ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

21 februari 2008 *

In zaak C-271/06,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Bundesfinanzhof (Duitsland) bij beslissing van 2 maart 2006, ingekomen bij het Hof op 22 juni 2006, in de procedure

Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG

tegen

Finanzamt Malchin,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, kamerpresident, G. Arestis (rapporteur), E. Juhász, J. Malenovský en T. von Danwitz, rechters,

* Procestaal: Duits.

advocaat-generaal: J. Mazák,
griffier: R. Grass,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

— Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG, vertegenwoordigd door V. Booten en J. Sprado, Rechtsanwälte,

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

— de Poolse regering, vertegenwoordigd door E. Ośniecka-Tamecka als gemachtigde,

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

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 25 oktober 2007,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 15, punt 2, 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").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG (hierna: „Netto Supermarkt") en het Finanzamt Malchin (belastingdienst; hierna: „Finanzamt") over de weigering van dit laatste om Netto Supermarkt vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") over de jaren 1995 tot en met 1998 te verlenen.

Toepasselijke bepalingen

Gemeenschapsregeling

3 Artikel 15 van de Zesde richtlijn, getiteld „Vrijstelling bij uitvoer uit de Gemeenschap en voor met uitvoer gelijkgestelde handelingen, alsmede voor internationaal vervoer", bepaalt:

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

[…]

2. de levering van goederen die door of voor rekening van een niet in het binnenland gevestigde afnemer worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Gemeenschap, met uitzondering van door de afnemer zelf vervoerde goederen bestemd voor de uitrusting of de bevoorrading van pleziervaartuigen en sportvliegtuigen of van andere vervoermiddelen voor privégebruik;

Ingeval de levering betrekking heeft op goederen die deel uitmaken van de persoonlijke bagage van reizigers, geldt deze vrijstelling op voorwaarde dat:

— de reiziger niet in de Gemeenschap gevestigd is,

— de goederen uit de Gemeenschap worden vervoerd vóór het einde van de derde maand die volgt op die waarin de levering geschiedde,

— de totale waarde van de levering inclusief de belasting over de toegevoegde waarde de tegenwaarde in nationale munt van 175 [EUR] overschrijdt, zoals bepaald overeenkomstig artikel 7, lid 2, van richtlijn 69/169/EEG […]; de lidstaten mogen evenwel ook een levering waarvan de totale waarde lager dan dit bedrag is, van belasting vrijstellen.

Voor de toepassing van de tweede alinea:

— wordt als een ‚niet in de Gemeenschap gevestigde reiziger' beschouwd een reiziger wiens woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats niet in de Gemeenschap is gelegen. In de zin van deze bepaling wordt onder ‚woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats' verstaan de plaats die als zodanig is vermeld op het paspoort, op de identiteitskaart of op enig ander document dat door de lidstaat op het grondgebied waarvan de levering wordt verricht, als identiteitsbewijs wordt erkend,

— wordt het bewijs van de uitvoer geleverd door middel van de factuur, of van een in de plaats daarvan komend bewijsstuk, voorzien van het visum van het douanekantoor van uitgang uit de Gemeenschap.

Elke lidstaat verstrekt aan de Commissie een specimen van de stempels die hij voor het afgeven van bedoeld visum gebruikt. De Commissie stelt de belastingautoriteiten van de andere lidstaten van deze informatie in kennis.

[…]"

Nationale regeling

4 Voor leveringen binnen de Gemeenschap bevat § 6 a, lid 4, Umsatzsteuergesetz 1993 (wet inzake de omzetbelasting 1993) (BGBl. 1993 I, blz. 565; hierna: „UStG 1993") een bepaling over de bescherming van het gewettigd vertrouwen, die als volgt luidt:

„Indien de marktdeelnemer een levering heeft behandeld als vrijgesteld van belastingen ofschoon niet aan de voorwaarden van lid 1 is voldaan, moet de levering niettemin als vrijgesteld van belasting worden beschouwd indien de belastingvrijstelling is verleend op basis van onjuiste verklaringen van de afnemer en de marktdeelnemer niet kon weten dat die verklaringen onjuist waren, zelfs niet met inachtneming van de zorgvuldigheid van een oplettend koopman. In dat geval is de afnemer de onbetaalde belasting verschuldigd."

5 De Duitse belastingwetgeving kent geen vergelijkbare bepaling over de bescherming van het gewettigd vertrouwen voor exportleveringen buiten de Gemeenschap.

6 Daarnaast bepaalt artikel 227 van de Abgabenordnung 1977 (algemene belastingwet 1977):

„De belastingautoriteiten kunnen besluiten belastingschulden geheel of ten dele niet in te vorderen indien invordering in de omstandigheden van het geval onbillijk zou zijn; onder dezelfde voorwaarden kunnen reeds betaalde bedragen worden terugbetaald of in mindering gebracht."

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

7 Van 1992 tot en met 1998 heeft Netto Supermarkt, die verschillende discountsupermarkten in het Land Mecklenburg-Vorpommern exploiteert, aan haar klanten enkele duizenden Duitse marken aan door hen betaalde btw terugbetaald. Zij had besloten deze belasting aan onderdanen van derde landen terug te betalen indien dezen het bewijs konden leveren van uitvoer van de in het kader van niet-commerciële reizen gekochte goederen buiten de Gemeenschap, welk bewijs in de eerste plaats volgde uit het feit dat de douanestempel voor de helft op de kassabon en voor de andere helft op het douaneformulier was gedrukt en in de tweede plaats door vertoon door de buitenlandse burger van zijn paspoort.

8 In 1998 heeft Netto Supermarkt het Hauptzollamt Neubrandenburg (hoofdkantoor van de douane te Neubrandenburg) verzocht na te gaan of douanestempel nr. 73 en de douaneformulieren waarop deze voorkwam soms vals waren. Na een eerste ontkennend antwoord van bedoeld hoofdkantoor, heeft dit Netto Supermarkt ervan in kennis gesteld dat verder onderzoek had uitgewezen dat de door deze laatste overgelegde documenten vals waren. Vervolgens heeft de fiscale opsporingsdienst ontdekt dat Poolse burgers tussen 1993 en 1998 een groot aantal bewijzen van uitvoer van goederen met behulp van vervalste douaneformulieren hadden vervaardigd of dat op deze beweerde bewijzen een valse douanestempel was aangebracht, en dat Netto Supermarkt hun desgevraagd de btw had terugbetaald.

9 In 1999 heeft het Finanzamt van Netto Supermarkt btw over de jaren 1993 tot en met 1998 nagevorderd op basis van de in die periode daadwerkelijk gerealiseerde omzet.

10 Bij beslissing van 14 februari 2000 heeft het Finanzamt het verzoek van Netto Supermarkt om kwijtschelding van de over bedoelde jaren nagevorderde omzetbelasting, afgewezen. Tegen deze afwijzende beslissing heeft Netto Supermarkt een bezwaarschrift ingediend.

11 Bij beslissing van 3 mei 2000 heeft het Finanzamt dit bezwaarschrift slechts gedeeltelijk gegrond verklaard. Het heeft vrijstelling van btw over de jaren 1993 en 1994 toegestaan op grond dat de belastingaanslagen over die jaren niet meer konden worden gewijzigd, en over de jaren 1993 tot en met 1997 de rente kwijtgescholden. Voor het overige heeft het Finanzamt het bezwaarschrift van Netto Supermarkt verworpen met de overweging dat deze laatste de betrokken belasting verschuldigd was, nu zij niet in staat was gebleken deugdelijk bewijs te leveren van uitvoer die recht gaf op btw-vrijstelling. Volgens het Finanzamt had Netto Supermarkt de authenticiteit van de bewijzen van uitvoer eerder moeten verifiëren en had zij, als zij met de gepaste zorgvuldigheid zou hebben gehandeld, kunnen voorkomen dat de fraude zich over meerdere jaren uitstrekte. Daarnaast was het van oordeel dat het feit dat Netto Supermarkt had bijgedragen tot de opheldering van de feiten, niet van invloed was op de door deze onderneming verschuldigde btw.

12 Vervolgens heeft Netto Supermarkt tegen deze gedeeltelijk afwijzende beslissing van 3 mei 2000 beroep ingesteld bij het Finanzgericht teneinde kwijtschelding van de over de jaren 1995 tot en met 1998 nagevorderde btw te verkrijgen. Dit beroep is door het Finanzgericht afgewezen.

13 Netto Supermarkt heeft vervolgens beroep tot „Revision" ingesteld bij het Bundesfinanzhof, waarbij zij aanvoert dat het Finanzgericht de levering van goederen aan Poolse kopers, door analoge toepassing van de nationale rechtsregel over de bescherming van gewettigd vertrouwen van § 6 a, lid 4, UStG, een regel die ook in een intracommunautaire context van toepassing is, als vrijgesteld had moeten beschouwen. In haar beroepschrift roept Netto Supermarkt eveneens het billijkheidsbeginsel van artikel 227 van de Abgabenordnung 1977 in.

14 Het Bundesfinanzhof heeft in het licht van het vertrouwensbeginsel geoordeeld dat er in elk geval twijfel bestaat over de vraag of op grond van het gemeenschapsrecht een exportlevering buiten de Gemeenschap kan worden vrijgesteld ingeval de marktdeelnemer die de levering heeft verricht, ook met betrachting van de zorgvuldigheid van een oplettend koopman, niet kon weten dat het door de koper overgelegde bewijs van uitvoer vervalst was, en dit zelfs wanneer objectief gezien de voorwaarden voor vrijstelling van een dergelijke levering niet waren vervuld vanwege de vervalsing van de ten bewijze van de uitvoer overgelegde documenten, zoals in casu het geval is.

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

„Staan de gemeenschapsrechtelijke bepalingen inzake belastingvrijstelling bij uitvoer naar een derde land eraan in de weg dat een lidstaat billijkheidshalve belastingvrijstelling verleent, wanneer de voorwaarden waaronder vrijstelling kan worden verleend weliswaar niet zijn vervuld, doch de belastingplichtige ook bij het betrachten van de zorgvuldigheid van een goed koopman van deze niet-vervulling niet op de hoogte kon zijn?"

Beantwoording van de prejudiciële vraag

16 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 15, punt 2, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat een lidstaat btw-vrijstelling voor een exportlevering van goederen buiten de Gemeenschap verleent wanneer de voorwaarden voor een dergelijke vrijstelling niet zijn vervuld, maar de belastingplichtige dat, ook met betrachting van de zorgvuldigheid van een oplettend koopman, niet kon weten omdat het door de afnemer overgelegde bewijs van uitvoer was vervalst.

17 Zoals volgt uit het eerste zinsdeel van artikel 15 van de Zesde richtlijn, staat het aan de lidstaten om de voorwaarden voor toepassing van de vrijstelling voor een exportlevering van goederen buiten de Gemeenschap vast te stellen. Deze bepaling verduidelijkt eveneens dat genoemde staten deze voorwaarden vaststellen om onder meer „alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen".

18 Er zij evenwel aan herinnerd dat de lidstaten, bij de uitoefening van de hun door de communautaire richtlijnen verleende bevoegdheden, de algemene rechtsbeginselen die deel uitmaken van de communautaire rechtsorde, waaronder het rechtszekerheids- en het evenredigheidsbeginsel, alsook het vertrouwensbeginsel, 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, punten 45-48; 11 mei 2006, Federation of Technological Industries e.a., C-384/04, Jurispr. blz. I-4191, punt 29, en 14 september 2006, Elmeka, C-181/04-C-183/04, Jurispr. blz. I-8167, punt 31).

19 Wat meer bepaald het evenredigheidsbeginsel betreft, heeft het Hof reeds geoordeeld dat de lidstaten in overeenstemming met dit beginsel middelen moeten aanwenden waarmee het door het nationale recht nagestreefde doel weliswaar doeltreffend kan worden bereikt, doch die de doelstellingen en beginselen van de betrokken gemeenschapsregeling zo min mogelijk aantasten (zie arrest Molenheide e.a., reeds aangehaald, punt 46, en arrest van 27 september 2007, Teleos e.a., C-409/04, Jurispr. blz. I-7797, punt 52).

20 Ofschoon het bijgevolg legitiem is dat de maatregelen van de lidstaten de rechten van de schatkist zo doelmatig mogelijk proberen te beschermen, mogen zij niet verder gaan dan daartoe noodzakelijk is (zie onder meer reeds aangehaalde arresten Molenheide e.a., punt 47, en Federation of Technological Industries e.a., punt 30).

21 In dit verband moet worden opgemerkt dat op het gebied van de btw de leveranciers optreden als belastingontvangers voor rekening van de staat en in het belang van de schatkist (zie arrest van 20 oktober 1993, Balocchi, C-10/92, Jurispr. blz. I-5105, punt 25). Deze leveranciers dienen de btw af te dragen, ook al wordt deze, als verbruiksbelasting, uiteindelijk door de eindgebruiker gedragen (zie arrest van 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, Jurispr. blz. I-9373, punten 22 en 28).

22 Dit is de reden waarom de in artikel 15 van de Zesde richtlijn genoemde doelstelling van voorkoming van belastingfraude soms rechtvaardigt dat hoge eisen worden gesteld aan de op de leveranciers rustende verplichtingen. Elke verdeling van het risico over de leverancier en de belastingautoriteiten naar aanleiding van fraude door een derde, moet evenwel verenigbaar zijn met het evenredigheidsbeginsel (arrest Teleos e.a., reeds aangehaald, punt 58).

23 Dit kan niet het geval zijn wanneer een regeling de leverancier, ongeacht of hij al dan niet bij de fraude van de afnemer betrokken is, de volle verantwoordelijkheid voor de betaling van de btw oplegt (zie in die zin arrest Teleos e.a., reeds aangehaald, punt 58). Zoals de advocaat-generaal in punt 45 van zijn conclusie uiteenzet, zou het kennelijk onevenredig zijn om een belastingplichtige aan te spreken voor een tekort aan belastinginkomsten dat is veroorzaakt door frauduleus handelen van derden waarop hij geen enkele invloed heeft.

24 Zoals het Hof reeds heeft geoordeeld is het daarentegen niet in strijd met het gemeenschapsrecht, van de leverancier te verlangen dat hij alles doet wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd om te zorgen dat hij door de handeling die hij verricht niet betrokken raakt bij belastingfraude (zie arrest Teleos e.a., reeds aangehaald, punt 65 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

25 Dat de leverancier te goeder trouw heeft gehandeld, dat hij alles heeft gedaan wat redelijkerwijs binnen zijn mogelijkheden ligt en dat zijn betrokkenheid bij fraude is uitgesloten, vormen derhalve belangrijke indicatoren om uit te maken of deze leverancier achteraf tot betaling van btw kan worden verplicht (zie arrest Teleos e.a., reeds aangehaald, punt 66).

26 Het zou dan ook in strijd zijn met het rechtszekerheidsbeginsel wanneer een lidstaat die de voorwaarden voor toepassing van de vrijstelling van een exportlevering van goederen buiten de Gemeenschap heeft bepaald, met name door een lijst op te stellen van documenten die aan de bevoegde autoriteiten moeten worden overgelegd, en die de door de leverancier verstrekte documenten ten bewijze van het recht op vrijstelling aanvankelijk heeft aanvaard, deze leverancier nadien zou kunnen verplichten over deze levering btw te betalen, wanneer blijkt dat wegens fraude van de afnemer waarvan de leverancier geen wetenschap had en ook niet kon hebben, aan de voorwaarden voor vrijstelling niet was voldaan (zie in die zin arrest Teleos e.a., reeds aangehaald, punt 50).

27 Hieruit volgt dat een leverancier op de rechtmatigheid van de handeling die hij verricht moet kunnen vertrouwen zonder het gevaar te lopen zijn recht op btw-vrijstelling te verliezen, wanneer hij, zoals in het hoofdgeding, ook met betrachting van de zorgvuldigheid van een oplettend koopman, niet kan weten dat de voorwaarden voor vrijstelling in werkelijkheid niet vervuld zijn omdat de afnemer een vervalst bewijs van uitvoer heeft overgelegd.

28 Hieraan moet overigens worden toegevoegd dat, anders dan de Duitse regering betoogt, de rechtspraak van het Hof op het gebied van het douanerecht, volgens welke een marktdeelnemer die niet kan bewijzen dat aan de voorwaarden voor kwijtschelding van in- of uitvoerrechten is voldaan, ondanks zijn goede trouw de gevolgen daarvan moet dragen, in een situatie als die in het hoofdgeding geen afbreuk kan doen aan de voorgaande overwegingen. Zoals de advocaat-generaal in punt 53 van

zijn conclusie heeft opgemerkt, kan die rechtspraak niet worden toegepast op de specifieke situatie van een belastingplichtige die onder het gemeenschappelijk btw-stelsel van de Zesde richtlijn valt, gezien de verschillen in opzet, voorwerp en doel tussen dat stelsel en het communautaire stelsel voor de heffing van douanerechten.

29 Gelet op het voorgaande moet op de gestelde vraag worden geantwoord dat artikel 15, punt 2, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich er niet tegen verzet dat een lidstaat btw-vrijstelling voor een exportlevering van goederen buiten de Gemeenschap verleent wanneer de voorwaarden voor een dergelijke vrijstelling niet zijn vervuld, maar de belastingplichtige dat, ook met betrachting van de zorgvuldigheid van een oplettend koopman, niet kon weten omdat het door de afnemer overgelegde bewijs van uitvoer was vervalst.

Kosten

30 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 (Vierde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 15, punt 2, 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, moet aldus worden uitgelegd dat het zich er niet tegen verzet dat een lidstaat vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde voor een exportlevering van goederen buiten de Europese Gemeenschap verleent wanneer de voorwaarden voor een dergelijke vrijstelling niet zijn vervuld, maar de belastingplichtige dat, ook met betrachting van de zorgvuldigheid van een oplettend koopman, niet kon weten omdat het door de afnemer overgelegde bewijs van uitvoer was vervalst.

ondertekeningen