

Gevoegde zaken C-536/08 en C-539/08

Staatssecretaris van Financiën

tegen

X

en

fiscale eenheid Facet BV-Facet Trading BV

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

„Zesde btw-richtlijn – Artikel 17, leden 2 en 3 – Artikel 28 ter, A, lid 2 – Recht op aftrek – Overgangsregeling voor belastingheffing in handelsverkeer tussen lidstaten – Plaats van intracommunautaire verwervingen van goederen”

Samenvatting van het arrest

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. 17, leden 2 en 3, en 28 ter, A, lid 2)

De artikelen 17, leden 2 en 3, en 28 ter, A, lid 2, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, in de versie die voortvloeit uit richtlijn 92/111, moeten aldus worden uitgelegd dat de belastingplichtige in een situatie als bedoeld in de eerste alinea van laatstgenoemde bepaling niet het recht heeft op onmiddellijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde die in een eerder stadium op een intracommunautaire verwerving rustte.

Wanneer de goederen die zijn belast als intracommunautaire verwervingen die met toepassing van artikel 28 ter, A, lid 2, eerste alinea, van de Zesde richtlijn worden geacht te zijn verricht in de lidstaat van identificatie, niet daadwerkelijk in deze lidstaat zijn binnengebracht, kan immers niet worden aangenomen dat deze handelingen een „recht op aftrek” in de zin van artikel 17 van de Zesde richtlijn doen ontstaan, volgens hetwelk de aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde die rust op de goederen en diensten die in een tussenstadium zijn verworven door de belastingplichtige, met name in het kader van intracommunautaire verwervingen, afhangt van de voorwaarde dat de aldus verworven goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen van de belastingplichtige. Dergelijke intracommunautaire verwervingen vallen dus niet onder de algemene aftrekregeling van dat artikel.

De algemene regeling van aftrek van de belasting, zoals vervat in artikel 17 van de Zesde richtlijn, is niet bestemd om in een dergelijke situatie de specifieke regeling van artikel 28 ter, A, lid 2, tweede alinea, van deze richtlijn te vervangen, welke berust op een mechanisme tot verlaging van de maatstaf van heffing waardoor een dubbele heffing kan worden gecorrigeerd.

(cf. punten 40-43, 45 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

22 april 2010 (*)

„Zesde btw-richtlijn – Artikel 17, leden 2 en 3 – Artikel 28 ter, A, lid 2 – Recht op aftrek – Overgangsregeling voor belastingheffing in handelsverkeer tussen lidstaten – Plaats van intracommunautaire verwervingen van goederen”

In de gevoegde zaken C-536/08 en C-539/08,

betreffende twee verzoeken om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden, bij beslissingen van 14 november 2008, ingekomen bij het Hof op 4 december 2008, in de procedure

Staatssecretaris van Financiën

tegen

X (C-536/08),

en

fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-539/08),

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, kamerpresident, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis (rapporteur), J. Malenovský en T. von Danwitz, rechters,

advocaat-generaal: J. Mazák,

griffier: C. Strömholm, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 19 november 2009,

gelet op de opmerkingen van:

– fiscale eenheid Facet-Facet Trading, vertegenwoordigd door H. W. M. van Kesteren en M. A. J. Raafs, belastingadviseurs,

– de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door C. Wissels, M. de Grave en M. Noort als gemachtigden,

– de Belgische regering, vertegenwoordigd door M. Jacobs en J.-C. Halleux als

gemachtigden,

– de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou en C. ten Dam als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten, het navolgende

Arrest

1 De verzoeken om een prejudiciële beslissing betreffen de uitlegging van de artikelen 17, leden 2 en 3, en 28 ter, A, lid 2, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 92/111/EEG van de Raad van 14 december 1992 (PB L 384, blz. 47; hierna: „Zesde richtlijn”).

2 Deze verzoeken zijn ingediend in het kader van gedingen tussen de Staatssecretaris van Financiën en X respectievelijk Facet-Facet Trading (hierna: „Facet”) over naheffingsaanslagen in de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”).

Rechtskader

Gemeenschapsregeling

3 Artikel 17, leden 1 tot en met 3, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„1. Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

2. Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

[...]

d) de belasting over de toegevoegde waarde welke overeenkomstig artikel 28 bis, lid 1, sub a, verschuldigd is.

3. De lidstaten verlenen eveneens aan iedere belastingplichtige recht op aftrek of op teruggaaf van de in lid 2 bedoelde belasting over de toegevoegde waarde, voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor:

a) door de belastingplichtige in het buitenland verrichte handelingen in het kader van de in artikel 4, lid 2, bedoelde economische activiteiten, waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien zij in het binnenland plaats zouden vinden;

b) door de belastingplichtige verrichte handelingen die overeenkomstig artikel 14, lid 1, sub i, artikel 15, artikel 16, lid 1, B, C, D, en E, en lid 2, en artikel 28 quater, A en C, zijn vrijgesteld;

c) door de belastingplichtige verrichte handelingen die krachtens artikel 13, B, sub a en d, punten 1 tot en met 5, zijn vrijgesteld, wanneer de ontvanger buiten de Gemeenschap gevestigd is of wanneer de handelingen rechtstreeks samenhangen met goederen die bestemd zijn om te worden uitgevoerd uit de Gemeenschap.”

4 In artikel 28 bis, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn, wordt bepaald:

„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.”

5 Artikel 28 bis, lid 3, van de Zesde richtlijn luidt:

„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.”

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.

Indien echter op de verwerving op grond van lid 1 belasting wordt geheven in de lidstaat van aankomst van de verzending of van het vervoer van de goederen, nadat de belasting erop is geheven op grond van de eerste alinea, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd in de lidstaat die het btw-identificatienummer heeft toegekend waaronder de afnemer deze verwerving heeft verricht.

Voor de toepassing van de eerste alinea wordt de intracommunautaire verwerving van goederen geacht overeenkomstig lid 1 aan de belasting te zijn onderworpen wanneer:

- de afnemer aantoont deze intracommunautaire verwerving te hebben verricht met het oog op een volgende levering, binnen de in lid 1 bedoelde lidstaat, waarvoor degene voor wie deze levering bestemd is, overeenkomstig artikel 28 quater, E, lid 3, is aangewezen als tot voldoening van de belasting gehouden persoon,
- de afnemer heeft voldaan aan de in artikel 22, lid 6, sub b, laatste alinea, bedoelde aangifteverplichtingen.”

7 In artikel 28 quater, E, lid 3, van de Zesde richtlijn wordt bepaald:

„Elke lidstaat treft bijzondere maatregelen om intracommunautaire verwervingen van goederen die, in de zin van artikel 28 ter, A, lid 1, op zijn grondgebied worden verricht, niet aan de belasting over de toegevoegde waarde te onderwerpen wanneer:

- de intracommunautaire verwerving van goederen wordt verricht door een niet in het land

gevestigde, maar in een andere lidstaat voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige;

- de intracommunautaire verwerving van goederen wordt verricht met het oog op een volgende levering van deze goederen in het binnenland door deze belastingplichtige;
- de aldus door deze belastingplichtige verworven goederen rechtstreeks uit een andere lidstaat dan die waarin hij voor btw-doeleinden geïdentificeerd is, worden verzonden of vervoerd naar degene voor wie hij de volgende levering verricht;
- degene voor wie de volgende levering is bestemd, een andere belastingplichtige is of een niet-belastingplichtige rechtspersoon, die voor btw-doeleinden in het land zijn geïdentificeerd;
- degene voor wie de volgende levering is bestemd, overeenkomstig artikel 21, punt 1, sub a, derde alinea, is aangewezen als tot voldoening van de belasting gehouden persoon uit hoofde van de levering die is verricht door de niet in het land gevestigde belastingplichtige.”

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 28 nonies van de Zesde richtlijn, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG en tot invoering van nieuwe vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde – werkingssfeer en praktische regeling voor de toepassing van bepaalde vrijstellingen, bepaalt:

„[...]

b) 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.

Deze lijst wordt voor elk kwartaal opgesteld binnen een termijn en volgens regels welke worden vastgesteld door de lidstaten, die de nodige maatregelen treffen om ervoor te zorgen dat de bepalingen betreffende administratieve samenwerking op het gebied van de indirecte belastingen in ieder geval worden nageleefd.

[...]”

Nationale regeling

10 Artikel 15 van de Wet op de omzetbelasting van 28 juni 1968 (*Staatsblad* 1968, nr. 329; hierna: „Wet OB”) bepaalt:

„1. De in artikel 2 bedoelde belasting welke de ondernemer in aftrek brengt, is:

[...]

b. de belasting welke in het tijdvak van aangifte is verschuldigd geworden ter zake van door de ondernemer verrichte intracommunautaire verwervingen als bedoeld in artikel 17 a, eerste lid, mits

de ondernemer in het bezit is van een op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur;

c. de belasting welke in het tijdvak van aangifte is verschuldigd geworden:

[...]

5°. ter zake van door de ondernemer verrichte intracommunautaire verwervingen als bedoeld in artikel 17 a, eerste lid, andere dan bedoeld sub b;

[...]

Indien een verzoek om teruggaaf van belasting kan worden gedaan op de voet van artikel 30, eerste, tweede en derde lid, kan die belasting door de ondernemer niet in aftrek worden gebracht.

[...]"

11 Artikel 17 a van deze wet bepaalt:

„1. Intracommunautaire verwerving van goederen is de verwerving van goederen ingevolge een levering van deze goederen door een ondernemer in het kader van zijn onderneming, welke goederen worden verzonden of vervoerd van een lidstaat naar een andere lidstaat.

[...]"

12 Artikel 17 b van deze wet bepaalt:

„1. De plaats waar een intracommunautaire verwerving wordt verricht, is de plaats van aankomst van de verzending of het vervoer.

2. Onverminderd het bepaalde in het eerste lid wordt een intracommunautaire verwerving verricht in de lidstaat die aan de afnemer het btw-identificatienummer heeft toegekend waaronder de verwerving wordt verricht, voor zover de afnemer niet aantoonst dat de belasting is geheven met toepassing van het eerste lid.

[...]"

13 Artikel 30, lid 1, van de Wet OB luidt:

„Op verzoek wordt teruggaaf verleend van de belasting ter zake van intracommunautaire verwerving van goederen in de gevallen waarin de belasting is geheven met toepassing van artikel 17 b, tweede lid, en door belanghebbende wordt aangetoond dat ter zake van dezelfde verwerving belasting is geheven in de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer.”

Hoofdgedingen en prejudiciële vraag

Zaak C-536/08

14 X, een in Nederland gevestigde onderneming, handelt in computerapparatuur en onderdelen. Tussen 1 januari 1998 en 31 december 1999 heeft zij dergelijke goederen aangekocht van ondernemingen die in andere lidstaten zijn gevestigd dan Nederland en Spanje (hierna: „leveranciers”) en doorverkocht aan in Spanje gevestigde afnemers.

15 De leveranciers hebben geen btw in rekening gebracht op de aan X uitgereikte factuur, maar zij hebben daarop haar Nederlands btw-identificatienummer vermeld. Vervolgens heeft X op de aan haar afnemers uitgereikte facturen melding gemaakt van de toepassing van artikel 28

quater, E, lid 3, van de Zesde richtlijn.

16 In haar aangifte voor het tijdvak van 1 januari 1998 tot en met 30 september 1998 heeft X geen ter zake van intracommunautaire verwervingen verschuldigde btw opgenomen. Zij heeft evenmin btw ter zake van deze intracommunautaire verwervingen afgetrokken. Noch heeft zij aangifte gedaan van intracommunautaire leveringen in de zin van artikel 37 a van de Wet OB en artikel 22, lid 6, sub b, laatste alinea, van de Zesde richtlijn.

17 Voor het tijdvak van 1 oktober 1998 tot en met 30 juni 1999 heeft zij daarentegen wel btw ter zake van de intracommunautaire verwervingen opgenomen en afgetrokken. Bovendien heeft zij aangifte gedaan van intracommunautaire leveringen in de zin van de in het vorige punt genoemde bepalingen. Blijkens de verwijzingsbeslissing is niet aangetoond dat de betrokken goederen in het kader van de in punt 14 van het onderhavige arrest bedoelde transacties rechtstreeks werden verzonden of vervoerd naar de in Spanje gevestigde afnemers.

18 Van oordeel dat X de betrokken goederen had verworven in de zin van artikel 17 a van de Wet OB, heeft de Inspecteur van de Belastingdienst (hierna: „Inspecteur”) aan de belanghebbende een naheffingsaanslag in de btw voor het betrokken tijdvak opgelegd. Volgens de Inspecteur had X deze goederen in Nederland verworven overeenkomstig artikel 17 b van deze wet en artikel 28 ter, A, lid 2, van de Zesde richtlijn. Nadat X tegen deze beslissing bezwaar had gemaakt, heeft de Inspecteur de aanslag gehandhaafd, waarbij hij bovendien van oordeel was dat deze intracommunautaire verwervingen voor X geen recht op aftrek deden ontstaan.

19 X heeft tegen deze beslissing beroep ingesteld bij het Gerechtshof te 's-Gravenhage. Bij uitspraak van 22 april 2005 heeft deze rechter het beroep gegrond verklaard, de bestreden beslissing vernietigd en het bedrag van de naheffingsaanslag verminderd. De Staatssecretaris heeft bij de Hoge Raad beroep in cassatie ingesteld.

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

„Moeten de artikelen 17, leden 2 en 3, en 28 ter, A, lid 2, van de Zesde richtlijn aldus worden uitgelegd dat, indien op grond van de eerste alinea van de laatstgenoemde bepaling de plaats van een intracommunautaire verwerving wordt geacht zich te bevinden op het grondgebied van de lidstaat die het btw-identificatienummer heeft toegekend waaronder de afnemer de verwerving heeft verricht, de voornoemde afnemer recht heeft op onmiddellijke aftrek van de aldus in die lidstaat verschuldigde btw?”

Zaak C-539/08

21 Facet, een in Nederland gevestigde fiscale eenheid, handelt in computeronderdelen. In de periode van 1 december 2000 tot en met 30 september 2001 heeft zij dergelijke goederen aangekocht van in Duitsland en in Italië gevestigde ondernemingen (hierna: „leveranciers”) en doorverkocht aan in Cyprus gevestigde afnemers (hierna: „afnemers”) die een in Griekenland gevestigde fiscaal vertegenwoordiger hebben. De goederen werden vanuit Duitsland en Italië rechtstreeks overgebracht naar Spanje.

22 De leveranciers hebben op de facturen geen btw in rekening gebracht, maar wel het Nederlandse btw-identificatienummer van Facet vermeld. Facet heeft evenmin btw in rekening gebracht op de aan de Cypriotische afnemers uitgereikte facturen. Toch heeft zij daarop het door de afnemers aan haar meegedeelde Griekse identificatienummer vermeld.

23 In haar aangifte in Nederland heeft Facet de ter zake van de intracommunautaire

verwervingen verschuldigde btw opgenomen en afgetrokken. Zij heeft bovendien de leveringen aan de afnemers aangemerkt als intracommunautaire leveringen in de zin van artikel 37 a van de Wet OB en artikel 22, lid 6, sub b, laatste alinea, van de Zesde richtlijn, met vermelding van het Griekse btw-identificatienummer van de afnemers of van hun fiscaal vertegenwoordigers. De fiscaal vertegenwoordigers noch de afnemers zelf hebben in het kader van de betrokken aankopen echter aangifte van intracommunautaire verwervingen gedaan. Zij hebben evenmin aangifte van intracommunautaire leveringen gedaan of een „lijst” in de zin van artikel 22, lid 6, sub b, laatste alinea, van de Zesde richtlijn ingediend. Bovendien waren de afnemers niet in Spanje voor btw-doeleinden geregistreerd en hebben zij in dat land geen aangifte van intracommunautaire verwervingen gedaan.

24 De Inspecteur was van oordeel dat Facet intracommunautaire verwervingen had verricht en dat zij geen recht op aftrek van de btw had. Bijgevolg heeft hij een naheffingsaanslag opgelegd.

25 Facet heeft tegen de beslissing van de Inspecteur beroep ingesteld bij het Gerechtshof te Amsterdam. Bij uitspraak van 27 februari 2006 heeft deze rechter het beroep gegrond verklaard, de bestreden beslissing vernietigd en het bedrag van de naheffingsaanslag verminderd. De Staatssecretaris heeft tegen deze uitspraak beroep in cassatie ingesteld bij de verwijzende rechter.

26 Daarop heeft de Hoge Raad de behandeling van de zaak geschorst en het Hof een vraag gesteld die identiek is aan de vraag in zaak C-536/08.

Beantwoording van de prejudiciële vraag

27 Met zijn prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de afnemer op grond van artikel 17, leden 2 en 3, van de Zesde richtlijn recht heeft op onmiddellijke aftrek van de voorbelasting die is geheven over een intracommunautaire verwerving, in het geval bedoeld in artikel 28 ter, A, lid 2, eerste alinea, van deze richtlijn.

28 Ter beantwoording van deze vraag dient er om te beginnen aan te worden herinnerd dat het recht op aftrek van de btw, als integrerend deel van het btw-stelsel, een fundamenteel beginsel van de gemeenschappelijke btw-regeling is en in beginsel niet kan worden beperkt (zie arresten van 10 juli 2008, Sosnowska, C-25/07, Jurispr. blz. I-5129, punt 15, en 23 april 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 15).

29 Het recht op aftrek wordt onmiddellijk uitgeoefend voor alle belasting die op de in de eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt. Hieruit volgt dat elke beperking van het recht op aftrek van de btw gevolgen heeft voor de hoogte van de belastingdruk en in alle lidstaten op dezelfde wijze moet worden toegepast (zie arrest PARRAT Automotive Cabrio, reeds aangehaald, punt 16).

30 Artikel 28 ter, A, van de Zesde richtlijn, dat deel uitmaakt van de overgangsregeling voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten, bevat regels ter bepaling van de plaats van de intracommunautaire verwervingen zoals die welke in de hoofdgedingen aan de orde zijn. De doelstelling van deze overgangsregeling bestaat erin, de belastingopbrengst te doen toekomen aan de lidstaat waar het eindverbruik van de geleverde goederen plaatsvindt (zie arrest van 6 april 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Jurispr. blz. I-3227, punt 40).

31 Lid 1 ervan bevat de algemene regel dat de plaats van een intracommunautaire verwerving wordt geacht de plaats te zijn waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of van het vervoer naar de afnemer.

32 Dienaangaande zij opgemerkt dat met richtlijn 92/111 aan artikel 28 ter, A, lid 2, van de

Zesde richtlijn een laatste alinea is toegevoegd, welke bepaalt dat, wanneer de afnemer aantoonde de intracommunautaire verwerving te hebben verricht met het oog op een levering binnen de in lid 1 van dat artikel bedoelde lidstaat, waarvoor degene voor wie deze levering is bestemd, overeenkomstig artikel 28 quater, E, lid 3, van deze richtlijn is aangeduid als tot voldoening van de belasting gehouden persoon, en wanneer deze afnemer heeft voldaan aan de in artikel 22, lid 6, sub b, laatste alinea, van deze richtlijn bedoelde aangifteverplichtingen, de intracommunautaire verwerving wordt geacht overeenkomstig de algemene regel van dat artikel 28 ter, A, lid 1, aan de btw te zijn onderworpen.

33 Teneinde te waarborgen dat de betrokken verwerving aan de btw is onderworpen, bepaalt artikel 28 ter, A, lid 2, eerste alinea, van de Zesde richtlijn dat, voor zover de afnemer niet aantoonde dat de belasting over de betrokken handeling overeenkomstig lid 1 van dat artikel is geheven, de plaats van de verwerving wordt geacht zich te bevinden op het grondgebied van de lidstaat die het btw-identificatienummer heeft toegekend waaronder de afnemer deze verwerving heeft verricht (hierna: „lidstaat van identificatie”).

34 In het geval waarin de verwerving, met toepassing van artikel 28 ter, A, lid 1, van de Zesde richtlijn, aan de btw is onderworpen in de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van de goederen na aan de btw te zijn onderworpen geweest met toepassing van artikel 28 ter, A, lid 2, eerste alinea, voorziet laatstgenoemd artikel, lid 2, tweede alinea, in een correctiemechanisme waarbij de maatstaf van heffing dienovereenkomstig wordt verlaagd in de lidstaat van identificatie.

35 Bijgevolg beoogt artikel 28 ter, A, lid 2, van de Zesde richtlijn te waarborgen dat de betrokken intracommunautaire verwerving aan de btw is onderworpen en bovendien te voorkomen dat over dezelfde verwerving tweemaal belasting wordt geheven.

36 Niettemin wordt het correctiemechanisme van artikel 28 ter, A, lid 2, tweede alinea, van de Zesde richtlijn slechts toegepast wanneer is voldaan aan de cumulatieve voorwaarden van de laatste alinea van dat artikel, zoals in punt 32 van het onderhavige arrest is uiteengezet.

37 In dit verband zij in de eerste plaats benadrukt dat verordening (EG) nr. 1798/2003 van de Raad van 7 oktober 2003 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde en tot intrekking van verordening (EEG) nr. 218/92 (PB L 264, blz. 1) niet is vastgesteld met het oog op de invoering van een regeling voor de uitwisseling van inlichtingen tussen de belastingdiensten van de lidstaten op grond waarvan zij kunnen nagaan of intracommunautaire verwervingen daadwerkelijk aan de btw werden onderworpen in de lidstaat van aankomst van de verzending of van het vervoer ingeval de belastingplichtige het daarvoor vereiste bewijs niet zelf kan leveren (zie in die zin arrest van 27 september 2007, Twoh International, C-184/05, Jurispr. blz. I-7897, punt 34).

38 In de tweede plaats zij opgemerkt dat wanneer is voldaan aan de voorwaarden van artikel 28 quater, E, lid 3, van de Zesde richtlijn, elke lidstaat verplicht is bijzondere maatregelen te treffen opdat de „intracommunautaire verwervingen” van goederen die in de zin van artikel 28 ter, A, lid 1, van deze richtlijn zijn verricht binnen zijn grondgebied, niet aan de btw worden onderworpen.

39 Derhalve rijst de vraag of de belastingplichtige recht op onmiddellijke aftrek moet krijgen in het in artikel 28 ter, A, lid 2, eerste alinea, van de Zesde richtlijn bedoelde geval waarin de belastingplichtige btw is verschuldigd in de lidstaat van identificatie daar hij niet heeft aangetoond dat de btw over de betrokken intracommunautaire verwerving is geheven in de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer.

40 Om te beginnen zij eraan herinnerd dat volgens artikel 17, lid 2, sub d, van de Zesde richtlijn

de aftrek van de btw die rust op de goederen en diensten die in een tussenstadium zijn verworven door de belastingplichtige, met name in het kader van intracommunautaire verwervingen, afhangt van de voorwaarde dat de aldus verworven goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen van de belastingplichtige.

41 In omstandigheden als die in de hoofdgedingen staat vast dat de goederen die zijn belast ter zake van intracommunautaire verwervingen die met toepassing van artikel 28 ter, A, lid 2, eerste alinea, van de Zesde richtlijn worden geacht te zijn verricht in de lidstaat van identificatie, niet daadwerkelijk in deze lidstaat zijn binnengebracht.

42 Derhalve kan niet worden aangenomen dat deze handelingen een „recht op aftrek” in de zin van artikel 17 van de Zesde richtlijn doen ontstaan. Dergelijke intracommunautaire verwervingen vallen dus niet onder de algemene aftrekregeling van dat artikel.

43 De algemene regeling van aftrek van de belasting, zoals vervat in artikel 17 van de Zesde richtlijn, is niet bestemd om in een situatie als die in de hoofdgedingen, de specifieke regeling van artikel 28 ter, A, lid 2, tweede alinea, van deze richtlijn te vervangen, welke steunt op een mechanisme tot verlaging van de maatstaf van heffing waardoor een dubbele heffing kan worden gecorrigeerd.

44 Wanneer in een dergelijk geval een recht op aftrek zou worden toegekend, zou artikel 28 ter, A, lid 2, tweede en derde alinea, van de Zesde richtlijn bovendien elk nut kunnen verliezen aangezien voor de belastingplichtige, die in de lidstaat van identificatie het recht op aftrek zou hebben genoten, geen reden meer zou bestaan om aan te tonen dat belasting over de betrokken intracommunautaire verwerving is geheven in de lidstaat van aankomst van de verzending of van het vervoer. Een dergelijke oplossing zou uiteindelijk gevaar inhouden voor de toepassing van de basisregel volgens welke in geval van een intracommunautaire verwerving de plaats van onderwerping aan de btw wordt geacht te zijn gelegen in de lidstaat van aankomst van de verzending of van het vervoer, zijnde de lidstaat van eindverbruik, hetgeen de doelstelling van de overgangsregeling is.

45 Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat de artikelen 17, leden 2 en 3, en 28 ter, A, lid 2, van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat de belastingplichtige in de situatie bedoeld in de eerste alinea van laatstgenoemde bepaling niet het recht heeft op onmiddellijke aftrek van de btw die in een eerder stadium op een intracommunautaire verwerving rustte.

Kosten

46 Ten aanzien van de partijen in de hoofdgedingen 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 (Derde kamer) verklaart voor recht:

De artikelen 17, leden 2 en 3, en 28 ter, A, lid 2, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij richtlijn 92/111/EEG van de Raad van 14 december 1992, moeten aldus worden uitgelegd dat de belastingplichtige in een situatie als bedoeld in de eerste alinea van laatstgenoemde bepaling niet het recht heeft op onmiddellijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde die in een eerder stadium op een intracommunautaire verwerving rustte.

ondertekeningen

* Procestaal: Nederlands.