de verplichting om in het kader van een intracommunautaire overbrenging het door de lidstaat van bestemming toegekende btw-identificatienummer van de belastingplichtige mee te delen. In dit verband levert de overlegging van dit nummer weliswaar het bewijs op dat die overbrenging is verricht voor de doeleinden van de onderneming van deze belastingplichtige en, zoals in punt 31 van het onderhavige arrest is uiteengezet, dat die belastingplichtige dus als zodanig optreedt in deze lidstaat, maar het bewijs van die hoedanigheid kan niet in alle gevallen uitsluitend afhangen van de opgave van dat btw-identificatienummer. Artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn, waarin het begrip „belastingplichtige" wordt gedefinieerd, bepaalt immers niet dat deze hoedanigheid afhangt van het feit dat de betrokkene een btw-identificatienummer bezit (zie in die zin arrest van 27 september 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punt 49). De overlegging van dat nummer is bijgevolg geen materiële voorwaarde om een intracommunautaire overbrenging vrij te stellen van btw.

42 Hieruit volgt dat het bestuur van een lidstaat de btw-vrijstelling van een intracommunautaire overbrenging in beginsel niet kan weigeren louter op grond dat de belastingplichtige het hem door de lidstaat van bestemming toegekende btw-identificatienummer niet heeft meegedeeld.

43 Zoals de advocaat-generaal in punt 81 van zijn conclusie heeft opgemerkt, worden in de rechtspraak van het Hof echter twee gevallen erkend waarin de niet-eerbiediging van een formeel vereiste tot het verlies van het recht op vrijstelling van btw kan leiden.

44 Ten eerste kan een belastingplichtige die opzettelijk aan belastingfraude heeft deelgenomen en zo de goede werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel in gevaar heeft gebracht, zich niet op het beginsel van fiscale neutraliteit beroepen om vrijstelling van btw te verkrijgen (zie in die zin arresten van 7 december 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, punt 54, en 27 september 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punt 46).

45 De verwijzende rechter heeft evenwel geconstateerd dat er in het hoofdgeding geen serieuze aanwijzingen van belastingfraude zijn en dat de belastingdienst heeft uitgesloten dat sprake is van belastingfraude. Derhalve is deze uitzondering op de regel volgens welke de btw-vrijstelling – zelfs bij niet-naleving van een formeel vereiste – toch moet worden verleend wanneer alle materiële voorwaarden zijn vervuld, niet van toepassing op de in dat geding aanhangige zaak.

46 Ten tweede kan de niet-nakoming van een formeel vereiste tot het verlies van het recht op vrijstelling van btw leiden wanneer deze schending het leveren van het zekere bewijs dat aan de materiële voorwaarden is voldaan, zou hebben verhinderd (zie in die zin arresten van 27 september 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punt 31, en 27 september 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punt 46).

47 Uit de voorwaarde zelf waaraan deze weigering van vrijstelling van btw is onderworpen volgt evenwel dat wanneer de belastingautoriteit over de nodige gegevens beschikt om vast te stellen dat aan de materiële vereisten is voldaan, zij met betrekking tot het recht op vrijstelling van de belastingplichtige

geen nadere voorwaarden mag stellen die tot gevolg kunnen hebben dat de uitoefening van dat recht wordt verhinderd (zie naar analogie arrest van 11 december 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

48 Zoals in de punten 30 en 31 van het onderhavige arrest is aangegeven, komen de materiële voorwaarden betreffende een intracommunautaire overbrenging die in artikel 28 bis, lid 5, onder b), van de Zesde richtlijn zijn vastgesteld, in wezen overeen met de materiële voorwaarden voor vrijstelling van btw van een dergelijke overbrenging die in artikel 28 quater, A, onder a), van deze richtlijn zijn opgesomd.

49 Aangezien uit punt 32 van het onderhavige arrest blijkt dat Plöckl in de zaak die aan de orde is in het hoofdgeding weliswaar geen door de lidstaat van bestemming toegekend btw-identificatienummer heeft meegedeeld, maar dat de verwijzende rechter heeft geconstateerd dat de betrokken handeling als een intracommunautaire overbrenging in de zin van artikel 28 bis, lid 5, onder b), van de Zesde richtlijn dient te worden aangemerkt, moet bijgevolg worden geoordeeld dat de belastingdienst over de nodige gegevens beschikte om tevens vast te stellen dat de materiële voorwaarden voor vrijstelling van die overbrenging waren vervuld.

50 Van geen van beide situaties waarin het Hof heeft erkend dat het bestuur vrijstelling van btw kan weigeren wegens de niet-eerbiediging van een formeel vereiste, lijkt dus sprake in omstandigheden zoals die in het hoofdgeding.

51 De verwijzende rechter verwijst echter naar punt 58 van het arrest van 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), waarin het Hof voor recht heeft verklaard dat artikel 28 quater, A, onder a), eerste alinea, van de Zesde richtlijn niet eraan in de weg staat dat de belastingdienst van een lidstaat als voorwaarde voor de btw-vrijstelling van een intracommunautaire levering stelt dat de leverancier het btw-identificatienummer van de afnemer opgeeft, evenwel mits deze vrijstelling niet louter wegens niet-naleving van deze verplichting wordt geweigerd wanneer de leverancier, te goeder trouw handelend en na alles te hebben gedaan wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd, dit identificatienummer niet kan opgeven en bovendien aanwijzingen verstrekt waaruit op afdoende wijze kan blijken dat de afnemer een belastingplichtige is die bij de betrokken handeling als zodanig handelt. De verwijzende rechter vraagt zich af of hieruit voortvloeit dat de btw-vrijstelling kan worden geweigerd aan een belastingplichtige die met betrekking tot een intracommunautaire overbrenging niet alle maatregelen heeft genomen die redelijkerwijs van hem konden worden verlangd om aan het bestuur een door de lidstaat van bestemming toegekend btw-identificatienummer mee te delen.

52 Het Hof heeft in het arrest van 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) geen dergelijke algemene regel ingevoerd.

53 In punt 46 van dat arrest heeft het Hof immers uitdrukkelijk de rechtspraak bevestigd volgens welke, behoudens de twee in de punten 44 en 46 van het onderhavige arrest vermelde gevallen, het beginsel van fiscale neutraliteit eist dat de btw-vrijstelling wordt verleend wanneer de materiële voorwaarden zijn vervuld, ook al heeft de belastingplichtige niet voldaan aan bepaalde formele vereisten.

54 Bovendien volgt met name uit punt 52 van het arrest van 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), zoals de advocaat-generaal in punt 111 van zijn conclusie heeft gepreciseerd, dat de vaststelling dat een te goeder trouw handelende belastingplichtige, die alle maatregelen had genomen die redelijkerwijs van hem konden worden verlangd, onmogelijk het btw-identificatienummer van de afnemer kon verstrekken, betrekking heeft op de situatie waarin moet worden uitgemaakt of de belastingplichtige al dan niet aan belastingfraude heeft deelgenomen. Het Hof heeft aldus geoordeeld dat de deelneming aan fraude door de leverancier kon worden uitgesloten gelet op de omstandigheid dat deze laatste, te goeder trouw handelend en na alles te hebben gedaan wat redelijkerwijs van hem kon worden verlangd, het btw-identificatienummer van de afnemer niet kon opgeven.

55 Hieruit volgt dat in omstandigheden zoals die in het hoofdgeding, waarin het hoe dan ook is uitgesloten dat de belastingplichtige aan belastingfraude heeft deelgenomen, de btw-vrijstelling niet kan worden geweigerd op de enkele grond dat deze belastingplichtige niet alles heeft gedaan wat redelijkerwijs van hem kon worden verlangd om te voldoen aan een formele verplichting, namelijk de overlegging van een btw-identificatienummer dat door de lidstaat van bestemming van de intracommunautaire overbrenging is toegekend.

56 De belastingdienst en de Duitse regering hebben voor het Hof evenwel benadrukt dat het btw-identificatienummer van het grootste belang is als controlegegeven in het een groot aantal intracommunautaire verrichtingen behelzende massastelsel.

57 Die vaststelling kan van een formeel vereiste echter geen materiële voorwaarde in het gemeenschappelijke btw-stelsel maken, noch rechtvaardigen dat vrijstelling wordt geweigerd wegens de niet-inachtneming van een formeel vereiste dat wordt opgelegd door het nationale recht tot uitvoering van de Zesde richtlijn.

58 Ook al staat artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn, in de versie ervan die voortvloeit uit artikel 28 nonies ervan, de lidstaten toe om maatregelen vast te stellen die ertoe strekken de juiste inning van de btw te verzekeren en fraude te voorkomen, een dergelijke weigering van vrijstelling zou verder gaan dan noodzakelijk is om deze doelstellingen te bereiken, aangezien een dergelijke inbreuk op het nationale recht kan worden bestraft met een geldboete die evenredig is met de ernst van die inbreuk (zie naar analogie arresten van 9 juli 2015, Salomie en Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punten 62 en 63, en 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punten 47 en 48).

59 Gelet op wat voorafgaat, dient op de gestelde vraag te worden geantwoord dat artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn, in de versie ervan die voortvloeit uit artikel 28 nonies van deze richtlijn, en artikel 28 quater, A, onder a), eerste alinea, en onder d), van die richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat de belastingdienst van de lidstaat van oorsprong weigert vrijstelling van btw voor een intracommunautaire overbrenging te verlenen op grond dat de belastingplichtige geen door de lidstaat van bestemming toegekend btw-identificatienummer heeft meegedeeld, wanneer er geen serieuze aanwijzingen van fraude zijn, het goed naar een andere lidstaat is overgebracht en de andere vrijstellingsvoorwaarden eveneens zijn vervuld.

Kosten

60 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:

Artikel 22, lid 8, 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, zoals gewijzigd bij richtlijn 2005/92/EG van de Raad van 12 december 2005, in de versie ervan die voortvloeit uit artikel 28 nonies van de Zesde richtlijn, en artikel 28 quater, A, onder a), eerste alinea, en onder d), van deze richtlijn, moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat de belastingdienst van de lidstaat van oorsprong weigert vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde te verlenen voor een intracommunautaire overbrenging op grond dat de belastingplichtige geen door de lidstaat van

bestemming toegekend identificatienummer betreffende deze belasting heeft meegedeeld, wanneer er geen serieuze aanwijzingen zijn van fraude, het goed naar een andere lidstaat is overgebracht en de andere vrijstellingsvoorwaarden eveneens zijn vervuld.

ondertekeningen