ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

27 september 2007 *

In zaak C-146/05,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Bundesfinanzhof (Duitsland) bij beslissing van 10 februari 2005, ingekomen bij het Hof op 1 april 2005, in de procedure

Albert Collée, als rechtsopvolger onder algemene titel van Collée KG,

tegen

Finanzamt Limburg an der Lahn,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas, kamerpresident, A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus (rapporteur) en A. Ó Caoimh, rechters,

* Procestaal: Duits.

advocaat-generaal: J. Kokott,
griffier: L. Hewlett, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 15 juni 2006,

gelet op de opmerkingen van:

— A. Collée, als rechtsopvolger onder algemene titel van Collée KG, vertegenwoordigd door M. Preisinger, Steuerberater,

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door M. Lumma en F. Huschens, alsmede door C. Schulze-Bahr, als gemachtigden,

— de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door I. M. Braguglia als gemachtigde, bijgestaan door M. Massella Ducci Teri, avvocato dello Stato,

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

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 11 januari 2007,

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 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 (PB L 376, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen A. Collée, als rechtsopvolger onder algemene titel van Collée KG (hierna: „Collée"), en het Finanzamt Limburg an der Lahn (hierna: „Finanzamt"), inzake de weigering van laatstgenoemde om een in het begrotingsjaar 1994 verrichte intracommunautaire levering vrij te stellen van omzetbelasting (hierna: „btw").

Toepasselijke bepalingen

Gemeenschapsregeling

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

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.

5 Het recht op vrijstelling voor intracommunautaire leveringen van goederen is vastgelegd in artikel 28 quater, A, 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 en van artikel 28 bis, lid 5, onder a, door de verkoper of door de afnemer of voor hun rekening buiten het in artikel 3 bedoelde grondgebied, maar binnen de Gemeenschap, verzonden of vervoerd, die worden verricht voor een andere belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon die als zodanig optreedt in een andere lidstaat dan die van vertrek van de verzending of het vervoer van de goederen.

[...]"

6 Artikel 22 van de Zesde richtlijn, in de versie voortvloeiend uit artikel 28 nonies van diezelfde richtlijn, regelt de formele verplichtingen van degenen die tot voldoening van de btw zijn gehouden. Het bepaalt onder meer:

„[...]

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

[...]

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

[...]

4. a) Iedere belastingplichtige moet binnen een door elke lidstaat vast te stellen termijn een aangifte indienen. Deze termijn mag niet langer zijn dan twee maanden na het verstrijken van elk belastingtijdvak. Dit tijdvak kan door de lidstaten worden vastgesteld op één, twee of drie maanden. De lidstaten kunnen evenwel andere tijdvakken vaststellen, die echter niet langer dan een jaar mogen zijn.

b) In de aangifte moeten alle gegevens staan die nodig zijn om het bedrag van de verschuldigde belasting en van de aftrek vast te stellen, daarbij eventueel

inbegrepen, voor zover zulks voor de vaststelling van de grondslag nodig is, het totale bedrag van de handelingen waarop deze belasting en deze aftrek betrekking hebben alsmede het bedrag van de vrijgestelde handelingen.

[...]

8. De lidstaten kunnen, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met het overschrijden van een grens."

Nationale regeling

7 Krachtens § 4, punt 1, sub b, van het Umsatzsteuergesetz 1993 (Duitse wet op de omzetbelasting van 1993) (BGBl. 1993 I, blz. 565; hierna: „UStG"), zijn van de handelingen die vallen onder § 1, lid 1, punt 1, van diezelfde wet de intracommunautaire leveringen vrijgesteld.

8 § 6a, lid 1, UStG bepaalt dat een intracommunautaire levering met name inhoudt dat de ondernemer of de klant het voorwerp van de levering vervoert of verzendt naar het overige communautaire grondgebied.

9 Ingevolge § 6a, lid 3, UStG is het aan de ondernemer om te bewijzen dat aan de voorwaarden van lid 1 van dit artikel is voldaan. Met toestemming van de Bundesrat kan het Bundesministerium für Finanzen (Duits federaal ministerie van Financiën) bij wettelijke regeling bepalen op welke wijze de ondernemer het bewijs moet leveren van het vervoer of de verzending van goederen die het voorwerp vormen van een intracommunautaire levering.

10 Daartoe bepaalt § 17a, lid 1, van de Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993 (Duitse uitvoeringsregeling omzetbelasting 1993) (BGBl. 1993 I, blz. 601) dat bij intracommunautaire leveringen de ondernemer op wie deze regeling van toepassing is met bewijsstukken moet staven dat hij of de klant het voorwerp van de levering naar het overige communautaire grondgebied heeft vervoerd of verzonden.

11 Bovendien moet de ondernemer, overeenkomstig § 17c, lid 1, van voornoemde uitvoeringsregeling, met behulp van boekhoudkundige stukken bewijzen dat de voorwaarden voor btw-vrijstelling zijn vervuld. Deze bepaling preciseert met name dat „op basis van de boekhouding duidelijk en eenvoudig controleerbaar" moet zijn of de ondernemer aan deze voorwaarden heeft voldaan.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

12 Collée was de moedermaatschappij van een besloten vennootschap naar Duits recht (hierna: „GmbH"), die als erkend concessiehouder van de naamloze vennootschap A (hierna: „A-AG") personenauto's verkocht. In het voorjaar van 1994 sloot de GmbH met de Belgische concessiehouder B een overeenkomst inzake de verkoop van 20 demonstratiewagens. B heeft de nettoverkoopprijs overgemaakt naar de rekening van de GmbH en, nadat laatstgenoemde de betaling had ontvangen, de wagens met behulp van zijn eigen vervoerder bij de vestiging van de GmbH opgehaald.

13 De GmbH, die, om redenen van territoriale exclusiviteit, enkel voor verkopen aan in haar nabijheid gevestigde klanten recht had op een door A-AG uit te betalen provisie, heeft autohandelaar S ingeschakeld als tussenpersoon. Deze heeft de demonstratiewagens, in ruil voor een provisie, voor de schijn gekocht en doorverkocht. De GmbH heeft aan S betreffende deze fictieve verkoop facturen uitgereikt waarop btw was vermeld. S overhandigde aan de GmbH blanco facturen, die vervolgens op naam van S werden gebruikt in verband met de levering van de wagens aan B. In zijn btw-aangiften over de maanden juli tot en met september 1994 verzocht S om aftrek van de voorbelasting die aan hem was gefactureerd door de GmbH.

14 Na een bijzondere controle in oktober 1994, heeft het Finanzamt S het recht onthouden om de als voorbelasting betaalde btw af te trekken van de facturen, daar het had vastgesteld dat de tussen de GmbH en S gesloten verkoop fictief was, aangezien laatstgenoemde enkel voor de schijn was tussengekomen.

15 Na kennis te hebben gekregen van deze controle, heeft Collée aan S meegedeeld dat de facturen betreffende de maanden juli tot en met september 1994 zonder voorwerp waren geraakt, en heeft hij op 25 november 1994 de bijbehorende boekingen ongedaan gemaakt en de betrokken verkoopopbrengsten in de boeken opgenomen op de rekening „belastingvrije intracommunautaire leveringen", welke handeling hij in zijn voorlopige btw-aangifte voor november 1994 heeft aangegeven.

16 Bij rectificatieaanslag van 12 februari 1998 betreffende de btw over 1994, heeft het Finanzamt de belastbare omzet van Collée verhoogd met een bedrag dat overeenkwam met dat van de verkoopprijs van de aan B geleverde wagens, doch geweigerd om laatstgenoemde voor deze levering vrijstelling te verlenen, op grond dat de vereiste opnamen in de boeken niet doorlopend en direct na het verrichten van de betrokken handeling waren verricht.

17 Aangezien zowel het tegen deze aanslag ingediende bezwaarschrift, als het bij het Finanzgericht ingestelde beroep werd verworpen, heeft A. Collée beroep tot Revision ingesteld bij het Bundesfinanzhof. Ter ondersteuning hiervan beroept hij zich op het bestaan van boekhoudkundige bewijzen met betrekking tot de verkoopovereenkomst, de overmaking van de verkoopprijs en het afhaalbewijs van B, later aangevuld met de facturen die de GmbH aan B had uitgereikt. A. Collée, die er zelf van overtuigd was dat deze handelsdocumenten konden aantonen dat een intracommunautaire levering had plaatsgevonden, heeft verzocht de aanslag zodanig te rectificeren dat de levering van de demonstratiewagens in het begin van 1994 als vrijgesteld moet worden beschouwd.

18 De verwijzende rechter merkt op dat uit zijn rechtspraak inzake de bewijsvereisten bij een uitvoerlevering in een derde staat, welke rechtspraak eveneens van toepassing is op het bij hem aanhangige geding, volgt dat de bewijsstukken integraal deel uitmaken van het boekhoudkundige bewijs, en dat de voor dit bewijs vereiste opnamen in de boeken doorlopend en direct na het verrichten van de betrokken handeling moeten worden verricht. Na te hebben vastgesteld dat in casu aan deze laatste voorwaarde niet was voldaan, wenst hij te vernemen hoe het conflict tussen de verplichting tot het leveren van het bewijs van de intracommunautaire levering en het evenredigheidsbeginsel gemeenschapsrechtelijk moet worden opgelost.

19 Van oordeel dat de uitlegging van de Zesde richtlijn noodzakelijk is voor de oplossing van het bij hem aanhangige geding, heeft het Bundesfinanzhof derhalve besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen voor te leggen:

„1) Mag de belastingdienst weigeren een intracommunautaire levering, waarvan zonder twijfel sprake is, vrij te stellen van belasting, enkel omdat de belastingplichtige het daarvoor vereiste boekhoudkundige bewijs niet tijdig heeft geleverd?

2) Is het voor de beantwoording van deze vraag van belang, of de belastingplichtige het feit dat een intracommunautaire levering heeft plaatsgevonden aanvankelijk bewust heeft achtergehouden?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

20 Met zijn vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat de belastingdienst van een lidstaat weigert om een intracommunautaire levering die daadwerkelijk heeft plaatsgevonden vrij te stellen van btw, enkel omdat het bewijs van een dergelijke levering niet tijdig is geleverd. Tevens heeft deze rechter twijfels over de vraag of in dit verband van belang is het feit dat de belastingplichtige het bestaan van een intracommunautaire levering aanvankelijk bewust heeft achtergehouden.

21 Er dient om te beginnen aan te worden herinnerd dat de verplichting voor de lidstaten om intracommunautaire leveringen van goederen vrij te stellen is neergelegd in artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn. Uit deze bepaling volgt dat de lidstaten de 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, vrijstellen.

22 Als afwijking van het fundamentele beginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel, volgens hetwelk bij elke transactie inzake productie of distributie btw is verschuldigd (zie met name arresten van 6 juli 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Jurispr. blz. I-1883, punt 16; 12 januari 2006, Optigen e.a., C-354/03, C-355/03 en C-484/03, Jurispr.

blz. I-483, punt 54, en 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling, C-439/04 en C-440/04, Jurispr. blz. I-6161, punt 49), is de genoemde vrijstelling gebaseerd op de overgangsregeling voor de btw die van toepassing is op de intracommunautaire handel, binnen het kader van welke regeling de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten berust op het beginsel dat de belastingopbrengst toekomt aan de lidstaat waar het eindverbruik plaatsvindt (zie arrest van 27 september 2007, Twoh International, C-184/05, Jurispr. blz. I-7897, punt 22).

23 Zo kan met het vrijstellen van een intracommunautaire levering in de lidstaat van aanvang van de intracommunautaire verzending of het intracommunautair vervoer van goederen, waarmee een intracommunautaire verwerving die is belast in de lidstaat van aankomst van voornoemde verzending of voornoemd vervoer correspondeert, dubbele belasting worden voorkomen — en dus schending van het beginsel van fiscale neutraliteit, dat inherent is aan het gemeenschappelijke btw-stelsel, worden vermeden (zie arrest van 27 september 2007, Teleos e.a., C-409/04, Jurispr. blz. I-7797, punten 24 en 25).

24 Ten aanzien van de bewijzen die de belastingplichtigen moeten leveren om in aanmerking te komen voor btw-vrijstelling, moet worden vastgesteld dat geen enkele bepaling van de Zesde richtlijn rechtstreeks betrekking heeft op deze kwestie. Deze richtlijn bepaalt in artikel 28 quater, A, eerste zinsnede, alleen dat de lidstaten de voorwaarden moeten vaststellen waaronder zij de intracommunautaire leveringen van goederen vrijstellen (arrest Twoh International, reeds aangehaald, punt 25).

25 Weliswaar zijn in artikel 22 van de Zesde richtlijn bepaalde formele verplichtingen voor de belastingplichtigen neergelegd betreffende de boekhouding, de facturering, de aangifte alsmede de indiening van de lijst bij de belastingdienst, doch lid 8 van ditzelfde artikel geeft de lidstaten de bevoegdheid om andere verplichtingen voor te schrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van belastingfraude.

26 Uit vaste rechtspraak volgt dat de maatregelen die de lidstaten krachtens artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn kunnen nemen ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude, niet verder mogen gaan dan ter bereiking van die doelstellingen noodzakelijk is (zie arrest van 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a., C-110/98–C-147/98, Jurispr. blz. I-1577, punt 52, en beschikking van 3 maart 2004, Transport Service, C-395/02, Jurispr. blz. I-1991, punt 29). Deze maatregelen mogen dus niet op zodanige wijze worden aangewend, dat zij afbreuk zouden doen aan de neutraliteit van de btw, een basisbeginsel van het bij de desbetreffende gemeenschapsregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel (zie arresten van 19 september 2000, Schmeink & Cofreth en Strobel, C-454/98, Jurispr. blz. I-6973, punt 59, en 21 februari 2006, Halifax e.a., C-255/02, Jurispr. blz. I-1609, punt 92).

27 De Duitse regering betoogt dat de eisen inzake het bewijs door middel van bewijsstukken en boekhoudkundige stukken aan het evenredigheidsbeginsel voldoen, aangezien zij het recht op btw-vrijstelling in het geval van een intracommunautaire levering niet systematisch in twijfel trekken. Enerzijds wordt met deze vereisten een uitdrukkelijk in artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn voorzien doel nagestreefd, te weten een regelmatige en eenvoudige belastingheffing, alsmede het bestrijden van misbruik, en anderzijds zijn zij noodzakelijk ter voorkoming van de zogenoemde „btw-carrouselfraude".

28 In dit verband zij opgemerkt dat de weigering van btw-vrijstelling in het hoofdgeding volgens de verwijzende rechter niet voortvloeit uit de door de Duitse wetgeving opgelegde verplichting volgens welke de belastingplichtige het bewijs van de intracommunautaire levering dient te leveren met bewijsstukken en boekhoudkundige stukken. In feite is deze weigering het gevolg van de rechtspraak van het Bundesfinanzhof waarin is uitgemaakt dat de voor dit bewijs vereiste opnamen in de boeken doorlopend en direct na het verrichten van de betrokken handeling moeten zijn verricht, aan welke voorwaarde in het hoofdgeding niet is voldaan, terwijl het bestaan van de communautaire levering duidelijk is vastgesteld, zoals overigens ook het Finanzamt heeft toegegeven.

29 Wat in de eerste plaats de vraag betreft of de belastingdienst mag weigeren een intracommunautaire levering vrij te stellen van de btw, enkel omdat het boekhoudkundige bewijs van deze levering niet tijdig is geleverd, moet worden vastgesteld dat een nationale maatregel die het recht op vrijstelling van een intracommunautaire levering afhankelijk stelt van de naleving van formele verplichtingen, zonder rekening te houden met de materiële vereisten en, met name, zonder na te gaan of aan deze vereisten is voldaan, verder gaat dan noodzakelijk is ter waarborging van de juiste heffing van de belasting.

30 De handelingen moeten namelijk worden belast met inachtneming van hun objectieve karakter (zie met name reeds aangehaalde arresten Optigen e.a., punt 44, en Kittel en Recolta Recycling, punt 41). Met betrekking tot de vaststelling van het intracommunautaire karakter van een levering, volgt uit de rechtspraak van het Hof dat wanneer een levering voldoet aan de voorwaarden van artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, over die levering geen btw is verschuldigd (beschikking Transport Service, reeds aangehaald, punten 18 en 19).

31 Bijgevolg vereist in het hoofdgeding, zoals de Commissie van de Europese Gemeenschappen terecht opmerkt, het beginsel van fiscale neutraliteit, nu uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat onmiskenbaar een intracommunautaire levering is verricht, dat wanneer aan de materiële voorwaarden is voldaan, de btw-vrijstelling wordt verleend, zelfs wanneer de belastingplichtigen niet voldoen aan bepaalde formele vereisten. Dit zou slechts anders zijn wanneer de schending van dergelijke formele vereisten het leveren van het zekere bewijs dat aan de materiële voorwaarden is voldaan, zou hebben verhinderd. In het hoofdgeding lijkt dit evenwel niet het geval te zijn.

32 Daarnaast zij opgemerkt dat het vereiste dat de nodige opnamen in de boeken direct na de uitvoering van de betrokken handeling worden verricht, zonder dat daartoe is voorzien in een specifieke termijn, een schending oplevert van het rechtszekerheidsbeginsel, dat deel uitmaakt van de communautaire rechtsorde en dat de lidstaten moeten naleven bij de uitoefening van de hun door de communautaire

richtlijnen verleende bevoegdheden (zie arrest van 11 mei 2006, Federation of Technological Industries e.a., C-384/04, Jurispr. blz. I-4191, punt 29).

33 Van belang is namelijk, zoals de advocaat-generaal in punt 35 van haar conclusie terecht opmerkt, dat in de boekhouding van belastingplichtigen rekening moet kunnen worden gehouden met na de verrichting van deze handeling aangebrachte wijzigingen van de kwalificatie van een levering als intracommunautaire levering. Dergelijke herzieningen kunnen, in voorkomend geval, noodzakelijk worden om redenen die niet aan de belastingplichtigen te wijten zijn. Bijgevolg moet het intracommunautaire karakter van een levering bij een latere herziening van de boekhouding kunnen worden erkend, mits is voldaan aan de objectieve criteria waarop de begrippen die deze handeling definiëren zijn gegrond.

34 Wat in de tweede plaats de vraag betreft of het feit dat de belastingplichtige een intracommunautaire levering die heeft plaatsgevonden aanvankelijk bewust heeft achtergehouden, van belang is voor het aan de verwijzende rechter te geven antwoord, en de btw-vrijstelling dus afhankelijk mag worden gesteld van de goede trouw van de belastingplichtige, moet worden geoordeeld dat het antwoord op deze vraag afhangt van het bestaan van een gevaar van verminderde belastinginkomsten voor de betrokken lidstaat.

35 Het Hof heeft namelijk in punt 18 van het arrest van 13 december 1989, Genius Holding (C-342/87, Jurispr. blz. 4227), geoordeeld dat het aan de lidstaten staat om ter waarborging van de neutraliteit van de btw in hun nationale recht de mogelijkheid op te nemen om, wanneer de opsteller van de factuur het bewijs van zijn goede trouw levert, alle ten onrechte gefactureerde belasting te herzien. In de punten 60 en 63 van het arrest Schmeink & Cofreth en Strobel, reeds aangehaald, heeft het Hof evenwel gepreciseerd dat wanneer de opsteller van de factuur het gevaar voor verlies van belastinginkomsten tijdig en volledig heeft uitgeschakeld, het beginsel van de neutraliteit van de btw verlangt dat de ten onrechte gefactureerde belasting kan worden herzien zonder dat deze herziening afhankelijk kan worden gesteld van de goede trouw van deze opsteller (zie arrest van 6 november 2003, Karageorgou e.a., C-78/02–C-80/02, Jurispr. blz. I-13295, punt 50). Dezelfde regels zijn ook van toepassing op een herziening van de boekhouding om vrijstelling voor een intracommunautaire levering te kunnen krijgen.

36 Daarom staat het aan de nationale rechter om, rekening houdend met alle omstandigheden die van belang zijn voor de aan hem voorgelegde zaak, na te gaan of de vertraging bij het leveren van het boekhoudkundige bewijs kon leiden tot een verlies van belastinginkomsten, of de btw-heffing in gevaar kon brengen.

37 Dienaangaande moet worden geoordeeld dat het niet heffen van btw over een intracommunautaire levering die aanvankelijk ten onrechte was gekwalificeerd als een levering in het binnenland die in beginsel aanleiding geeft tot btw-heffing, niet kan worden aangemerkt als een verlies van belastinginkomsten. Overeenkomstig het fiscale territorialiteitsbeginsel komen dergelijke inkomsten immers toe aan de lidstaat waar het eindverbruik plaatsvindt.

38 Het staat bovendien aan de nationale rechter om na te gaan of het achterhouden van een intracommunautaire handeling en de daaruit voortvloeiende vertraging bij de herziening van de bijbehorende opnamen in de boeken al dan niet zijn verricht in het kader van btw-fraude. Volgens vaste rechtspraak kunnen de justitiabelen in geval van fraude of misbruik immers geen beroep doen op het gemeenschapsrecht (zie met name arrest Kittel en Recolta Recycling, reeds aangehaald, punt 54). Ook mag de gemeenschapsregeling niet zo ruim worden toegepast, dat zij transacties zou dekken die zijn verricht met het doel om de door het gemeenschapsrecht toegekende voordelen onverschuldigd te verkrijgen (zie in die zin arrest Halifax e.a., reeds aangehaald, punt 69).

39 In een situatie als in het hoofdgeding kan het feit dat een tussenpersoon werd ingeschakeld om de contractuele provisies te kunnen ontvangen, niet worden gelijkgesteld met een in het kader van btw-fraude verrichte handeling, noch met een misbruik van gemeenschapsrecht, wanneer vaststaat dat een dergelijke handeling niet is verricht met het oog op het verkrijgen van een ongerechtvaardigd belastingvoordeel.

40 Ten slotte zij erop gewezen dat het gemeenschapsrecht niet eraan in de weg staat, dat de lidstaten onder bepaalde voorwaarden het achterhouden van het bestaan van een intracommunautaire levering als een poging tot belastingfraude beschouwen en in een dergelijk geval de naar nationaal recht geldende geldboeten of geldstraffen toepassen (zie in die zin arrest Schmeink & Cofreth en Strobel, reeds aangehaald, punt 62). Dergelijke straffen dienen evenwel, zoals de Commissie terecht opmerkt, altijd evenredig te zijn aan de ernst van het misbruik.

41 Mitsdien moet op de vragen worden geantwoord, dat artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat de belastingdienst van een lidstaat weigert om een intracommunautaire levering die daadwerkelijk heeft plaatsgevonden vrij te stellen van btw, enkel omdat het bewijs van een dergelijke levering niet tijdig is geleverd.

42 Bij het onderzoek van het recht op vrijstelling van de btw over een dergelijke levering, hoeft de verwijzende rechter het feit dat de belastingplichtige een intracommunautaire levering die heeft plaatsgevonden aanvankelijk volledig bewust heeft achtergehouden slechts in aanmerking te nemen wanneer er gevaar bestaat voor verlies van belastinginkomsten en de belastingplichtige dit gevaar niet volledig heeft geëlimineerd.

Kosten

43 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale 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 van Justitie (Derde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, 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 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991, moet aldus worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat de belastingdienst van een lidstaat weigert om een intracommunautaire levering die daadwerkelijk heeft plaatsgevonden vrij te stellen van belasting over de toegevoegde waarde, enkel omdat het bewijs van een dergelijke levering niet tijdig is geleverd.

Bij het onderzoek van het recht op vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde over een dergelijke levering, hoeft de verwijzende rechter het feit dat de belastingplichtige een intracommunautaire levering die heeft plaatsgevonden aanvankelijk volledig bewust heeft achtergehouden slechts in aanmerking te nemen wanneer er gevaar bestaat voor verlies van belastinginkomsten en de belastingplichtige dit gevaar niet volledig heeft geëlimineerd.

ondertekeningen