

Zaak C-430/09

Euro Tyre Holding BV

tegen

Staatssecretaris van Financiën

(verzoek van de Hoge Raad der Nederlanden om een prejudiciële beslissing)

„Zesde btw-richtlijn – Artikelen 8, lid 1, sub a en b, 28 bis, lid 1, sub a, 28 ter, A, lid 1, en 28 quater, A, sub a, eerste alinea – Vrijstelling voor leveringen van binnen Unie verzonden of vervoerde goederen – Opeenvolgende leveringen van zelfde goederen waarvoor een enkele intracommunautaire verzending of een enkel intracommunautair vervoer plaatsvindt”

Samenvatting van het arrest

Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Overgangsregeling voor belastingheffing in handelsverkeer tussen lidstaten – Vrijstelling voor leveringen van binnen Gemeenschap verzonden of vervoerde goederen

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 28 quater, A, sub a, eerste alinea)

Ingeval voor een goed twee opeenvolgende leveringen tussen verschillende als zodanig handelende belastingplichtigen worden verricht, maar slechts één intracommunautair vervoer plaatsvindt, moet de handeling waaraan dit vervoer moet worden toegerekend, namelijk de eerste dan wel de tweede levering – waarbij deze handeling aldus valt onder het begrip intracommunautaire levering in de zin van artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, zoals gewijzigd bij richtlijn 96/95, gelezen in samenhang met de artikelen 8, lid 1, sub a en b, 28 bis, lid 1, sub a, eerste alinea, en 28 ter, A, lid 1, van dezelfde richtlijn –, worden bepaald op basis van een globale beoordeling van alle omstandigheden van de zaak teneinde uit te maken voor welke van deze twee leveringen is voldaan aan alle voorwaarden betreffende een intracommunautaire levering.

Wanneer de eerste afnemer, die op het grondgebied van de lidstaat van de eerste levering de macht heeft verkregen om als een eigenaar over het goed te beschikken, uiting heeft gegeven aan zijn voornemen om dat goed naar een andere lidstaat te vervoeren en zich kenbaar heeft gemaakt met zijn door laatstgenoemde staat toegekend identificatienummer voor de belasting over de toegevoegde waarde, moet het intracommunautaire vervoer aan de eerste levering worden toegerekend, op voorwaarde dat de macht om als een eigenaar over het goed te beschikken op de tweede afnemer is overgegaan in de lidstaat van bestemming van het intracommunautaire vervoer, hetgeen de nationale rechter moet nagaan.

(cf. punten 44-45 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

16 december 2010 (*)

„Zesde btw-richtlijn – Artikelen 8, lid 1, sub a en b, 28 bis, lid 1, sub a, 28 ter, A, lid 1, en 28 quater, A, sub a, eerste alinea – Vrijstelling voor leveringen van binnen Unie verzonden of vervoerde goederen – Opeenvolgende leveringen van dezelfde goederen waarvoor een enkele intracommunautaire verzending of een enkel intracommunautair vervoer plaatsvindt”

In zaak C-430/09,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden bij beslissing van 9 oktober 2009, ingekomen bij het Hof op 2 november 2009, in de procedure

Euro Tyre Holding BV

tegen

Staatssecretaris van Financiën,

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: J. N. Cunha Rodrigues, kamerpresident, A. Arabadjiev, U. Löhmus (rapporteur), A. Ó Caoimh en P. Lindh, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Euro Tyre Holding BV, vertegenwoordigd door T. C. van Zwieten, belastingadviseur,
- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door C. Wissels en B. Koopman als gemachtigden,
- de Griekse regering, vertegenwoordigd door K. Georgiadis, M. Germani en M. Tassopoulou als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou en W. Roels als

gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,
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 96/95/EG van de Raad van 20 december 1996 (PB L 338, blz. 89; hierna: „Zesde richtlijn”), gelezen in samenhang met de artikelen 8, lid 1, sub a en b, 28 bis, lid 1, sub a, en 28 ter, A, lid 1, van dezelfde richtlijn.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Euro Tyre Holding BV (hierna: „ETH”) en de Staatssecretaris van Financiën over naheffingsaanslagen in de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) die aan deze vennootschap zijn opgelegd na een transactie betreffende goederen waarvoor twee opeenvolgende leveringen zijn verricht.

Toepasselijke bepalingen

Zesde richtlijn

3 Artikel 8, lid 1, sub a en b, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Als plaats van een levering van goederen wordt aangemerkt:

a) ingeval het goed door de leverancier, door de afnemer dan wel door een derde wordt verzonden of vervoerd: de plaats waar het goed zich op het tijdstip van de aanvang van de verzending of het vervoer naar de afnemer bevindt. [...]

b) ingeval het goed niet wordt verzonden of vervoerd: de plaats waar het goed zich bevindt op het tijdstip van de levering.”

4 Artikel 28 bis, lid 1, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Aan de [btw] zijn tevens onderworpen:

a) de intracommunautaire verwervingen van goederen onder bezwarende titel in het binnenland door een belastingplichtige die als zodanig optreedt, of door een niet-belastingplichtige rechtspersoon, wanneer de verkoper een belastingplichtige is die als zodanig optreedt en noch onder de in artikel 24 bedoelde vrijstellingsregeling, noch onder het bepaalde in artikel 8, lid 1, sub a, tweede zin, of in artikel 28 ter, B, lid 1, valt.”

5 Artikel 28 ter, A, lid 1, van deze richtlijn luidt:

„De plaats van een intracommunautaire verwerving van goederen wordt geacht te zijn de plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of van het vervoer naar de afnemer.”

6 Artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van diezelfde 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 niet-belastingplichtige rechtspersoon die als zodanig optreedt in een andere lidstaat dan die van vertrek van de verzending of het vervoer van de goederen.”

7 Artikel 22 van de Zesde richtlijn, zoals vervangen bij artikel 28 nonies van deze richtlijn, voorziet in verschillende verplichtingen voor de belastingplichtigen, die met name betrekking hebben op de boekhouding, de facturatie, de aangifte en de periodieke lijst die zij bij de belastingdienst moeten indienen. Lid 6, sub b, eerste alinea, van dit artikel luidt als volgt:

„Iedere voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige moet eveneens een lijst indienen van de voor btw-doeleinden geïdentificeerde afnemers aan wie hij goederen heeft geleverd onder de in artikel 28 quater, A, sub a en d, gestelde voorwaarden, alsmede van de voor btw-doeleinden geïdentificeerde personen voor wie de in de vijfde alinea vermelde handelingen zijn bestemd.”

Nationale regeling

8 Blijkens de door de Nederlandse regering bij het Hof ingediende schriftelijke opmerkingen zijn de nationale bepalingen die op het hoofdgeding van toepassing zijn, vervat in de Wet van 28 juni 1968 op de omzetbelasting (Stb. 1968, 329; hierna: „Wet OB 1968”).

9 Ingevolge artikel 5 van de Wet OB 1968 is, ingeval het goed in verband met de levering wordt verzonden of vervoerd, de plaats waar een levering wordt verricht, de plaats waar de verzending of het vervoer aanvangt.

10 Overeenkomstig artikel 9, lid 2, sub b, van de Wet OB 1968 bedraagt de belasting nihil voor leveringen van goederen en diensten, genoemd in de bij deze wet behorende tabel II, mits is voldaan aan bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen voorwaarden.

11 Post a.6 van deze tabel II, zoals van toepassing ten tijde van de feiten in het hoofdgeding, vermeldt „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”.

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

12 ETH is een Nederlandse vennootschap die handel drijft in benodigdheden en onderdelen voor auto's en andere voertuigen. In de periode van 1 oktober 1997 tot en met 31 januari 1999 heeft zij verschillende partijen banden onder de leveringsconditie „af magazijn” verkocht aan twee in België gevestigde vennootschappen, Miroco BVBA en VBS BVBA (hierna: „Miroco” respectievelijk „VBS” of gezamenlijk „afnemers”). Deze leveringsvoorwaarden hielden in dat ETH de goederen in haar magazijn te Venlo (Nederland) moest afleveren en dat het vervoer vanaf dit magazijn voor rekening en risico van de afnemers moest plaatsvinden. Bij het sluiten van de verkoopovereenkomsten hebben de afnemers aan ETH meegedeeld dat de goederen naar België zouden worden vervoerd.

13 ETH heeft voor deze verkopen aan de afnemers facturen uitgereikt zonder vermelding van btw. De afnemers hadden de goederen betaald vóór aflevering ervan.

14 Vóór aflevering van de goederen ter uitvoering van de verkoopovereenkomsten hebben de

afnemers ieder voor zich de goederen doorverkocht aan Banden Decof NV (hierna: „Decof”), een in België gevestigde vennootschap, onder de leveringsconditie dat het vervoer van de goederen naar de vestiging van Decof voor rekening en risico van Miroco of VBS was, naargelang van het geval.

15 De goederen werden door een vertegenwoordiger van Miroco of VBS in het magazijn van ETH in Nederland afgehaald en rechtstreeks naar de vestiging van Decof in België vervoerd in een vrachtwagen met chauffeur die Decof tegen vergoeding ter beschikking van deze vennootschappen had gesteld. Bij elke afhaling overhandigde de chauffeur aan ETH een door hem ondertekende verklaring dat de goederen naar België werden vervoerd. Achteraf is aan ETH meegedeeld dat de goederen niet naar de afnemers waren vervoerd. ETH heeft geen bemoeienis met het vervoer gehad.

16 Voorafgaand aan de leveringen had de belastingdienst op verzoek van ETH verklaard dat de btw-identificatienummers van de afnemers juist waren. Vervolgens heeft ETH voor deze leveringen de in artikel 22, lid 6, sub b, van de Zesde richtlijn bedoelde opgave gedaan.

17 Naar aanleiding van een onderzoek in 1999 bij ETH heeft de Inspecteur van de Belastingdienst, in Nederland bevoegd inzake heffing van de btw, de opgave van toepassing van het tarief van nihil afgewezen en deze vennootschap twee naheffingsaanslagen in de btw opgelegd voor de periode van 1 januari 1997 tot en met 31 december 1998 en voor januari 1999. Na een eerste bezwaar heeft de Inspecteur de naheffingsaanslagen vernietigd op grond dat de tenaamstelling van de aanslagen onjuist was. Na verbetering van deze fout heeft hij twee nieuwe naheffingsaanslagen opgelegd. Na een nieuw bezwaar heeft de Inspecteur het bedrag van de eerste naheffing verminderd en het bedrag van de tweede naheffing gehandhaafd.

18 ETH heeft tegen deze laatste naheffingsaanslagen beroep ingesteld bij het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch. In zijn arrest van 6 maart 2007 heeft dit hof geoordeeld dat het intracommunautaire vervoer tussen Nederland en België heeft plaatsgevonden in het kader van de leveringen door de afnemers aan Decof. Gelet op het arrest van 6 april 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, Jurispr. blz. I-3227), was ETH voor haar leveringen aan de afnemers bijgevolg niet gerechtigd de in artikel 28 quater, A, sub a, van de Zesde richtlijn voorziene vrijstelling toe te passen. Het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch heeft om andere redenen evenwel geoordeeld dat het beroep gedeeltelijk gegrond was en de twee bestreden naheffingsaanslagen verminderd. ETH heeft tegen deze uitspraak beroep tot cassatie ingesteld bij de verwijzende rechter.

19 Daarop heeft de Hoge Raad der Nederlanden de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Hoe moet, in het licht van artikel 28 quater, A, aanhef en sub a, van de Zesde richtlijn, alsmede van artikel 8, lid 1, sub a en b, artikel 28 bis, lid 1, sub a, eerste alinea, en artikel 28 ter, A, [lid 1], van de Zesde richtlijn, ingeval met betrekking tot hetzelfde goed tussen als zodanig handelende belastingplichtigen opeenvolgend twee leveringen worden verricht waarbij sprake is van één enkele intracommunautaire verzending of één enkel intracommunautair vervoer, worden bepaald aan welke levering het intracommunautaire vervoer moet worden toegerekend, wanneer het vervoer van de goederen is verricht door dan wel voor rekening van de persoon die zowel de hoedanigheid heeft van koper bij de eerste levering als de hoedanigheid van verkoper bij de tweede levering?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

20 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of ingeval voor een goed twee opeenvolgende leveringen tussen verschillende als zodanig handelende belastingplichtigen

worden verricht, maar slechts één intracommunautair vervoer plaatsvindt, dit vervoer aan de eerste dan wel aan de tweede levering moet worden toegerekend, waarbij deze handeling aldus valt onder het begrip intracommunautaire levering in de zin van artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, gelezen in samenhang met de artikelen 8, lid 1, sub a en b, 28 bis, lid 1, sub a, eerste alinea, en 28 ter, A, lid 1, van dezelfde richtlijn.

21 Blijkens de verwijzingsbeslissing wenst de nationale rechter met deze vraag verduidelijking over het antwoord dat het Hof heeft gegeven in het arrest EMAG Handel Eder, reeds aangehaald. In punt 45 van dat arrest en in punt 1, eerste alinea, van het dictum heeft het Hof immers voor recht verklaard dat wanneer twee opeenvolgende leveringen van dezelfde goederen onder bezwarende titel tussen als zodanig handelende belastingplichtigen tot een enkele intracommunautaire verzending of een enkel intracommunautair vervoer leiden, deze verzending of dit vervoer aan slechts een van de twee leveringen kan worden toegerekend en alleen deze ene levering vrijgesteld is overeenkomstig artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn. In dit verband merkt de verwijzende rechter op dat het Hof niet heeft gepreciseerd hoe dient te worden uitgemaakt aan welke van de twee leveringen het vervoer moet worden toegerekend.

22 In de zaak die tot het reeds aangehaalde arrest EMAG Handel Eder heeft geleid, was de feitelijke context vergelijkbaar met die in het hoofdgeding. In die zaak vonden er immers voor hetzelfde goed twee opeenvolgende leveringen plaats, doch slechts één enkel intracommunautair vervoer. Zoals in het hoofdgeding waren bij de twee leveringen drie in twee verschillende lidstaten gevestigde belastingplichtigen betrokken. In die zaak had de eindafnemer de afnemer die als tussenpersoon fungeerde, echter gevraagd de goederen te leveren, voordat de tussenpersoon deze goederen van zijn leverancier kocht, terwijl in het hoofdgeding de afnemer die als tussenpersoon fungeert, de goederen aan de eindafnemer doorverkoopt nadat hij die van zijn leverancier heeft gekocht en zonder dat hij vooraf een bestelling heeft ontvangen.

23 In punt 38 van het reeds aangehaalde arrest EMAG Handel Eder heeft het Hof geoordeeld dat moet worden aangenomen dat twee opeenvolgende leveringen, ook al leiden zij tot slechts één enkele verplaatsing van de goederen, elkaar opvolgen in de tijd.

24 Aangaande de plaats van deze twee leveringen heeft het Hof geoordeeld dat wanneer de levering waarvoor de goederen intracommunautair worden verzonden of vervoerd, en die dus als pendant een in de lidstaat van aankomst van deze verzending of dat vervoer belaste intracommunautaire verwerving heeft, de eerste van de twee opeenvolgende leveringen is, de tweede levering wordt geacht te zijn verricht op de plaats van de intracommunautaire verwerving die eraan is voorafgegaan, dat wil zeggen in de lidstaat van aankomst. Omgekeerd, wanneer de levering waarvoor de goederen intracommunautair worden verzonden of vervoerd, de tweede van de twee opeenvolgende leveringen is, wordt de eerste levering, die per definitie heeft plaatsgevonden vóór de verzending of het vervoer van de goederen, geacht te zijn verricht in de lidstaat van aanvang van deze verzending of dat vervoer (arrest EMAG Handel Eder, reeds aangehaald, punt 50).

25 Derhalve wordt alleen de plaats van de levering waarvoor de goederen intracommunautair worden verzonden of vervoerd, overeenkomstig artikel 8, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn bepaald, zodat deze plaats wordt geacht te zijn gelegen in de lidstaat van aanvang van deze verzending of dat vervoer. De plaats van de andere levering wordt bepaald overeenkomstig artikel 8, lid 1, sub b, van dezelfde richtlijn. Die plaats wordt geacht te zijn gelegen hetzij in de lidstaat van aanvang, hetzij in de lidstaat van aankomst van deze verzending of dat vervoer, naargelang deze levering de eerste dan wel de tweede van de twee opeenvolgende leveringen is (arrest EMAG Handel Eder, reeds aangehaald, punt 51).

26 Deze overwegingen kunnen worden toegepast in omstandigheden als die in het hoofdgeding.

27 Met betrekking tot de vraag aan welke levering het intracommunautaire vervoer moet worden toegerekend wanneer dit vervoer wordt verricht door of voor rekening van de persoon die als eerste afnemer en tweede leverancier bij de twee leveringen betrokken is, dient te worden vastgesteld dat de Zesde richtlijn daaromtrent geen algemene regel bevat. Het antwoord op deze vraag hangt af van een globale beoordeling van alle bijzondere omstandigheden op basis waarvan kan worden uitgemaakt voor welke levering aan alle voorwaarden voor een intracommunautaire levering is voldaan.

28 Net als andere begrippen die de in het kader van de Zesde richtlijn belastbare handelingen omschrijven (zie met name arresten van 12 januari 2006, Optigen e.a., C?354/03, C?355/03 en C?484/03, Jurispr. blz. I?483, punt 44, en 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling, C?439/04 en C?440/04, Jurispr. blz. I?6161, punt 41), zijn de begrippen intracommunautaire levering en intracommunautaire verwerving objectief van aard en worden zij onafhankelijk van het oogmerk en het resultaat van de betrokken handelingen toegepast (arresten van 27 september 2007, Teleos e.a., C?409/04, Jurispr. blz. I?7797, punt 38, en 7 december 2010, R., C?285/09, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 39).

29 Tevens volgt uit de rechtspraak van het Hof dat de vrijstelling voor de intracommunautaire levering van een goed in de zin van artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn slechts geldt wanneer de macht om als een eigenaar te beschikken over het goed aan de afnemer is overgedragen, de leverancier aantoont dat dit goed naar een andere lidstaat is verzonden of vervoerd en dit goed na afloop van deze verzending of dat vervoer het grondgebied van de lidstaat van levering fysiek heeft verlaten (zie in die zin arrest Teleos e.a., reeds aangehaald, punt 42; arresten van 27 september 2007, Twoh International, C?184/05, Jurispr. blz. I?7897, punt 23, en 18 november 2010, X, C?84/09, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 27).

30 Hoewel de vraag van de verwijzende rechter uitsluitend op de voorwaarde betreffende het intracommunautaire vervoer ziet, moet ook rekening worden gehouden met de twee andere in het vorige punt genoemde voorwaarden aangezien de omstandigheden waarin aan deze voorwaarden is voldaan, van belang kunnen zijn bij de beoordeling of is voldaan aan de voorwaarde die in het hoofdgeding aan de orde is.

31 Aangaande, ten eerste, de overgang van de macht om als een eigenaar over het goed te beschikken in het geval van opeenvolgende leveringen, zij eraan herinnert dat het Hof in punt 38 van het reeds aangehaalde arrest EMAG Handel Eder heeft geoordeeld dat de afnemer die als tussenpersoon fungeert, de macht om als een eigenaar over het goed te beschikken pas kan overdragen aan de tweede afnemer nadat hij die vooraf van de eerste verkoper heeft verkregen.

32 In omstandigheden als die in het hoofdgeding moet dus worden aangenomen dat de

afhaling van de goederen in het magazijn van ETH door de vertegenwoordiger van de eerste afnemer moet worden beschouwd als de overgang van de macht om als een eigenaar over het goed te beschikken aan deze eerste afnemer en dat dit gegeven aan de eerste levering moet worden toegerekend.

33 Deze omstandigheid is echter op zich geen voldoende grond om te concluderen dat de eerste levering een intracommunautaire levering vormt. Het valt immers niet uit te sluiten dat de tweede overgang van de macht om als een eigenaar over het goed te beschikken ook op het grondgebied van de lidstaat van de eerste levering plaatsvindt en wel vóór het intracommunautaire vervoer wordt verricht. In een dergelijk geval kan het intracommunautaire vervoer niet meer aan deze levering worden toegerekend.

34 Wanneer de afnemer de macht om als een eigenaar over het goed te beschikken verkrijgt in de lidstaat van levering en het vervoer van het goed naar de lidstaat van bestemming op zich neemt, zoals het geval is voor leveringen onder de voorwaarde van afhaling van de goederen in het magazijn van de leverancier, moet zo veel mogelijk rekening worden gehouden met het voornemen van de afnemer op het ogenblik van de verwerving, mits dit voornemen wordt ondersteund door objectieve gegevens (zie in die zin arrest X, reeds aangehaald, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

35 Indien de kopers, als eerste afnemers, in casu uiting hebben gegeven aan hun voornemen om de goederen naar een andere lidstaat dan de lidstaat van levering te vervoeren en zich kenbaar hebben gemaakt met hun door deze andere lidstaat toegekend btw-identificatienummer, stond het ETH vrij om de door haar verrichte handelingen te beschouwen als intracommunautaire leveringen.

36 Nadat de macht om als een eigenaar over het goed te beschikken is overgegaan op de afnemer, kan de leverancier die de eerste levering verricht, echter als de schuldenaar van de btw ter zake van deze handeling worden beschouwd wanneer hij door deze afnemer ervan op de hoogte werd gebracht dat het goed aan een andere belastingplichtige zou worden doorverkocht voordat het de lidstaat van levering heeft verlaten, en hij in weerwil van deze informatie heeft nagelaten de afnemer een gecorrigeerde factuur inclusief btw te sturen.

37 Aangaande, ten tweede, de voorwaarde betreffende het bewijs, die zoals is uiteengezet in punt 29 van het onderhavige arrest een van de voorwaarden voor toepassing van de vrijstelling is, zij opgemerkt dat ook al moet in beginsel de leverancier aantonen dat het goed naar een andere lidstaat is verzonden of vervoerd, in omstandigheden waarin de macht om als een eigenaar over het goed te beschikken op het grondgebied van de lidstaat van levering op de afnemer overgaat en deze afnemer het goed buiten de lidstaat van levering moet verzenden of vervoeren, het bewijs dat de leverancier aan de belastingdienst kan overleggen, hoofdzakelijk afhangt van de gegevens die hij daartoe van de afnemer ontvangt.

38 Uit de rechtspraak van het Hof blijkt dat in een dergelijk geval weliswaar met recht kan worden geëist dat de leverancier te goeder trouw handelt en alles doet wat redelijkerwijs binnen zijn mogelijkheden ligt om ervoor te zorgen dat hij door de handeling die hij verricht, niet betrokken raakt bij belastingfraude. Wanneer de leverancier aan zijn verplichtingen inzake het bewijs van een intracommunautaire levering heeft voldaan terwijl de afnemer zijn contractuele verplichting tot verzending of vervoer van de goederen buiten de lidstaat van levering niet is nagekomen, dient de btw evenwel in deze lidstaat te worden betaald door de afnemer (zie in die zin arrest Teleos e.a., reeds aangehaald, punten 66 en 67).

39 Blijkens het dossier heeft ETH, om in het hoofdgeding haar levering als intracommunautair aan te merken en van de btw vrij te stellen, zich gebaseerd op het Belgische btw-

identificatienummer van de afnemers, dat zij door de Nederlandse belastingdienst heeft doen verifiëren, en op de verklaring die de afnemers bij afhaling van de goederen in haar magazijn hebben gedaan, namelijk dat de goederen naar België zouden worden vervoerd. De vraag of ETH op deze wijze heeft voldaan aan haar verplichting inzake het bewijs en aan haar zorgvuldigheidsplicht, moet door de verwijzende rechter worden beoordeeld aan de hand van de voorwaarden die in dit verband naar nationaal recht worden gesteld.

40 Aangaande, ten derde, de voorwaarde betreffende de verzending of het vervoer van het goed buiten de lidstaat van levering, zij gepreciseerd dat hoewel – zoals blijkt uit punt 45 van het reeds aangehaalde arrest EMAG Handel Eder – de vraag wie tijdens het intracommunautaire vervoer de macht bezit om over de goederen te beschikken niet relevant is, de omstandigheid dat dit vervoer wordt verricht door de eigenaar van het goed of voor zijn rekening, toch een rol kan spelen wanneer moet worden beslist of dit vervoer aan de eerste dan wel aan de tweede levering moet worden toegerekend. Wanneer het vervoer daarentegen wordt verricht door of voor rekening van de persoon die bij de twee handelingen is betrokken, zoals in het hoofdgeding het geval is, is deze omstandigheid niet van doorslaggevend belang.

41 Derhalve kan op basis van het feit dat de tweede afnemer in het hoofdgeding bij het vervoer betrokken was, niet worden geconcludeerd dat dit vervoer aan de tweede levering moet worden toegerekend.

42 Evenmin kan op basis van de omstandigheid dat de goederen niet tot aan het adres van de eerste afnemers zijn vervoerd, worden uitgesloten dat het vervoer is verricht in het kader van de eerste levering, aangezien toepassing van de vrijstelling op een intracommunautaire levering afhankelijk is van de voorwaarde dat het vervoer eindigt in een andere lidstaat dan de lidstaat van levering zonder dat het adres waar het vervoer eindigt, in dit opzicht relevant is.

43 Aan deze uitlegging wordt niet afgedaan door de bewoordingen van artikel 28 ter, A, lid 1, van de Zesde richtlijn, dat bepaalt dat de plaats van een intracommunautaire verwerving van goederen wordt geacht te zijn de plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of het vervoer naar de afnemer. Volgens de rechtspraak van het Hof bestaat de doelstelling van de overgangsregeling voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten waarvan deze bepaling deel uitmaakt, erin de belastingopbrengst te doen toekomen aan de lidstaat waar het eindverbruik van de geleverde goederen plaatsvindt (zie in die zin arrest van 22 april 2010, X en fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 en C-539/08, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punten 30 en 31) en niet te bepalen wie een intracommunautaire verwerving heeft verricht.

44 Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat ingeval voor een goed twee opeenvolgende leveringen tussen verschillende als zodanig handelende belastingplichtigen worden verricht, maar slechts één intracommunautair vervoer plaatsvindt, de handeling waaraan dit vervoer moet worden toegerekend, namelijk de eerste dan wel de tweede levering – waarbij deze handeling aldus valt onder het begrip intracommunautaire levering in de zin van artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, gelezen in samenhang met de artikelen 8, lid 1, sub a en b, 28 bis, lid 1, sub a, eerste alinea, en 28 ter, A, lid 1, van dezelfde richtlijn –, moet worden bepaald op basis van een globale beoordeling van alle omstandigheden van de zaak teneinde uit te maken voor welke van deze twee leveringen is voldaan aan alle voorwaarden betreffende een intracommunautaire levering.

45 In omstandigheden als die in het hoofdgeding, waarin de eerste afnemer, die op het grondgebied van de lidstaat van de eerste levering de macht heeft verkregen om als een eigenaar over het goed te beschikken, uiting heeft gegeven aan zijn voornemen om dat goed naar een andere lidstaat te vervoeren en zich kenbaar heeft gemaakt met zijn door laatstgenoemde staat

toegekend btw-identificatienummer, moet het intracommunautaire vervoer aan de eerste levering worden toegerekend, op voorwaarde dat de macht om als een eigenaar over het goed te beschikken op de tweede afnemer is overgegaan in de lidstaat van bestemming van het intracommunautaire vervoer. De verwijzende rechter moet nagaan of in het geding waarover hij zich moet uitspreken, aan deze voorwaarde is voldaan.

Kosten

46 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 (Tweede kamer) verklaart voor recht:

Ingeval voor een goed twee opeenvolgende leveringen tussen verschillende als zodanig handelende belastingplichtigen worden verricht, maar slechts één intracommunautair vervoer plaatsvindt, moet de handeling waaraan dit vervoer moet worden toegerekend, namelijk de eerste dan wel de tweede levering – waarbij deze handeling aldus valt onder het begrip intracommunautaire levering in de zin 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, zoals gewijzigd bij richtlijn 96/95/EG van de Raad van 20 december 1996, gelezen in samenhang met de artikelen 8, lid 1, sub a en b, 28 bis, lid 1, sub a, eerste alinea, en 28 ter, A, lid 1, van dezelfde richtlijn –, worden bepaald op basis van een globale beoordeling van alle omstandigheden van de zaak teneinde uit te maken voor welke van deze twee leveringen is voldaan aan alle voorwaarden betreffende een intracommunautaire levering.

In omstandigheden als die in het hoofdgeding, waarin de eerste afnemer, die op het grondgebied van de lidstaat van de eerste levering de macht heeft verkregen om als een eigenaar over het goed te beschikken, uiting heeft gegeven aan zijn voornemen om dat goed naar een andere lidstaat te vervoeren en zich kenbaar heeft gemaakt met zijn door laatstgenoemde staat toegekend identificatienummer voor de belasting over de toegevoegde waarde, moet het intracommunautaire vervoer aan de eerste levering worden toegerekend, op voorwaarde dat de macht om als een eigenaar over het goed te beschikken op de tweede afnemer is overgegaan in de lidstaat van bestemming van het intracommunautaire vervoer. De verwijzende rechter moet nagaan of in het geding waarover hij zich moet uitspreken, aan deze voorwaarde is voldaan.

ondertekeningen

* Procestaal: Nederlands.