ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

27 september 2007 *

In zaak C-184/05,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden bij beslissing van 22 april 2005, ingekomen bij het Hof op 25 april 2005, in de procedure

Twoh International BV

tegen

Staatssecretaris van Financiën,

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: Nederlands.

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

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

gelet op de opmerkingen van:

— Twoh International BV, vertegenwoordigd door J. H. Sassen, advocaat,

— de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door H. G. Sevenster, M. de Mol en P. van Ginneken als gemachtigden,

— de Franse regering, vertegenwoordigd door G. de Bergues en C. Jurgensen-Mercier als gemachtigden,

— Ierland, vertegenwoordigd door D. O'Hagan als gemachtigde, bijgestaan door E. Fitzsimons, SC, en B. Conway, BL,

— de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door I. M. Braguglia als gemachtigde, bijgestaan door G. De Bellis, avvocato dello Stato,

— de Poolse regering, vertegenwoordigd door T. Nowakowski als gemachtigde,

— de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Fernandes en C. Lança als gemachtigden,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal en A. Weimar als gemachtigden,

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, 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 (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 (PB L 102, blz. 18; hierna: „Zesde richtlijn"), in samenhang met richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe en de indirecte belastingen (PB L 336, blz. 15), zoals gewijzigd bij richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 (PB L 76, blz. 1; hierna: „richtlijn inzake wederzijdse bijstand"), en met verordening (EEG) nr. 218/92

van de Raad van 27 januari 1992 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de indirecte belastingen (btw) (PB L 24, blz. 1; hierna: „verordening inzake administratieve samenwerking").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Twoh International BV (hierna: „Twoh") en de Staatssecretaris van Financiën over een naheffingsaanslag in de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") die over 1996 aan deze vennootschap is opgelegd naar aanleiding van intracommunautaire leveringen van goederen.

Toepasselijke bepalingen

Gemeenschapsregeling

Zesde richtlijn

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, alsmede de invoer van goederen.

4 Artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn luidt:

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

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

Richtlijn inzake wederzijdse bijstand

5 Artikel 1, lid 1, van de richtlijn inzake wederzijdse bijstand bepaalt:

„De bevoegde autoriteiten van de lidstaten verstrekken elkaar overeenkomstig deze richtlijn alle inlichtingen die hun van nut kunnen zijn voor een juiste vaststelling van de belastingschuld op het gebied van de belastingen naar het inkomen en het vermogen, alsook alle inlichtingen over de vaststelling van de volgende indirecte belastingen:

— de belasting over de toegevoegde waarde;

[...]"

6 Artikel 2, lid 1, van de richtlijn inzake wederzijdse bijstand luidt:

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

Verordening inzake administratieve samenwerking

7 Artikel 4, lid 3, van de verordening inzake administratieve samenwerking luidt als volgt:

„Op basis van de overeenkomstig lid 1 verzamelde gegevens, verkrijgt de bevoegde autoriteit van een lidstaat, wanneer zij het nodig acht intracommunautaire verwervingen van goederen te controleren, doch uitsluitend met het oog op de bestrijding van belastingfraude, rechtstreeks en onverwijld, of heeft zij rechtstreeks toegang tot, de volgende andere inlichtingen:

— de btw-identificatienummers van personen die de in het tweede streepje van lid 2 bedoelde leveringen hebben verricht,

alsmede

— de totale waarde van deze leveringen door elk van deze personen aan elke persoon aan wie een btw-identificatienummer als bedoeld in het eerste streepje van lid 2 is toegekend; deze waarde wordt uitgedrukt in de munteenheid van de lidstaat die de inlichtingen verschaft en heeft betrekking op kalenderkwartalen."

8 Artikel 5 van de verordening inzake administratieve samenwerking bepaalt:

„1. Wanneer de krachtens artikel 4 verstrekte inlichtingen ontoereikend zijn, kan de bevoegde autoriteit van een lidstaat te allen tijde en voor welbepaalde gevallen om nadere inlichtingen verzoeken. De aangezochte autoriteit verstrekt de inlichtingen zo spoedig mogelijk en uiterlijk drie maanden na ontvangst van het verzoek.

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

9 Artikel 6, lid 4, van de verordening inzake administratieve samenwerking luidt:

„De bevoegde autoriteit van elke lidstaat zorgt ervoor dat de personen die betrokken zijn bij intracommunautaire leveringen van goederen of intracommunautaire diensten, bevestiging kunnen krijgen van de geldigheid van een aan een bepaalde persoon toegekend btw-identificatienummer."

10 De voorwaarden waaronder de uitwisseling van inlichtingen plaatsvindt zijn neergelegd in titel III van de verordening inzake administratieve samenwerking, waarvan artikel 7, lid 1, eerste alinea, luidt als volgt:

„1. De aangezochte autoriteit van een lidstaat verstrekt de in artikel 5, lid 2, bedoelde inlichtingen aan de verzoekende autoriteit van een andere lidstaat op voorwaarde dat:

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

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

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

Nationale regeling

11 Krachtens artikel 9, lid 2, sub b, van de Wet op de omzetbelasting 1968 van 28 juni 1968 (*Stb.* 329), in de ten tijde van het hoofdgeding geldende versie (hierna: „wet van 1968"), bedraagt de belasting voor leveringen van goederen en diensten die worden genoemd in de bij deze wet behorende tabel II nihil, mits aan bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen voorwaarden is voldaan.

12 Volgens post 6, sub a, van deze tabel II geldt het nultarief voor „goederen die worden vervoerd naar een andere lidstaat, wanneer deze goederen aldaar zijn onderworpen aan heffing van belasting ter zake van intracommunautaire verwerving van die goederen".

13 Artikel 12, lid 1, van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 bepaalt:

„De aanspraak op toepassing van het tarief van nihil voor leveringen [...], genoemd in de bij de wet [van 1968] behorende tabel II, geldt slechts, indien de toepasselijkheid van dat tarief uit boeken en bescheiden blijkt."

14 Onderdeel 4.3 van het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 20 juni 1995 inzake de heffing van omzetbelasting met betrekking tot intracommunautaire leveringen bepaalt:

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

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

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

In gevallen van afhaaltransacties, waarin geen sprake is van een vaste afnemer en waarin de goederen contant worden betaald, terwijl de leverancier ook overigens niet over bescheiden beschikt die het intracommunautaire karakter van de levering ondersteunen, dat wil zeggen gevallen waarin er behalve een op naam van een buitenlandse afnemer gestelde factuur (waarop het buitenlandse btw-identificatienummer van de afnemer is vermeld) geen andere bescheiden zijn waaruit het intracommunautaire karakter van de levering blijkt, zal de leverancier de aanspraak op toepassing van het nultarief niet zonder meer kunnen rechtvaardigen. Onder deze omstandigheden kan de leverancier het risico van naheffing vermijden door Nederlandse btw aan de koper in rekening te brengen. De koper zal, wanneer hij de goederen overbrengt naar een andere lidstaat, hiervan aangifte moeten doen bij de Nederlandse Belastingdienst. Op deze aangifte zal hij de in rekening gebrachte Nederlandse btw in aftrek kunnen brengen."

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

15 In 1996 heeft Twoh, een in Nederland gevestigde vennootschap, computeronderdelen geleverd aan in Italië gevestigde ondernemingen. In de verkoopovereenkomsten waren partijen overeengekomen dat de levering zou plaatsvinden volgens een van de door de Internationale Kamer van Koophandel opgestelde bedingen voor de internationale handel (zogeheten „Incoterms 2000"), namelijk „af-

fabriek" („ex-works" of EXW). Daardoor was Twoh alleen ertoe gehouden de goederen in een opslagplaats in Nederland ter beschikking te stellen van de kopers en waren de kopers verantwoordelijk voor het vervoer ervan naar Italië.

16 Voor deze leveringen heeft Twoh van haar Italiaanse afnemers geen verklaring ontvangen als die welke door de Nederlandse belastingregeling wordt verlangd, ten bewijze dat het intracommunautaire leveringen van goederen betreft, zodat zij in Nederland van de btw kunnen worden vrijgesteld. Twoh is er nochtans altijd van uitgegaan dat zij intracommunautaire leveringen had verricht, waarop het btw-nultarief van toepassing was. Daarom heeft zij facturen uitgereikt zonder vermelding van de btw en heeft zij over deze leveringen ook geen btw voldaan.

17 Na een boekhoudkundig onderzoek heeft de Nederlandse belastingdienst zich op het standpunt gesteld dat niet was aangetoond dat de goederen naar een andere lidstaat waren vervoerd of verzonden, zodat ten onrechte geen btw was betaald. Aan Twoh is over het tijdvak van 1 januari tot en met 31 december 1996 dan ook een naheffingsaanslag in de btw opgelegd van 1 466 629 NLG aan verschuldigde enkelvoudige belasting met een verhoging van dit bedrag met 100 %.

18 Twoh heeft bezwaar ingediend tegen deze naheffingsaanslag in de btw. In het kader van die procedure heeft zij de Nederlandse belastingdienst uitdrukkelijk verzocht krachtens de richtlijn inzake wederzijdse bijstand en de verordening inzake administratieve samenwerking inlichtingen in te winnen bij de Italiaanse bevoegde autoriteit waaruit kon blijken dat het in casu om intracommunautaire leveringen ging. Deze dienst heeft besloten niet op dit verzoek in te gaan en de naheffings-aanslag in de btw te handhaven.

19 Twoh is van deze uitspraak in beroep gekomen bij het Gerechtshof te Arnhem, dat, na overlegging door verzoekster van een aantal bewijzen betreffende de betrokken leveringen, deze uitspraak heeft vernietigd wat drie leveringen betreft en de naheffingsaanslag in de btw heeft verlaagd. Genoemd Gerechtshof heeft evenwel geoordeeld dat de Nederlandse belastingdienst niet verplicht was de Italiaanse bevoegde autoriteit te verzoeken in de lidstaat van bestemming een onderzoek uit te voeren om te controleren of de betrokken goederen wel degelijk daarnaar waren vervoerd. Twoh heeft tegen het arrest van het Gerechtshof te Arnhem cassatieberoep ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden.

20 Van oordeel dat in het bij hem aanhangige geding een vraag van uitlegging van het gemeenschapsrecht rijst met betrekking tot het bewijs van de verzending of het vervoer van goederen in de zin van artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, heeft de Hoge Raad der Nederlanden de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

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

Beantwoording van de prejudiciële vraag

21 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, in samenhang met de richtlijn inzake wederzijdse bijstand en de verordening inzake administratieve samenwerking, aldus moet worden uitgelegd dat de belastingautoriteiten van de lidstaat

vanwaaruit goederen in het kader van een intracommunautaire levering worden verzonden of vervoerd, verplicht zijn de autoriteiten van de lidstaat waarvoor deze goederen volgens de leverancier bestemd zijn, om inlichtingen te verzoeken en deze te gebruiken om uit te maken of het daarbij daadwerkelijk om een intracommunautaire levering ging.

22 Vooraf zij eraan herinnerd dat de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten in het kader van de op de intracommunautaire handel toepasselijke overgangsregeling voor de btw 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 (PB L 376, blz. 1), berust op het beginsel dat de belastingopbrengst toekomt aan de lidstaat waar het eindverbruik plaatsvindt. Elke intracommunautaire verwerving die overeenkomstig artikel 28 bis, lid 1, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn wordt belast in de lidstaat van aankomst van de intracommunautaire verzending of het intracommunautair vervoer van goederen, heeft als pendant een krachtens artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van deze richtlijn in de lidstaat van aanvang van deze verzending of dat vervoer vrijgestelde levering (zie arresten van 6 april 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Jurispr. blz. I-3227, punt 29, alsmede 27 september 2007, Teleos e.a., C-409/04, Jurispr. blz. I-7797, punten 22 en 24).

23 Ten aanzien van de voorwaarden voor de vrijstelling van de intracommunautaire levering van een goed in de zin van artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, zij opgemerkt dat het Hof in punt 42 van zijn reeds aangehaalde arrest Teleos e.a. heeft geoordeeld dat pas vrijstelling wordt verleend, wanneer de macht om als eigenaar te beschikken over het goed aan de afnemer is overgedragen en de leverancier heeft aangetoond dat dit goed naar een andere lidstaat is verzonden of vervoerd, zodat het het grondgebied van de lidstaat van levering fysiek heeft verlaten.

24 In punt 44 van het arrest Teleos e.a. heeft het Hof verder vastgesteld dat de belastingautoriteiten sinds de afschaffing van de controle aan de grenzen tussen de

lidstaten hoofdzakelijk op basis van de door de belastingplichtigen verstrekte bewijzen en verklaringen verifiëren of de goederen het grondgebied van de lidstaat van levering al dan niet fysiek hebben verlaten.

25 Ten aanzien van de door de belastingplichtigen te leveren bewijzen 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. Er zij evenwel aan herinnerd dat de lidstaten bij de uitoefening van hun bevoegdheden de algemene beginselen van het gemeenschapsrecht, waaronder met name het rechtszekerheids- en het evenredigheidsbeginsel, moeten naleven (zie in die zin arresten van 18 december 1997, Molenheide e.a., C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, Jurispr. blz. I-7281, punt 48, alsmede 11 mei 2006, Federation of Technological Industries e.a., C-384/04, Jurispr. blz. I-4191, punten 29 en 30).

26 In dit verband zij vastgesteld dat het beginsel dat de bewijslast van het recht op toepassing van een fiscale uitzonderingsmaatregel of toekenning van een belastingvrijstelling rust op degene die aanspraak maakt op een dergelijk recht, zoals de Commissie van de Europese Gemeenschappen terecht aanvoert, binnen de door het gemeenschapsrecht gestelde grenzen blijft. Bijgevolg dient voor de toepassing van artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn de goederenleverancier het bewijs te leveren dat de in punt 23 van het onderhavige arrest genoemde voorwaarden voor vrijstelling zijn vervuld.

27 In dit verband zij opgemerkt dat het Hof in punt 50 van het reeds aangehaalde arrest Teleos e.a. heeft geoordeeld dat het in strijd zou zijn met het rechtszekerheidsbeginsel, wanneer een lidstaat die de voorwaarden voor de vrijstelling van een intracommunautaire levering heeft bepaald, met name door vaststelling van een lijst van documenten die aan de bevoegde autoriteiten moeten worden overgelegd, en aanvankelijk de door de leverancier verstrekte documenten ten bewijze van het recht op vrijstelling heeft aanvaard, deze leverancier later zou kunnen verplichten over deze levering btw te betalen, wanneer blijkt dat de betrokken goederen wegens

fraude van de afnemer waarvan de leverancier geen kennis had en ook niet kon hebben, het grondgebied van de lidstaat van levering in werkelijkheid niet hebben verlaten.

28 Anders dan in de zaak waarin het arrest Teleos e.a. is gewezen, zegt de verwijzingsbeslissing evenwel niets over de goede trouw van Twoh en kan daaruit niet worden opgemaakt of haar afnemer fraude heeft gepleegd. In casu is van belang dat Twoh, nu zij niet in staat was om het nodige bewijs te verstrekken dat de goederen daadwerkelijk naar de lidstaat van bestemming zijn vervoerd, de Nederlandse belastingdienst heeft verzocht op grond van de richtlijn inzake wederzijdse bijstand en de verordening inzake administratieve samenwerking bij de bevoegde autoriteit van laatstbedoelde lidstaat inlichtingen in te winnen waaruit de intracommunautaire aard van haar leveringen kan blijken. De vraag rijst derhalve of deze dienst gehouden was op dit verzoek in te gaan.

29 Het antwoord op deze vraag kan worden afgeleid uit het doel en de inhoud van de richtlijn inzake wederzijdse bijstand en van de verordening inzake administratieve samenwerking.

30 Wat in de eerste plaats het doel van deze twee gemeenschapshandelingen betreft, uit de eerste en de tweede overweging van de considerans van de richtlijn inzake wederzijdse bijstand alsmede uit de derde overweging van de considerans van de verordening inzake administratieve samenwerking blijkt dat deze bedoeld waren om belastingfraude en -ontwijking te bestrijden en het de lidstaten mogelijk moesten maken het bedrag van de te heffen belasting juist vast te stellen [zie naar analogie arrest van 13 april 2000, W. N., C-420/98, Jurispr. blz. I-2847, punten 15 en 22, alsmede, met betrekking tot verordening (EG) nr. 1798/2003 van de Raad van 7 oktober 2003 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde en tot intrekking van verordening nr. 218/92 (PB L 264, blz. 1), arrest van 26 januari 2006, Commissie/Raad, C-533/03, Jurispr. blz. I-1025, punten 49 en 52].

31 Wat in de tweede plaats de inhoud van deze gemeenschapshandelingen betreft, uit het opschrift van de richtlijn inzake wederzijdse bijstand en van de verordening inzake administratieve samenwerking volgt dat zij zijn vastgesteld om de samenwerking tussen de belastingautoriteiten van de lidstaten te regelen. Zoals zowel de Commissie als de advocaat-generaal in punt 23 van haar conclusie terecht opmerkt, verlenen deze rechtshandelingen de particulieren geen enkel recht, behalve dat op bevestiging van de geldigheid van een „aan een bepaalde persoon toegekend btw-identificatienummer" overeenkomstig artikel 6, lid 4, van de verordening inzake administratieve samenwerking.

32 Ter voorkoming van belastingfraude voorziet de richtlijn inzake wederzijdse bijstand immers in de mogelijkheid voor de nationale belastingdiensten om te verzoeken om inlichtingen die zij zelf niet kunnen verkrijgen. Zo wijst het gebruik door de gemeenschapswetgever, zowel in artikel 2, lid 1, van deze richtlijn als in artikel 5, lid 1, van de verordening inzake administratieve samenwerking, van de term „kan" erop dat die diensten weliswaar de mogelijkheid, doch niet de verplichting hebben om de bevoegde autoriteit van een andere lidstaat om inlichtingen te verzoeken. Elke lidstaat dient de specifieke gevallen te beoordelen waarin inlichtingen ontbreken over transacties die zijn verricht door op zijn grondgebied gevestigde belastingplichtigen, en te beslissen of deze gevallen aanleiding zijn om bij een andere lidstaat een verzoek om inlichtingen in te dienen.

33 Voorts stellen deze gemeenschapshandelingen ook grenzen aan de samenwerking tussen de lidstaten, daar de autoriteiten van de aangezochte staat niet verplicht zijn de gevraagde inlichtingen in alle omstandigheden te verstrekken. Artikel 7, lid 1, eerste alinea, eerste streepje, van de verordening inzake administratieve samenwerking bepaalt namelijk dat het aantal en de aard van de binnen een bepaalde periode ingediende verzoeken om inlichtingen die autoriteiten administratief niet onevenredig zwaar mogen belasten. Verder heet het in het tweede streepje van deze bepaling alsmede in artikel 2, lid 1, van de richtlijn inzake wederzijdse bijstand dat die autoriteiten niet verplicht zijn inlichtingen te verstrekken wanneer blijkt dat de bevoegde autoriteit van de verzoekende staat niet eerst alle eigen gebruikelijke mogelijkheden voor het verkrijgen van de inlichtingen heeft benut.

34 Daaruit volgt dat de richtlijn inzake wederzijdse bijstand en de verordening inzake administratieve samenwerking niet zijn vastgesteld met het oog op de invoering van een regeling voor de uitwisseling van inlichtingen tussen de belastingdiensten van de lidstaten op grond waarvan zij de intracommunautaire aard kunnen vaststellen van leveringen verricht door een belastingplichtige die het daarvoor vereiste bewijs niet zelf kan leveren.

35 Deze vaststelling wordt ook bevestigd door de rechtspraak van het Hof inzake de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten op het gebied van de directe belastingen, die mutatis mutandis naar een situatie als die van het hoofdgeding kan worden getransponeerd. Volgens deze rechtspraak kan een lidstaat op grond van de richtlijn inzake wederzijdse bijstand de bevoegde autoriteiten van een andere lidstaat verzoeken hem alle inlichtingen te verstrekken die voor hem van nut kunnen zijn om het juiste belastingbedrag te bepalen. Evenwel belet niets de betrokken belastingautoriteiten om van de belastingplichtige zelf de bewijzen te verlangen die zij noodzakelijk achten om te beoordelen of de gevraagde aftrek al dan niet moet worden toegestaan (zie in die zin arresten van 28 oktober 1999, Vestergaard, C-55/98, Jurispr. blz. I-7641, punt 26, alsmede 3 oktober 2002, Danner, C-136/00, Jurispr. blz. I-8147, punten 49 en 50).

36 Voorts zijn de inlichtingen waarvan de bevoegde autoriteiten van een lidstaat krachtens de richtlijn inzake wederzijdse bijstand de verstrekking kunnen verlangen, juist alle inlichtingen die zij noodzakelijk achten om aan de hand van de door hen toe te passen wetgeving het juiste belastingbedrag te bepalen. Deze richtlijn doet niet af aan de bevoegdheid van deze autoriteiten om met name te beoordelen of is voldaan aan de voorwaarden waarvan deze wetgeving de vrijstelling van een verrichting afhankelijk stelt (zie naar analogie arrest Vestergaard, reeds aangehaald, punt 28).

37 Ten slotte zij nog erop gewezen dat, zelfs in het geval dat de lidstaat van bestemming de belastingdienst van de lidstaat van levering heeft laten weten dat de koper aan zijn belastingautoriteiten een verklaring inzake de intracommunautaire verwerving heeft

afgegeven, een dergelijke verklaring geen doorslaggevend bewijs vormt dat de goederen het grondgebied van de lidstaat van levering daadwerkelijk hebben verlaten (zie arrest Teleos e.a., reeds aangehaald, punten 71 en 72).

38 Gelet op een en ander, moet op de prejudiciële vraag worden geantwoord dat artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, in samenhang met de richtlijn inzake wederzijdse bijstand en de verordening inzake administratieve samenwerking, aldus moet worden uitgelegd dat de belastingautoriteiten van de lidstaat vanwaaruit goederen in het kader van een intracommunautaire levering worden verzonden of vervoerd, niet verplicht zijn de autoriteiten van de lidstaat waarvoor deze goederen volgens de leverancier bestemd zijn, om inlichtingen te verzoeken.

Kosten

39 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 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995, in samenhang met richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe en de indirecte belastingen, zoals gewijzigd bij richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992, en met verordening (EEG) nr. 218/92 van de Raad van 27 januari 1992 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de indirecte belastingen, moet aldus worden uitgelegd dat de belasting-autoriteiten van de lidstaat vanwaaruit goederen in het kader van een intracommunautaire levering worden verzonden of vervoerd, niet verplicht zijn de autoriteiten van de lidstaat waarvoor de goederen volgens de leverancier bestemd zijn, om inlichtingen te verzoeken.

ondertekeningen