

Zaak C-409/04

The Queen, op verzoek van:

Teleos plc e.a.

tegen

Commissioners of Customs & Excise

[verzoek van de High Court of Justice (England and Wales), Queen's Bench Division, om een prejudiciële beslissing]

„Zesde btw-richtlijn – Artikelen 28 bis, lid 3, eerste alinea, en 28 quater, A, sub a, eerste alinea – Intracommunautaire verwerving – Intracommunautaire levering – Vrijstelling – Goederen die naar andere lidstaat zijn verzonden of vervoerd – Bewijs – Nationale maatregelen ter bestrijding van fraude”

Samenvatting van het arrest

1. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Overgangsregeling voor belastingheffing in handelsverkeer tussen lidstaten*

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 28 bis, lid 3, eerste alinea, en 28 quater, A, sub a, eerste alinea)

2. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Overgangsregeling voor belastingheffing in handelsverkeer tussen lidstaten*

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

3. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Overgangsregeling voor belastingheffing in handelsverkeer tussen lidstaten*

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

1. De artikelen 28 bis, lid 3, eerste alinea, en 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 2000/65, moeten, gelet op de term „verzonden” in deze twee bepalingen, aldus worden uitgelegd dat de intracommunautaire verwerving van een goed eerst plaatsvindt en de intracommunautaire levering eerst wordt vrijgesteld, wanneer de macht om als eigenaar te beschikken over het goed op de afnemer is overgegaan en de leverancier aantoont dat dit goed naar een andere lidstaat is verzonden of vervoerd en het grondgebied van de lidstaat van levering als gevolg van deze verzending of dit vervoer fysiek heeft verlaten.

Voor de toepassing van de overgangsregeling waarin hoofdstuk XVI bis van de Zesde richtlijn voorziet, is vereist dat de verrichting intracommunautair van aard is, meer bepaald dat een fysieke verplaatsing van goederen van een lidstaat naar een andere plaatsvindt. Deze voorwaarde inzake de overschrijding van grenzen tussen de lidstaten vormt immers een wezenlijk aspect van een

intracommunautaire verrichting dat haar onderscheidt van een binnenlandse transactie.

Voorts zijn de begrippen intracommunautaire levering en intracommunautaire verrichting, net als andere begrippen die de in het kader van de Zesde richtlijn belastbare handelingen omschrijven, objectief van aard en worden zij onafhankelijk van het oogmerk en het resultaat van de betrokken handelingen toegepast. Bijgevolg dient een intracommunautaire levering of verwerving te worden gekwalificeerd op basis van objectieve gegevens, zoals de fysieke verplaatsing van de betrokken goederen tussen lidstaten.

(cf. punten 37-38, 40, 42, dictum 1)

2. Artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn (77/388), zoals gewijzigd bij richtlijn 2000/65, moet aldus worden uitgelegd dat de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van levering een leverancier die te goeder trouw heeft gehandeld en bewijzen heeft aangeboden waardoor zijn recht op vrijstelling voor een intracommunautaire levering van goederen op het eerste gezicht wordt gestaafd, niet mogen verplichten tot nabetaling van de over deze goederen verschuldigde btw, wanneer die bewijzen vals blijken, zonder dat evenwel is aangetoond dat deze leverancier bij de belastingfraude is betrokken, voor zover hij alles heeft gedaan wat redelijkerwijs binnen zijn mogelijkheden ligt om te zorgen dat hij door de intracommunautaire levering die hij verricht, niet bij dergelijke fraude betrokken geraakt.

In de eerste plaats zou het in strijd 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 belasting over de toegevoegde waarde 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.

In de tweede plaats moet elke verdeling van het risico tussen de leverancier en de belastingautoriteiten, naar aanleiding van fraude door een derde, verenigbaar zijn met het evenredigheidsbeginsel. Een regeling waarbij de verantwoordelijkheid voor de betaling van de belasting over de toegevoegde waarde volledig bij de leverancier komt te liggen, ongeacht of hij al dan niet bij de fraude betrokken is, beschermt het geharmoniseerde stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde niet noodzakelijk tegen fraude en misbruik door de afnemer. Werd laatstgenoemde van elke verantwoordelijkheid vrijgesteld, dan zou hij immers geneigd kunnen zijn de goederen niet te verzenden of buiten de lidstaat van levering te vervoeren en in de lidstaten van bestemming van deze goederen geen aangifte voor de belasting over de toegevoegde waarde te doen.

In de derde plaats zou het beginsel van fiscale neutraliteit niet in acht worden genomen, wanneer de leveranciers de belasting over de toegevoegde waarde zelf zouden moeten nabetalen, aangezien leveranciers die binnenlandse transacties verrichten, nooit voorbelasting moeten betalen, daar het een indirecte verbruiksbelasting betreft. Als gevolg daarvan zouden belastingplichtigen die een intracommunautaire handeling verrichten, in een ongunstiger positie komen te verkeren dan belastingplichtigen die een binnenlandse handeling verrichten.

In de vierde plaats zou het volgens rechtspraak van het Hof die naar analogie van toepassing is, niet in strijd zijn met het gemeenschapsrecht te eisen dat de leverancier alles doet wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd om te zorgen dat hij door de handeling die hij verricht, niet betrokken geraakt bij belastingfraude. De omstandigheden 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 uitgesloten is, vormen derhalve belangrijke indicatoren om uit te maken of deze leverancier kan worden verplicht tot nabetaling van de belasting over de toegevoegde waarde. Daarentegen dient de belasting over de toegevoegde waarde in de lidstaat van levering te worden betaald door de afnemer, wanneer de leverancier aan zijn verplichtingen inzake het bewijs van een intracommunautaire levering heeft voldaan, terwijl eerstgenoemde zijn contractuele verplichting tot verzending of vervoer van de goederen buiten de lidstaat van levering niet is nagekomen.

(cf. punten 50, 58, 60, 65-67, dictum 2)

3. Het feit dat de afnemer bij de belastingautoriteiten in de lidstaat van bestemming aangifte heeft gedaan van een intracommunautaire verwerving, kan een aanvullend bewijs vormen dat de goederen het grondgebied van de lidstaat van levering daadwerkelijk hebben verlaten, doch is geen doorslaggevend bewijs dat het een van de belasting over de toegevoegde waarde vrijgestelde intracommunautaire levering betreft.

(cf. punt 72, dictum 3)

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

27 september 2007 (*)

„Zesde btw-richtlijn – Artikelen 28 bis, lid 3, eerste alinea, en 28 quater, A, sub a, eerste alinea – Intracommunautaire verwerving – Intracommunautaire levering – Vrijstelling – Naar andere lidstaat verzonden of vervoerde goederen – Bewijs – Nationale maatregelen ter bestrijding van fraude”

In zaak C-409/04,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de High Court of Justice (England and Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) (Verenigd Koninkrijk), bij beslissing van 6 mei 2004, ingekomen bij het Hof op 24 september 2004, in de procedure

The Queen, op verzoek van:

Teleos plc,

Unique Distribution Ltd,

Synectiv Ltd,

New Communications Ltd,

Quest Trading Company Ltd,

Phones International Ltd,

AGM Associates Ltd,

DVD Components Ltd,

Fonecomp Ltd,

Bulk GSM Ltd,

Libratech Ltd,

Rapid Marketing Services Ltd,

Earthshine Ltd,

Stardex (UK) Ltd

tegen

Commissioners of Customs & Excise,

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,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: L. Hewlett, hoofdadministrateur,

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

gelet op de opmerkingen van:

- Teleos plc, Unique Distribution Ltd, Synectiv Ltd, New Communications Ltd, Quest Trading Company Ltd, Phones International Ltd, AGM Associates Ltd, DVD Components Ltd, Fonecomp Ltd, Bulk GSM Ltd, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd en Stardex (UK) Ltd, vertegenwoordigd door N. Pleming en M. Conlon, alsmede door E. Sharpston, QC, P. Hamilton, P. Moser en A. Young, barristers, alsmede door D. Waelbroeck, advocaat,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door C. Jackson als gemachtigde, bijgestaan door R. Anderson en R. Haynes, barristers,
- de Griekse regering, vertegenwoordigd door V. Kyriazopoulos, I. Bakopoulos, K. Georgiadis en M. Tassopoulou 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 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 de artikelen 28 bis, lid 3, eerste alinea, en 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 2000/65/EG van de Raad van 17 oktober 2000 (PB L 269, blz. 44; hierna: „Zesde richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Teleos plc, Unique Distribution Ltd, Synectiv Ltd, New Communications Ltd, Quest Trading Company Ltd, Phones International Ltd, AGM Associates Ltd, DVD Components Ltd, Fonecomp Ltd, Bulk GSM Ltd, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd en Stardex (UK) Ltd (hierna: „Teleos e.a.”), enerzijds, en de Commissioners of Customs & Excise (hierna: „Commissioners”), de autoriteit die in het Verenigd Koninkrijk bevoegd is voor het innen van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”), anderzijds, over de vrijstelling van intracommunautaire leveringen.

Toepasselijke bepalingen

Gemeenschapsregeling

3 Artikel 2 van de Zesde richtlijn bepaalt dat aan btw zijn onderworpen de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, evenals de invoer van goederen.

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/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/EEG (PB L 376, blz. 1), en omvat de artikelen 28 bis tot en met 28 quindécies.

5 Artikel 28 bis van de Zesde richtlijn luidt:

„1. Aan de belasting over de toegevoegde waarde 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.

[...]

3. Als ‚intracommunautaire verwerving‘ van een goed wordt beschouwd het verkrijgen van de macht om als eigenaar te beschikken over een roerende lichamelijke zaak die door de verkoper of de afnemer, of voor hun rekening, met als bestemming de afnemer is verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat dan die waaruit het goed is verzonden of vervoerd.

Wanneer door een niet-belastingplichtige rechtspersoon verworven goederen uit een derdelands gebied worden verzonden of vervoerd en door deze niet-belastingplichtige rechtspersoon worden ingevoerd in een andere lidstaat dan die van aankomst van de verzending of het vervoer, worden de goederen geacht te zijn verzonden of vervoerd vanuit de lidstaat van invoer van de goederen. Deze lidstaat verleent aan de importeur als bedoeld in artikel 21, lid 4, teruggaaf van die uit hoofde van de invoer van de goederen betaalde belasting over de toegevoegde waarde, voor zover de importeur aantoont dat op zijn verwerving de belasting over de toegevoegde waarde is geheven in de lidstaat van aankomst, van de verzending of het vervoer van de goederen.

[...]

5. Met een levering van goederen onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld:

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

[...]”

6 Artikel 28 ter, A, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„1. 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.

2. Onverminderd het bepaalde in lid 1 wordt de plaats van een intracommunautaire verwerving van goederen als bedoeld in artikel 28 bis, lid 1, sub a, evenwel geacht zich te bevinden op het grondgebied van de lidstaat die het btw-identificatienummer heeft toegekend waaronder de afnemer deze verwerving heeft verricht, voor zover de afnemer niet aantoont dat de belasting op deze verwerving is geheven overeenkomstig lid 1.

[...]”

7 Artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

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

a) leveringen van goederen in de zin van artikel 5 door de verkoper of door de afnemer of voor hun rekening buiten het in artikel 3 bedoelde grondgebied, maar binnen de Gemeenschap,

verzonden of vervoerd, die worden verricht voor een andere belastingplichtige of voor 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.”

8 Artikel 28 quinquies, lid 1, van de Zesde richtlijn luidt:

„Het belastbare feit vindt plaats op het tijdstip waarop de intracommunautaire verwerving van goederen wordt verricht. De intracommunautaire verwerving van goederen wordt geacht te zijn verricht op het tijdstip waarop de levering van soortgelijke goederen in het binnenland wordt geacht te zijn verricht.”

9 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 8 daarvan luidt als volgt:

„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

10 Section 30 (8) van de Value Added Tax Act 1994 (wet van 1994 op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „wet van 1994”) luidt:

„In regulations kan worden bepaald dat het nultarief van toepassing is op leveringen van goederen, of op in de regulations eventueel nader te bepalen leveringen van goederen, wanneer:

- a) ten genoegen van de Commissioners is gebleken dat de goederen zijn of worden uitgevoerd naar een plaats buiten de lidstaten, dan wel dat de betrokken levering:
 - i) de overbrenging van de goederen vanuit het Verenigd Koninkrijk impliceert; en,
 - ii) de goederen in een andere lidstaat worden verworven door een persoon die volgens de wettelijke bepalingen van die lidstaat, [...] ter zake van die verwerving btw-plichtig is; [...]
- b) is voldaan aan eventuele andere voorwaarden als voorzien in de regulations of door de Commissioners zijn opgelegd.”

11 Regulation 134 van de Value Added Tax Regulations 1995 (verordeningen van 1995 inzake de belasting over de toegevoegde waarde) bepaalt:

„Wanneer ten genoegen van de Commissioners is gebleken dat:

- a) de levering van de goederen door een belastingplichtige impliceert dat deze het Verenigd Koninkrijk verlaten,
- b) de levering voor een belastingplichtige in een andere lidstaat bestemd is,
- c) de goederen naar een andere lidstaat zijn overgebracht, en
- d) de belastingplichtige met betrekking tot deze goederen niet op grond van section 50 A van de [wet van 1994] heeft gekozen voor heffing van de btw op basis van de winstmarge op de

levering,

wordt de levering tegen het nultarief belast, mits zij voldoet aan de door de Commissioners gestelde voorwaarden.”

12 Andere voorwaarden voor de vrijstelling van intracommunautaire leveringen zijn neergelegd in de circulaires nrs. 725 en 703 die volgens de verwijzingsbeslissing ten dele rechtskracht hebben.

13 Circulaire nr. 703 is gericht tot alle in de intracommunautaire handel actieve marktdeelnemers en bepaalt met name:

„8.4 Voorwaarden voor toepassing van het nultarief op leveringen naar andere lidstaten

Indien u goederen levert aan afnemers die in een andere lidstaat van de [Europese Unie] als btw-belastingplichtigen zijn geregistreerd, kunnen uw leveringen in het Verenigd Koninkrijk tegen het nultarief worden belast, mits:

- u over een intracommunautair btw-identificatienummer beschikt en dat samen met de twee letters omvattende code van het land van uw afnemer vermeldt op de facturen voor verkopen waarop de btw van toepassing is;
- de goederen vanuit het Verenigd Koninkrijk naar een andere lidstaat van de [Unie] worden verzonden of vervoerd, en
- u binnen een termijn van drie maanden vanaf de verzending geldige handelsdocumenten ontvangt en bewaart, die aantonen dat de goederen het Verenigd Koninkrijk hebben verlaten.

[...]

Indien uw communautaire afnemer de goederen zelf afhaalt of maatregelen neemt om ze te laten afhalen en het Verenigd Koninkrijk te doen verlaten, zou u:

- hem moeten vragen u te laten weten hoe de goederen het Verenigd Koninkrijk zullen verlaten en welk bewijs u van hun vertrek zult ontvangen, en
- moeten overwegen uw afnemer te verzoeken om betaling van een borgsom ten belope van de btw die u zult moeten voldoen wanneer u niet het bewijs wordt verstrekt dat de goederen het Verenigd Koninkrijk hebben verlaten. (De borgsom kan worden gerestitueerd zodra u het bewijs hebt ontvangen dat de goederen het Verenigd Koninkrijk hebben verlaten).”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

14 In 2002 hebben Teleos e.a. mobiele telefoons verkocht aan de Spaanse vennootschap Total Telecom España SA/Ercosys Mobil SA (hierna: „TT”). Volgens de verkoopcontracten was de plaats van bestemming van de goederen gewoonlijk in Frankrijk en in een aantal gevallen in Spanje gelegen. In nagenoeg alle gevallen werden de contracten beheerst door een van de door de Internationale Kamer van Koophandel opgestelde bedingen voor de internationale handel (zogenoemde „Incoterms 2000”), te weten „af-fabriek” („ex-works” of EXW), wat betekent dat Teleos e.a. alleen ertoe waren gehouden de goederen in een opslagplaats in het Verenigd Koninkrijk ter beschikking te stellen van TT, en dat TT verantwoordelijk was voor het verdere vervoer naar de overeengekomen lidstaat. De opslagplaats was eigendom van Euro-Cellars Ltd, een vennootschap voor douane-entrepot en distributie.

15 Voor elke transactie ontvingen Teleos e.a. enkele dagen na de verkoop van TT de originele afgestempelde en afgetekende CMR-vrachtbrief (brief van verzending opgesteld op basis van het Verdrag betreffende de overeenkomst tot internationaal vervoer van goederen over de weg, ondertekend te Genève op 19 mei 1956, zoals gewijzigd bij Protocol van 5 juli 1978), waarin een beschrijving van de goederen werd gegeven en het adres van levering, de naam van de bestuurder en het registratienummer van het voertuig werden vermeld. Deze door TT ondertekende brieven werden geacht het bewijs te vormen dat de mobiele telefoons op de geplande bestemming waren aangekomen.

16 Aanvankelijk hebben de Commissioners deze documenten aanvaard als bewijs voor de uitvoer van de goederen uit het Verenigd Koninkrijk, zodat die leveringen met toepassing van het nultarief van btw zijn vrijgesteld en Teleos e.a. teruggaaf van voorbelasting hebben gekregen. Bij latere onderzoeken hebben de Commissioners echter ontdekt dat in sommige gevallen de in de CMR-vrachtbrieven opgegeven bestemming vals was, de daarin genoemde vervoerders niet bestonden of niets met het vervoer van mobiele telefoons van doen hadden, en de vermelde registratienummers ofwel aan niet-bestaande voertuigen, ofwel aan voor het vervoer van dergelijke goederen ongeschikte voertuigen toebehoorden. De Commissioners hebben daaraan de conclusie verbonden dat de mobiele telefoons het Verenigd Koninkrijk nooit hadden verlaten, en hebben bijgevolg alle verzoeksters ter zake van die leveringen aangeslagen in de btw voor een bedrag van verschillende miljoenen GBP, maar hebben daarbij erkend dat Teleos e.a. op geen enkele manier bij de fraude betrokken waren.

17 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat er bewijzen bestaan dat TT bij de Spaanse bevoegde autoriteiten aangifte had gedaan van de intracommunautaire verwerving van mobiele telefoons. Deze vennootschap had ook aangifte gedaan van een daaropvolgende levering van deze goederen, waarin zij deze als vrijgestelde intracommunautaire levering had opgegeven, en had om teruggaaf van de voorbelasting verzocht.

18 De verwijzende rechter acht bewezen dat voor Teleos e.a. geen enkele reden bestond om te twijfelen aan de vermeldingen in de CMR-vrachtbrieven of aan de authenticiteit daarvan, dat deze vennootschappen niet bij de fraude betrokken waren en niet wisten dat de mobiele telefoons het Verenigd Koninkrijk niet hadden verlaten. Die rechter is verder tot de slotsom gekomen dat Teleos e.a., nadat zij zowel TT als Euro-Cellars Ltd grondig hadden gescreend om zich van de betrouwbaarheid van de afnemer te vergewissen, op geen enkele andere concrete wijze konden vaststellen of de verklaringen in die vrachtbrieven onjuist waren. Voorts zou, gelet op de aard van de betrokken handel, redelijkerwijs geen enkel ander bewijs dan de CMR-vrachtbrieven kunnen zijn verkregen.

19 Teleos e.a. zijn bij de verwijzende rechter opgekomen tegen de beslissingen van de Commissioners tot invordering van de btw, omdat deze geen grondslag vonden in de Zesde richtlijn.

20 Daarop heeft de High Court of Justice (England and Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court), de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Dient de term ‚verzonden‘ in artikel 28 bis, lid 3 (intracommunautaire verwerving van goederen), [van de Zesde richtlijn] in de [voor het hoofdgeding] relevante omstandigheden aldus te worden uitgelegd, dat een intracommunautaire verwerving plaatsvindt wanneer:

a) de macht om als eigenaar over de goederen te beschikken overgaat op de koper en de goederen door de leverancier worden geleverd door ze aan de – in een andere lidstaat als btw-

plichtige geregistreerde – koper in een beveiligd pakhuis in de lidstaat van de leverancier ter beschikking te stellen op grond van een verkoopovereenkomst ‚af- fabriek’ die de koper verantwoordelijk stelt voor het overbrengen van de goederen naar een andere lidstaat dan de lidstaat van levering, en uit de schriftelijke contracten en/of andere bewijsstukken blijkt dat de goederen volgens de bedoeling van partijen daarna verder worden vervoerd naar een bestemming in een andere lidstaat, doch de goederen het grondgebied van de lidstaat van levering nog niet fysiek hebben verlaten, of

b) de macht om als eigenaar over de goederen te beschikken overgaat op de koper en de goederen hun reis naar een andere lidstaat aanvangen, maar niet noodzakelijkerwijs voltooiën (in het bijzonder indien de goederen het grondgebied van de lidstaat van levering nog niet fysiek hebben verlaten), of

c) de macht om als eigenaar over de goederen te beschikken is overgegaan op de koper en de goederen het grondgebied van de lidstaat van levering fysiek hebben verlaten op weg naar een andere lidstaat?

2) Dient artikel 28 quater, A, sub a, [van de Zesde richtlijn] aldus te worden uitgelegd, dat leveringen van goederen zijn vrijgesteld van btw wanneer:

– de goederen worden geleverd aan een koper die in een andere lidstaat als btw-plichtige is geregistreerd, en

– de koper zich contractueel verbindt de goederen af te nemen, met dien verstande dat hij na verkrijging van de macht om als eigenaar te beschikken over de goederen in de lidstaat van de leverancier, verantwoordelijk is voor het vervoer van de goederen vanuit de lidstaat van de leverancier naar een andere lidstaat, en:

a) de macht om als eigenaar over de goederen te beschikken is overgegaan op de koper en de goederen door de leverancier zijn geleverd door ze aan de koper in een beveiligd pakhuis in de lidstaat van de leverancier ter beschikking te stellen op grond van een verkoopovereenkomst ‚af- fabriek’ die de koper verantwoordelijk stelt voor het overbrengen van de goederen naar een andere lidstaat dan de lidstaat van levering, en uit de schriftelijke contracten en/of andere bewijsstukken blijkt dat de goederen volgens de bedoeling van partijen daarna verder worden vervoerd naar een bestemming in een andere lidstaat, doch de goederen het grondgebied van de lidstaat van levering nog niet fysiek hebben verlaten, of

b) de macht om als eigenaar over de goederen te beschikken overgaat op de koper en de goederen hun reis naar een andere lidstaat hebben aangevangen, maar niet noodzakelijkerwijs hebben voltooid (in het bijzonder, indien de goederen het grondgebied van de lidstaat van levering nog niet fysiek hebben verlaten), of

c) de macht om als eigenaar over de goederen te beschikken is overgegaan op de koper en de goederen het grondgebied van de lidstaat van levering hebben verlaten op weg naar een andere lidstaat, of

d) de macht om als eigenaar te beschikken over de goederen is overgegaan op de koper en de goederen ook aantoonbaar in de lidstaat van bestemming zijn aangekomen?

3) Wanneer een te goeder trouw handelende leverancier in de [voor het hoofdgeding] relevante omstandigheden na een vordering tot teruggaaf de bevoegde autoriteiten van zijn lidstaat objectief bewijs heeft aangeboden, dat op het tijdstip van indiening ervan zijn recht op vrijstelling overeenkomstig artikel 28 quater, A, sub a, [van de Zesde richtlijn] kennelijk ondersteunde, en de

bevoegde autoriteiten dat bewijs aanvankelijk hebben aanvaard voor toepassing van de vrijstelling, zijn er in dat geval omstandigheden (en zo ja, welke) waarin de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van levering niettemin achteraf van de leverancier kunnen verlangen dat hij de over die goederen verschuldigde btw voldoet, indien zij nader bewijs verkrijgen dat a) twijfels oproept over de geldigheid van het eerdere bewijs, dan wel b) aantoonst dat het overgelegde bewijs op essentiële punten vals was, doch de leverancier daaraan part noch deel had?

4) Is voor het antwoord op de derde vraag van belang dat er bewijs bestond dat de koper bij de belastingautoriteiten in de lidstaat van bestemming aangifte deed, dat hij de aankopen die het onderwerp zijn van de onderhavige vorderingen, daarin heeft opgegeven als intracommunautaire verwervingen, en dat hij een bedrag voor belasting over de verwerving heeft aangegeven en datzelfde bedrag ook overeenkomstig artikel 17, lid 2, sub d, van de Zesde richtlijn als voorbelasting in aftrek heeft gebracht?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Inleidende opmerkingen

21 Vooraf zij eraan herinnerd dat de vragen van de verwijzende rechter moeten worden gezien in het licht van de op de intracommunautaire handel toepasselijke overgangsregeling voor de btw, die bij richtlijn 91/680 is ingevoerd met het oog op de afschaffing, op 1 januari 1993, van de fiscale binnengrenzen. Sinds die datum is de belastingheffing bij invoer en de ontheffing van belasting bij uitvoer in het handelsverkeer tussen de lidstaten definitief afgeschaft (tweede en derde overweging van de considerans van die richtlijn).

22 Na te hebben vastgesteld dat nog niet was voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van het beginsel van belastingheffing in de lidstaat van herkomst van de geleverde goederen zonder dat inbreuk wordt gemaakt op het beginsel dat de belastingopbrengst toekomt aan de lidstaat waarin het eindverbruik plaatsvindt, heeft de gemeenschapswetgever in hoofdstuk XVI bis van de Zesde richtlijn namelijk een overgangsregeling voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten ingevoerd, die is gebaseerd op een nieuw belastbaar feit, te weten de intracommunautaire verwerving van goederen (zevende tot en met tiende overweging van de considerans van richtlijn 91/680).

23 In dit verband zij vastgesteld dat de intracommunautaire levering van een goed en de intracommunautaire verwerving daarvan in werkelijkheid één enkele economische verrichting vormen, hoewel deze verrichting zowel voor de partijen daarbij als voor de belastingautoriteiten van de betrokken lidstaten andere rechten en verplichtingen in het leven roept.

24 Zo heeft 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, 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 (arrest van 6 april 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Jurispr. blz. I-3227, punt 29).

25 Bijgevolg kan met het vrijstellen van een intracommunautaire levering, als tegenhanger van een intracommunautaire verwerving, dubbele belasting – en dus schending van het aan het gemeenschappelijke btw-stelsel inherente beginsel van fiscale neutraliteit – worden vermeden.

Beantwoording van de eerste en de tweede vraag

26 Met zijn eerste twee vragen, die tezamen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende

rechter in wezen te vernemen of de artikelen 28 bis, lid 3, eerste alinea, en 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, gelet op de term „verzonden” in deze twee bepalingen, aldus moeten worden uitgelegd dat de intracommunautaire verwerving van een goed pas plaatsvindt en de intracommunautaire levering eerst wordt vrijgesteld, wanneer de macht om als eigenaar te beschikken over het goed op de afnemer is overgegaan en de leverancier aantoonbaar dat dit goed naar een andere lidstaat is verzonden of vervoerd en het grondgebied van de lidstaat van levering ingevolge deze verzending of dit vervoer fysiek heeft verlaten.

27 De voorwaarden waaraan een verrichting moet voldoen om als een aan de btw onderworpen intracommunautaire verwerving te worden aangemerkt, zijn neergelegd in artikel 28 bis van de Zesde richtlijn. Lid 1, sub a, van dit artikel bevat de voorwaarden inzake de hoedanigheid van de verkoper en de afnemer; daarnaast onderwerpt lid 3, eerste alinea, van dit artikel de intracommunautaire verwerving aan twee voorwaarden, te weten de overgang op de afnemer van de macht om als eigenaar te beschikken over een roerende lichamelijke zaak en de verzending of het vervoer van dit goed door de verkoper of de afnemer, of voor hun rekening, met als bestemming de afnemer „naar een andere lidstaat dan die waaruit het goed is verzonden of vervoerd”.

28 De verrichting die de pendant van de intracommunautaire verwerving vormt, namelijk de intracommunautaire levering, is vrijgesteld van btw mits zij aan de voorwaarden van artikel 28, quater, A, sub a, van de Zesde richtlijn voldoet. Anders dan wat voor de intracommunautaire verwerving geldt, moeten de goederen, om als intracommunautaire levering te kunnen worden vrijgesteld, volgens deze bepaling „buiten het in artikel 3 bedoelde grondgebied, maar binnen de Gemeenschap” worden verzonden of vervoerd, dat wil zeggen dat de verzending of het vervoer moet plaatsvinden vanuit een lidstaat die behoort tot het grondgebied van de Gemeenschap waar het gemeenschappelijk btw-stelsel van kracht is, naar een andere EG-lidstaat.

29 Uit de aan het Hof overgelegde stukken blijkt dat de verwijzende rechter de eerste voorwaarde inzake de intracommunautaire verwerving, te weten de overgang van de macht om als eigenaar over het goed te beschikken, als vervuld beschouwt. Partijen in het hoofdgeding zijn het echter oneens over de tweede voorwaarde waaraan een dergelijke verwerving is onderworpen. Het meningsverschil betreft met name de uitlegging die aan het begrip „verzending” in de artikelen 28 bis, lid 3, eerste alinea, en 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn moet worden gegeven.

30 Volgens Teleos e.a. betekent de term „verzonden” dat de betrokken goederen naar een specifieke bestemming of naar een geadresseerde worden verstuurd. Zij steunen op een letterlijke uitlegging van deze term en betogen dat een vergelijking van alle taalversies uitwijst dat de in elk daarvan gebruikte term de nadruk op het begin van de verzendprocedure legt en niet het volledige fysieke vervoer van de goederen buiten de lidstaat van de leverancier impliceert.

31 Teleos e.a. zijn derhalve van mening dat een intracommunautaire levering van goederen plaatsvindt, wanneer de leverancier de goederen ter beschikking van de afnemer heeft gesteld overeenkomstig het beding „af-fabriek”, op grond waarvan laatstgenoemde zich ertoe verbindt ze naar een andere lidstaat te vervoeren, en er bewijzen zijn dat de goederen volgens de bedoeling van de partijen daarna naar een bestemming in een andere lidstaat worden vervoerd, ook al hebben de goederen het grondgebied van de lidstaat van levering nog niet fysiek verlaten.

32 Volgens de lidstaten die bij het Hof opmerkingen hebben ingediend en de Commissie van de Europese Gemeenschappen impliceert de term „verzonden” integendeel dat de goederen het grondgebied van de lidstaat van verzending fysiek hebben verlaten dan wel in de lidstaat van bestemming zijn aangekomen.

33 Hoewel de uitdrukking „verzonden of vervoerd naar een [...] lidstaat” in artikel 28 bis, lid 3, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, zoals Teleos e.a. stellen, volgens een letterlijke uitlegging inderdaad de nadruk lijkt te leggen op het begin van de verzend- of transportprocedure, neemt dat niet weg dat de uitdrukking „buiten het [...] grondgebied [van de lidstaat] [...] verzonden of vervoerd” in artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van deze richtlijn, zoals het merendeel van de lidstaten die bij het Hof opmerkingen hebben ingediend, betoogt, impliceert dat de goederen de lidstaat van levering daadwerkelijk hebben verlaten.

34 In die omstandigheden moeten de twee in het vorige punt genoemde bepalingen, gelet op de noodzakelijke samenhang tussen de intracommunautaire levering en verwerving, aldus worden uitgelegd dat zij dezelfde betekenis en strekking hebben.

35 Wanneer een begrip zich voor verschillende letterlijke uitleggingslezingen leent, dient de strekking daarvan evenwel te worden bepaald op basis van de context waarin het wordt gebruikt, met inachtneming van de doelstellingen en de opzet van de Zesde richtlijn (zie in die zin arresten van 26 juni 1990, *Velker International Oil Company*, C-185/89, Jurispr. blz. I-2561, punten 16 en 17; 5 juni 1997, *SDC*, C-2/95, Jurispr. blz. I-3017, punt 22, en 19 april 2007, *Velvet & Steel Immobilien*, C-455/05, Jurispr. blz. I-00000, punt 20).

36 Uit het met de overgangsregeling van hoofdstuk XVI bis van de Zesde richtlijn nagestreefde doel, te weten de overdracht van de belastingopbrengst naar de lidstaat waar het eindverbruik van de geleverde goederen plaatsvindt (zie arrest *EMAG Handel Eder*, reeds aangehaald, punt 40), volgt dat deze regeling is ingevoerd om met name het intracommunautaire verkeer van de goederen te organiseren.

37 Deze regeling, die, zoals gezegd in punt 21 van het onderhavige arrest, in de plaats is gekomen van het stelsel van de in- en uitvoer tussen de lidstaten, onderscheidt zich duidelijk van die welke voor binnenlandse verrichtingen geldt. Voor de toepassing ervan is vereist dat de verrichting intracommunautair van aard is, meer bepaald dat een fysieke verplaatsing van goederen van een lidstaat naar een andere plaatsvindt. Deze voorwaarde inzake de overschrijding van grenzen tussen de lidstaten vormt immers een wezenlijk aspect van een intracommunautaire verrichting dat haar onderscheidt van een binnenlandse transactie.

38 Voorts zijn de begrippen intracommunautaire levering en intracommunautaire verrichting, net als andere begrippen die de in het kader van de Zesde richtlijn belastbare handelingen omschrijven (zie arresten van 12 januari 2006, *Optigen e.a.*, C-354/03, C-355/03 en C-484/03, Jurispr. blz. I-483, punt 44, alsmede 6 juli 2006, *Kittel en Recolta Recycling*, C-439/04 en C-440/04, Jurispr. blz. I-6161, punt 41), objectief van aard en worden zij onafhankelijk van het oogmerk en het resultaat van de betrokken handelingen toegepast.

39 Anders dan *Teleos e.a.* betogen, namelijk dat de bedoeling van de leverancier en de afnemer om een intracommunautaire transactie te verrichten volstaat om deze transactie als zodanig te kwalificeren, moet worden vastgesteld dat blijkens de rechtspraak van het Hof een verplichting voor de belastingadministratie om de bedoeling van de belastingplichtige te onderzoeken zou ingaan tegen de doelstellingen van het gemeenschappelijke btw-stelsel, te weten de rechtszekerheid waarborgen en de heffing van de btw vergemakkelijken door, uitzonderingsgevallen daargelaten, af te gaan op de objectieve aard van de betrokken handeling (zie arrest van 6 april 1995, *BLP Group*, C-4/94, Jurispr. blz. I-983, punt 24, en reeds aangehaalde arresten *Optigen e.a.*, punt 45, alsmede *Kittel en Recolta Recycling*, punt 42).

40 Bijgevolg dient een intracommunautaire levering of verwerving te worden gekwalificeerd op basis van objectieve gegevens, zoals de fysieke verplaatsing van de betrokken goederen tussen

lidstaten.

41 Deze uitlegging vindt verder steun in de context waarin de intracommunautaire levering en verwerving van goederen moeten worden gezien. Uit de titel van hoofdstuk XVI bis van de Zesde richtlijn blijkt immers al dat de overgangsregeling van toepassing is op het handelsverkeer tussen de lidstaten. Voorts wijzen verschillende uitdrukkingen in de bepalingen van deze regeling erop dat ten minste twee lidstaten betrokken zijn bij een uit een intracommunautaire levering en verwerving bestaande verrichting en dat sprake moet zijn van een verplaatsing van goederen tussen deze staten. Deze specifieke uitdrukkingen, zoals „naar een andere lidstaat dan die waaruit het goed is verzonden of vervoerd”, „in een andere lidstaat dan die van aankomst van de verzending of het vervoer” en „overbrenging door een belastingplichtige van een goed van zijn bedrijf naar een andere lidstaat”, komen met name voor in artikel 28 bis, leden 3 en 5, van de Zesde richtlijn.

42 Gelet op het voorgaande, moet op de eerste en de tweede vraag worden geantwoord dat de artikelen 28 bis, lid 3, eerste alinea, en 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, gelet op de term „verzonden” in deze twee bepalingen, aldus moeten worden uitgelegd dat de intracommunautaire verwerving van een goed pas plaatsvindt en de intracommunautaire levering eerst wordt vrijgesteld, wanneer de macht om als eigenaar te beschikken over het goed op de afnemer is overgegaan en de leverancier aantoont dat dit goed naar een andere lidstaat is verzonden of vervoerd en het grondgebied van de lidstaat van levering ingevolge deze verzending of dit vervoer fysiek heeft verlaten.

Beantwoording van de derde vraag

43 Met zijn derde vraag 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 de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van levering een leverancier die te goeder trouw heeft gehandeld en bewijzen heeft aangeboden waardoor zijn recht op vrijstelling voor een intracommunautaire levering van goederen op het eerste gezicht wordt gestaafd, niet mogen verplichten tot nabetaling van de over deze goederen verschuldigde btw, wanneer die bewijzen vals blijken, zonder dat evenwel is aangetoond dat die leverancier bij de belastingfraude betrokken is.

44 Vooraf zij vastgesteld dat hoewel voor de intracommunautaire levering en verwerving van goederen de objectieve voorwaarde geldt, zoals blijkt uit het antwoord op de eerste twee vragen, dat de goederen fysiek buiten de lidstaat van levering worden gebracht, het wegens de afschaffing van de controle aan de grenzen tussen de lidstaten voor de belastingautoriteiten moeilijk is om zich ervan te vergewissen of de goederen het grondgebied van die lidstaat al dan niet fysiek hebben verlaten. Als gevolg van die afschaffing controleren de belastingautoriteiten zulks hoofdzakelijk aan de hand van door de belastingplichtigen verstrekte bewijzen en verklaringen.

45 Zoals volgt uit de eerste zinsnede van artikel 28 quater, A, van de Zesde richtlijn, dienen de lidstaten de voorwaarden vast te stellen waaronder zij vrijstelling verlenen voor een intracommunautaire levering. Er zij evenwel aan herinnerd dat de lidstaten bij de uitoefening van hun bevoegdheden de algemene rechtsbeginselen die deel uitmaken van de communautaire rechtsorde, 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).

46 Verder blijkt uit de rechtspraak van het Hof inzake de naheffing van btw dat de maatregelen die de lidstaten kunnen nemen ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter

voorkoming van fraude, niet op zodanige wijze mogen worden aangewend dat afbreuk zou worden gedaan aan de neutraliteit van de btw (zie in die zin arresten van 21 maart 2000, *Gabalfrija e.a.*, C-110/98 en C-147/98, Jurispr. blz. I-1577, punt 52; 19 september 2000, *Schmeink & Cofreth en Strobel*, C-454/98, Jurispr. blz. I-6973, punt 59, alsmede 21 februari 2006, *Halifax e.a.*, C-255/02, Jurispr. blz. I-1609, punt 92).

47 *Teleos e.a.* betogen dat de belastingautoriteiten van een lidstaat in strijd handelen met de beginselen van rechtszekerheid, evenredigheid en fiscale neutraliteit door de volledige bewijslast en de verantwoordelijkheid tot het voldoen van de btw te leggen bij de leverancier van een goed dat onder het stelsel van de intracommunautaire levering is verkocht, wanneer na de aankoop blijkt dat de afnemer fraude heeft gepleegd en dat de goederen het grondgebied van de lidstaat van levering niet daadwerkelijk hebben verlaten. Zij stellen ook dat de maatregelen die de belastingautoriteiten jegens hen hebben genomen de goede werking van de interne markt beïnvloeden en het vrije verkeer van goederen belemmeren.

48 Wat in de eerste plaats het rechtszekerheidsbeginsel betreft, zij eraan herinnerd dat dit in het bijzonder een dwingend vereiste is in het geval van een regeling die financiële consequenties kan hebben, teneinde de belanghebbenden in staat te stellen de omvang van hun verplichtingen nauwkeurig te kennen (zie arresten van 15 december 1987, *Nederland/Commissie*, 326/85, Jurispr. blz. 5091, punt 24, alsmede *Halifax e.a.*, reeds aangehaald, punt 72). Bijgevolg dienen de belastingplichtigen, zoals *Teleos e.a.* alsmede de Commissie terecht opmerken, hun fiscale verplichtingen te kennen alvorens een transactie aan te gaan.

49 In het hoofdgeding blijkt zowel uit de stukken als uit de bij het Hof ingediende opmerkingen dat er blijkbaar geen enkel tastbaar bewijs is op grond waarvan kan worden vastgesteld dat de betrokken goederen buiten het grondgebied van de lidstaat van levering zijn gebracht, en manipulatie en fraude kunnen worden uitgesloten. Om een juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstellingen te verzekeren, dienen de nationale autoriteiten evenwel de voorwaarden vast te stellen waaronder zij de intracommunautaire leveringen vrijstellen.

50 Zo zou het in strijd 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.

51 Het opleggen aan de belastingplichtige van de verplichting om een concludent bewijs te leveren dat de goederen de lidstaat van levering fysiek hebben verlaten, biedt echter geen garantie voor de juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstellingen. Deze verplichting plaatst hem integendeel in een situatie van onzekerheid met betrekking tot de vraag of zijn intracommunautaire levering voor de vrijstelling in aanmerking komt dan wel of hij in de verkoopprijs btw moet opnemen.

52 Wat in de tweede plaats het evenredigheidsbeginsel betreft, zij eraan herinnerd dat het Hof in punt 46 van zijn reeds aangehaalde arrest *Molenheide e.a.* heeft 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.

53 Zo mogen de door de lidstaten vastgestelde maatregelen weliswaar de rechten van de

schatkist zo doelmatig mogelijk proberen te beschermen, maar zij mogen niet verder gaan dan voor dit doel noodzakelijk is (zie reeds aangehaalde arresten Molenheide e.a., punt 47, alsmede Federation of Technological Industries e.a., punt 30).

54 Volgens de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Italiaanse regering kan in dit verband naar het hoofdgeding worden getransponeerd de rechtspraak van het Hof dat niet buiten verhouding staat tot noch in strijd is met de algemene rechtsbeginselen waarvan het Hof de eerbiediging verzekert, het feit dat de importeur te goeder trouw verplicht is tot betaling van de douanerechten die verschuldigd zijn voor de invoer van goederen ten aanzien waarvan de exporteur de douanevoorschriften heeft overtreden, aan welke overtreding de importeur part noch deel had (zie arresten van 14 mei 1996, Faroe Seafood e.a., C-153/94 en C-204/94, Jurispr. blz. I-2465, punt 114, alsmede 17 juli 1997, Pascoal & Filhos, C-97/95, Jurispr. blz. I-4209, punt 61).

55 Dit betoog kan niet worden aanvaard.

56 Zoals Teleos e.a. alsmede de Commissie terecht betogen en de advocaat-generaal in de punten 78 tot en met 82 van haar conclusie heeft opgemerkt, zijn de heffing van douanerechten over invoer van buiten de Europese Unie en de toepassing van de btw op een intracommunautaire verwerving geen vergelijkbare handelingen.

57 In de voor het intracommunautaire handelsverkeer geldende regeling wordt namelijk de verdeling van de fiscale bevoegdheden in de interne markt vastgelegd, en kunnen de belastingautoriteiten zich zowel tot de leverancier als tot de afnemer wenden om betaling van de btw te verkrijgen, terwijl in het gemeenschappelijke douanestelsel alleen bij de importeur rechten kunnen worden ingevorderd. Bijgevolg is de in punt 54 van onderhavig arrest aangehaalde rechtspraak niet transponeerbaar naar de zaak waarvan de verwijzende rechter kennis neemt.

58 Het doel van voorkoming van belastingfraude rechtvaardigt uiteraard dat de leveranciers soms zware verplichtingen worden opgelegd. Elke verdeling van het risico tussen de leverancier en de belastingautoriteiten, naar aanleiding van fraude door een derde, moet evenwel verenigbaar zijn met het evenredigheidsbeginsel. Voorts beschermt een regeling waarbij de verantwoordelijkheid voor de betaling van de btw volledig bij de leverancier komt te liggen, ongeacht of hij al dan niet bij de fraude betrokken is, het geharmoniseerde btw-stelsel niet noodzakelijk tegen fraude en misbruik door de afnemer. Werd laatstgenoemde van elke verantwoordelijkheid vrijgesteld, dan zou hij immers geneigd kunnen zijn de goederen niet te verzenden of buiten de lidstaat van levering te vervoeren en in de lidstaten van bestemming van deze goederen geen btw-aangifte te doen.

59 Wat in de derde plaats het beginsel van fiscale neutraliteit betreft, zij eraan herinnerd dat dit beginsel zich met name ertegen verzet dat soortgelijke diensten, die dus met elkaar in concurrentie staan, uit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld (zie arrest van 7 december 2006, Eurodental, C-240/05, Jurispr. blz. I-11479, punt 46).

60 Zouden de leveranciers in het hoofdgeding de btw zelf moeten nabetalen, dan zou dit beginsel evenwel niet in acht worden genomen, nu leveranciers die binnenlandse transacties verrichten, nooit voorbelasting moeten betalen, daar het een indirecte verbruiksbelasting betreft. Bijgevolg zouden belastingplichtigen die in omstandigheden als die van het hoofdgeding een intracommunautaire handeling verrichten in een ongunstiger positie komen te verkeren dan belastingplichtigen die een binnenlandse handeling verrichten (zie in die zin met betrekking tot het recht op aftrek, arrest Eurodental, reeds aangehaald, punt 47).

61 Wat in de vierde plaats het argument van Teleos e.a. betreft, dat de maatregelen van de autoriteiten van het Verenigd Koninkrijk het vrije verkeer van goederen belemmeren, zij

vastgesteld dat de bestrijding van eventuele fraude, belastingontwijking en misbruik volgens de rechtspraak van het Hof een doel is dat door de Zesde richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd (zie arresten van 29 april 2004, Gemeente Leusden en Holin Groep, C-487/01 en C-7/02, Jurispr. blz. I-5337, punt 76, alsmede Kittel en Recolta Recycling, reeds aangehaald, punt 54) en in specifieke omstandigheden beperkingen van het vrije verkeer van goederen kan rechtvaardigen.

62 Zoals de Commissie terecht stelt, dient voorts te worden gewaarborgd dat de marktdeelnemers niet in een minder gunstige situatie terechtkomen dan vóór de afschaffing van de controles aan de grenzen tussen de lidstaten, want een dergelijk resultaat zou ingaan tegen het doel van de interne markt, namelijk het handelsverkeer tussen de lidstaten vergemakkelijken.

63 Daar de belastingplichtigen niet langer kunnen steunen op door de douaneautoriteiten afgegeven documenten, moet het bewijs van een intracommunautaire levering en verwerving met andere middelen worden geleverd. Hoewel de regeling van het intracommunautaire handelsverkeer thans een groter risico op fraude inhoudt, dienen de door de lidstaten gestelde bewijsvoorwaarden niettemin de in het EG-Verdrag neergelegde fundamentele vrijheden, zoals met name het vrije verkeer van goederen, in acht te nemen.

64 In dit verband zij ook eraan herinnerd dat de lidstaten volgens artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn de verplichtingen kunnen 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.

65 Verder zou het volgens rechtspraak van het Hof die naar analogie van toepassing is op het hoofdgeding, niet in strijd zijn met het gemeenschapsrecht te eisen dat de leverancier alles doet wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd om te zorgen dat hij door de handeling die hij verricht niet betrokken geraakt bij belastingfraude (zie met betrekking tot „carrouselfraude” reeds aangehaalde arresten Federation of Technological Industries e.a., punt 33, alsmede Kittel en Recolta Recycling, punt 51).

66 De omstandigheden 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 uitgesloten is, vormen derhalve belangrijke indicatoren om uit te maken of deze leverancier kan worden verplicht tot nabetaling van de btw.

67 Daarentegen dient de btw, zoals de Commissie opmerkt, in de lidstaat van levering te worden betaald door de afnemer, wanneer de leverancier aan zijn verplichtingen inzake het bewijs van een intracommunautaire levering heeft voldaan, terwijl eerstgenoemde zijn contractuele verplichting tot verzending of vervoer van de goederen buiten de lidstaat van levering niet is nagekomen.

68 Bijgevolg moet op de derde vraag worden geantwoord dat artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van levering een leverancier die te goeder trouw heeft gehandeld en bewijzen heeft aangeboden waardoor zijn recht op vrijstelling voor een intracommunautaire levering van goederen op het eerste gezicht wordt gestaafd, niet mogen verplichten tot nabetaling van de over deze goederen verschuldigde btw, wanneer die bewijzen vals blijken, zonder dat evenwel is aangetoond dat deze leverancier bij de belastingfraude is betrokken, voor zover hij alles heeft gedaan wat redelijkerwijs binnen zijn mogelijkheden ligt om te zorgen dat hij door de intracommunautaire levering die hij verricht niet bij dergelijke fraude betrokken geraakt.

Beantwoording van de vierde vraag

69 Met zijn vierde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het feit dat de afnemer bij de belastingautoriteiten in de lidstaat van bestemming aangifte heeft gedaan van een intracommunautaire verwerving als die aan de orde in het hoofdgeding, kan worden beschouwd als een doorslaggevend bewijs dat het een van de btw vrijgestelde intracommunautaire levering betreft.

70 Gelet op het antwoord op de eerste twee vragen, moet worden vastgesteld dat, behalve de voorwaarden inzake de hoedanigheid van de belastingplichtigen, de overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken en de fysieke verplaatsing van de goederen van een lidstaat naar een andere, geen andere voorwaarden kunnen worden gesteld om een verrichting als intracommunautaire levering of verwerving van goederen aan te merken.

71 In het kader van de overgangsregeling voor intracommunautaire verwervingen en leveringen dienen de bevoegde belastingautoriteiten ter verzekering van de juiste heffing van de btw onafhankelijk van elkaar te controleren of de voorwaarden voor de intracommunautaire verwerving alsmede voor de vrijstelling van de overeenkomstige levering zijn vervuld. Hoewel de indiening, door de koper, van een belastingaangifte inzake de intracommunautaire verwerving een aanwijzing kan vormen voor de daadwerkelijke verplaatsing van de goederen buiten de lidstaat van levering, heeft een dergelijke aangifte dus geen beslissende betekenis als bewijs dat het om een vrijgestelde intracommunautaire levering gaat.

72 Bijgevolg moet op de vierde vraag worden geantwoord dat het feit dat de afnemer bij de belastingautoriteiten in de lidstaat van bestemming aangifte heeft gedaan van een intracommunautaire verwerving als die aan de orde in het hoofdgeding, een aanvullend bewijs kan vormen dat de goederen het grondgebied van de lidstaat van levering daadwerkelijk hebben verlaten, doch geen doorslaggevend bewijs is dat het een van de btw vrijgestelde intracommunautaire levering betreft.

Kosten

73 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:

1) **De artikelen 28 bis, lid 3, eerste alinea, en 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 2000/65/EG van de Raad van 17 oktober 2000, moeten, gelet op de term „verzonden” in deze twee bepalingen, aldus worden uitgelegd dat de intracommunautaire verwerving van een goed eerst plaatsvindt en de intracommunautaire levering eerst wordt vrijgesteld, wanneer de macht om als eigenaar te beschikken over het goed op de afnemer is overgegaan en de leverancier aantoont dat dit goed naar een andere lidstaat is verzonden of vervoerd en het grondgebied van de lidstaat van levering ingevolge deze verzending of dit vervoer fysiek heeft verlaten.**

2) **Artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn (77/388), zoals gewijzigd bij richtlijn 2000/65, moet aldus worden uitgelegd dat de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van levering een leverancier die te goeder trouw heeft gehandeld en**

bewijzen heeft aangeboden waardoor zijn recht op vrijstelling voor een intracommunautaire levering van goederen op het eerste gezicht wordt gestaafd, niet mogen verplichten tot nabetaling van de over deze goederen verschuldigde btw, wanneer die bewijzen vals blijken, zonder dat evenwel is aangetoond dat deze leverancier bij de belastingfraude is betrokken, voor zover hij alles heeft gedaan wat redelijkerwijs binnen zijn mogelijkheden ligt om te zorgen dat hij door de intracommunautaire levering die hij verricht niet bij dergelijke fraude betrokken geraakt.

3) Het feit dat de afnemer bij de belastingautoriteiten in de lidstaat van bestemming aangifte heeft gedaan van een intracommunautaire verwerving als die aan de orde in het hoofdgeding, kan een aanvullend bewijs vormen dat de goederen het grondgebied van de lidstaat van levering daadwerkelijk hebben verlaten, doch is geen doorslaggevend bewijs dat het een van de belasting over de toegevoegde waarde vrijgestelde intracommunautaire levering betreft.

ondertekeningen

* Procestaal: Engels.