

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. KOKOTT

van 11 januari 2007(1)

Zaak C-409/04

Teleos plc e.a.

tegen

The Commissioners of Customs and Excise

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

„Zesde btw-richtlijn – Artikel 28 bis, leden 1, sub a, en 3 en artikel 28 quater, A, sub a – Intracommunautaire verwerving – Intracommunautaire levering – Vrijstelling – Goederen die naar andere lidstaat worden verzonden of vervoerd – Vereisten met betrekking tot het bewijs – Onregelmatigheden bij verzending of vervoer die niet aan leverancier zijn te wijten”

I – Inleiding

1. In deze zaak moeten vragen worden beantwoord betreffende de uitlegging van de Zesde btw-richtlijn(2) in verband met de vrijstelling van intracommunautaire leveringen. Die vragen hangen nauw samen met de vragen die in de zaken C-146/05 (Collée) en C-184/05 (TWOH International) zijn gerezen, waarin ik vandaag eveneens conclusie neem.
2. De in het Verenigd Koninkrijk gevestigde verzoeksters in het hoofdgeding, Teleos plc alsmede dertien andere ondernemingen(3) (hierna: „Teleos e.a.”), hebben mobiele telefoons aan een Spaanse onderneming verkocht. De verwerver moest de goederen uit het Verenigd Koninkrijk naar andere lidstaten uitvoeren. Zoals naderhand is gebleken, deden zich daarbij onregelmatigheden voor, waarbij Teleos e.a. echter niet waren betrokken. De belastingautoriteiten weigerden nochtans hun leveringen vrij te stellen.
3. De verwijzende rechter wenst enerzijds te vernemen wanneer de intracommunautaire verwerving respectievelijk de intracommunautaire levering is voltooid en een recht op vrijstelling van de btw in het binnenland ontstaat. Met name moet worden verduidelijkt of daarvoor de daadwerkelijke overbrenging van de goederen over de grens noodzakelijk is. Anderzijds rijst de vraag of de vrijstelling aan de leverancier kan worden geweigerd wanneer naderhand blijkt dat het door de verwerver geleverde bewijs voor het vervoer over de grens vals is, zonder dat de leverancier van deze onjuistheid op de hoogte was of behoorde te zijn.
4. Bij de in deze zaak te verschaffen uitlegging van de Zesde richtlijn moeten twee doelstellingen met elkaar worden verenigd. Enerzijds gaat het erom de ontduiking van btw te

beteugelen. Juist de toepassing van de btw op grensoverschrijdende transacties betreffende dure, gemakkelijk te vervoeren goederen, is namelijk bijzonder vatbaar voor frauduleuze praktijken. Anderzijds moeten ondernemingen die grensoverschrijdende transacties correct en zorgvuldig afwikkelen niet met grote risico's en verantwoordelijkheden worden opgezadeld, teneinde de intracommunautaire handel niet bovenmatig te belasten. Ten slotte gaat het ook om de vraag wie het risico van frauduleuze handelingen van een derde moet dragen: diens te goeder trouw handelende handelspartner of de staat.

II – Rechtskader

A – *Gemeenschapsrecht*

5. 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(4) werd in de Zesde richtlijn een nieuw hoofdstuk XVI bis (overgangsregeling voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten; artikelen 28 bis tot en met 28 quaterdecies) ingevoegd. Deze bepalingen zijn nog altijd van toepassing, aangezien tot op heden nog geen definitieve regeling voor de belastingheffing op het zakelijk handelsverkeer van goederen tussen de lidstaten is vastgesteld.

6. Artikel 28 bis van de Zesde richtlijn bepaalt onder meer:

„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.

[...]”

7. Het belastbaar feit wordt in artikel 28 quinquies, lid 1, van de Zesde richtlijn als volgt gedefinieerd:

„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.”

8. Artikel 28 ter, A, van de Zesde richtlijn regelt de plaats van de intracommunautaire verwerving van goederen als volgt:

„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.

[...]”

9. Volgens artikel 28 quater, A, van de Zesde richtlijn zijn intracommunautaire leveringen tussen twee lidstaten van de btw vrijgesteld. Dit artikel bepaalt onder meer:

„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.

[...]”

B – *Nationaal recht*

10. Section 30, lid 8, van de Value Added Tax Act 1994 (wet op de omzetbelasting van 1994) bepaalt het volgende:

„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, die voor die lidstaat overeenstemmen met de bepalingen van section 10, ter zake van die verwerving btw-plichtig is; en

b) is voldaan aan eventuele andere voorwaarden als voorzien in de Regulations of door de Commissioners zijn opgelegd.”

11. Voor de uitvoering van deze bevoegdheid bevat Regulation 134 van de Value Added Tax Regulations 1995 (BTW-verordening van 1995) nadere voorschriften voor de vrijstelling van intracommunautaire leveringen. Verdere details zijn vervat in de circulaires (Notices) 725 en 703 van de Commissioners die volgens section 30, lid 8, van de wet van 1994 en bijlage 7, punt 4, ten dele wetskracht hebben. Zoals de verwijzende rechter uiteenzet, is volgens al deze bepalingen eerst sprake van een recht op vrijstelling van de intracommunautaire levering met het recht op

af trek van de voorbelasting (nultarief), wanneer de goederen het Verenigd Koninkrijk daadwerkelijk hebben verlaten.

III – Feiten en prejudiciële vragen

12. Teleos e.a. verkochten in 2002 mobiele telefoons aan de in Spanje gevestigde Total Telecom SA/Ercosys Mobil SA (hierna: „TT”). In de contracten was gewoonlijk Frankrijk als bestemming voor de goederen gespecificeerd, maar in enkele gevallen ook Spanje. De levering vond plaats „af fabriek” (*ex works*).⁽⁵⁾ Teleos e.a. waren derhalve slechts verplicht de goederen in de opslagplaats van de expediteur van TT in het Verenigd Koninkrijk af te leveren. De expediteur werd dan verondersteld ze ter beschikking van een vervoerder te stellen voor het transport naar de landen van bestemming. Voor elke transactie zond TT Teleos e.a. per koerier het originele exemplaar van een afgestempelde en ondertekende CMR-vrachtbrief als bewijs dat de mobiele telefoons op hun plaats van bestemming waren aangekomen. Volgens de vaststellingen van de verwijzende rechter bestond er voor Teleos e.a. geen aanleiding om aan de juistheid van de gegevens in de vrachtbrieven of hun echtheid te twijfelen.

13. Op verzoek van Teleos e.a. werden de leveringen van de belasting vrijgesteld en mochten zij de voorbelasting aftrekken (nultarief). Bij controles enige weken na de laatste zendingen stelden de Commissioners vast dat de CMR-vrachtbrieven talrijke valse gegevens over de plaats van bestemming, de vervoerder en de zogenaamd gebruikte voertuigen bevatten. Zij waren daarom van mening dat de mobiele telefoons het Verenigd Koninkrijk niet hadden verlaten. Ook de verwijzende rechter is deze mening toegedaan. Vervolgens hebben de Commissioners Teleos e.a. alsnog aangeslagen voor btw-nabetalingen ten bedrage van meerdere miljoenen ponden. Niettemin erkenden zij dat Teleos e.a. niet bij enige fraude waren betrokken noch ervan op de hoogte waren dat de mobiele telefoons het Verenigd Koninkrijk niet hadden verlaten.

14. Voor zover de verwijzende rechter bekend, heeft TT in Spanje belastingaangiften inzake de intracommunautaire verwerving van mobiele telefoons ingediend, de daarover te betalen btw als voorbelasting geclaimd en de doorlevering als een vrijgestelde intracommunautaire levering doen registreren.

15. Alvorens Teleos e.a. met TT zakelijke betrekkingen aanknoopten, hadden zij zich vergewist van de betrouwbaarheid van deze afnemer doordat zij diens Spaanse btw-identificatienummer, inschrijving in het handelsregister en kredietwaardigheid hadden gecontroleerd. Ook hadden zij informatie ingewonnen over de door TT ingeschakelde expediteur.

16. De High Court of Justice for England and Wales, Queen’s Bench Division (Administrative Court), bij wie de procedure inzake de btw-aanslagen aanhangig werd gemaakt, heeft bij beschikking van 7 mei 2004 (ingekomen bij het Hof op 24 september 2004) overeenkomstig artikel 234 EG de volgende prejudiciële vragen gesteld:

1. Dient de term „verzonden” in artikel 28 bis, lid 3 (intracommunautaire verwerving van goederen) in de 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 afnemer en de goederen door de leverancier worden geleverd door ze aan de – in een andere lidstaat als btw-plichtige geregistreerde – afnemer in een pakhuis in de lidstaat van de leverancier ter beschikking te stellen op grond van een koopovereenkomst „af fabriek” die de afnemer 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 afnemer 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 afnemer 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, aldus te worden uitgelegd, dat leveringen van goederen zijn vrijgesteld van btw wanneer:

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

– de afnemer 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 afnemer en de goederen door de leverancier zijn geleverd door ze aan de afnemer in een pakhuis in de lidstaat van de leverancier ter beschikking te stellen op grond van een verkoopovereenkomst ‚af fabriek‘ die de afnemer 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 afnemer 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 afnemer 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 afnemer en de goederen ook aantoonbaar in de lidstaat van bestemming zijn aangekomen?

3. Wanneer een te goeder trouw handelende leverancier in de 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, 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) aantoont 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 afnemer 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 b, van de Zesde richtlijn als voorbelasting in aftrek heeft gebracht?

17. In de procedure voor het Hof hebben Teleos e.a., de regeringen van het Verenigd Koninkrijk, Ierland, Frankrijk, Griekenland, Italië en Portugal alsmede de Commissie van de Europese Gemeenschappen opmerkingen ingediend.

IV – Juridische beoordeling

18. Typisch voor de feiten van het hoofdgeding is dat schijn en werkelijkheid elkaar hier kennelijk niet dekken. Volgens de documenten die Teleos e.a. van hun handelspartner TT hebben ontvangen en aan de Commissioners ter hand gesteld, heeft de lasthebber van TT de mobiele telefoons in het Verenigd Koninkrijk in ontvangst genomen en naar een andere lidstaat doen vervoeren. Daarmee zou aan alle voorwaarden, zowel voor de intracommunautaire verwerving als de vrijstelling van de intracommunautaire levering zijn voldaan, en zulks ongeacht aan welke van de in de eerste en de tweede prejudiciële vraag genoemde uitleggingsvarianten de voorkeur wordt gegeven.

19. De derde en de vierde prejudiciële vraag hebben van doen met het probleem welke gevolgen de fiscale behandeling van een levering heeft wanneer later blijkt dat de documenten niet met de werkelijkheid overeenstemmen. Alleen wanneer op deze vragen wordt geantwoord dat de later bekend geworden feiten tot een nieuwe beoordeling van de situatie kunnen leiden, worden de eerste en de tweede prejudiciële vraag relevant.

20. Door middel van deze vragen moet namelijk worden opgehelderd of eventueel ook dan al een intracommunautaire verwerving en een belastingvrije intracommunautaire levering heeft plaatsgehad wanneer de telefoons het Verenigd Koninkrijk (nog) niet hebben verlaten. Wanneer de belastingautoriteiten de leverancier voor deze omstandigheid echter niet aansprakelijk zouden kunnen houden omdat hij te goeder trouw van de juistheid van de vrachtbrieven is uitgegaan, zou het van geen belang zijn of en wanneer de vrijstelling onder deze omstandigheden effect sorteert.

21. De derde en de vierde vraag zouden op hun beurt niet van belang zijn wanneer het Hof bij de eerste en de tweede vraag tot het resultaat zou komen dat de belastingvrijstelling zelfs dan plaatsvindt wanneer de goederen het land van herkomst niet hebben verlaten.

22. Er bestaat derhalve geen duidelijke logische prioriteit van de ene of de andere groep vragen. Derhalve moeten de vragen beantwoord worden in de volgorde die de verwijzende rechter heeft gehanteerd.

A – Voorafgaande opmerking over de voorschriften voor het belasten van het handelsverkeer tussen de lidstaten(6)

23. Alvorens nader op de prejudiciële vragen in te gaan, zou ik nog enige opmerkingen willen maken over de achtergrond van de specifieke voorschriften voor grensoverschrijdende leveringen in het intracommunautaire handelsverkeer.

24. Door de btw wordt het eindverbruik in het binnenland belast. Daarom valt de levering van

goederen en diensten in het binnenland (artikel 2, sub 1, van de Zesde richtlijn) alsmede de invoer van goederen (artikel 2, lid 2, van de Zesde richtlijn) onder de btw. Voor de grensoverschrijdende intracommunautaire handel is door de overgangsregeling voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten (hoofdstuk XVI bis) door richtlijn 91/680 nog een belastbaar feit ingevoerd, te weten de intracommunautaire verwerving (artikel 28 bis, lid 1, sub a).

25. Volgens artikel 15, sub 1, van de Zesde richtlijn is de levering van goederen die naar een derde land worden verzonden of vervoerd van de belasting vrijgesteld, omdat deze niet in het binnenland worden verbruikt. Ditzelfde geldt krachtens artikel 28 bis, A, sub a, van de Zesde richtlijn voor leveringen naar een andere lidstaat.

26. Vóór de invoering van de overgangsregeling voor de belasting van de intracommunautaire handel werden de leveringen van goederen tussen twee lidstaten op dezelfde wijze belast als leveringen in de andere internationale handel. Op grond daarvan was een levering in beginsel belastbaar op de plaats van levering in de zin van artikel 8, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn, derhalve de plaats van de verzending, doch bij uitvoer van de belasting vrijgesteld. Dientengevolge werd de btw verschuldigd bij de invoer in het land van bestemming. De grensoverschrijding bij de uit- respectievelijk invoer, die steeds het beslissende aanknopingspunt voor de belasting respectievelijk de vrijstelling daarvan vormde, moest ook voor btw-doeleinden eenvoudig aan de hand van douanedocumenten worden aangetoond.

27. In het kader van de totstandkoming van de interne markt werden de controles aan de binnengrenzen afgeschaft, hetgeen derhalve ook een herziening van de btw-voorschriften voor de intracommunautaire handel noodzakelijk maakte.⁽⁷⁾ De herziening ging echter niet zo ver dat de voor binnenlandse leveringen van goederen geldende voorschriften werden uitgebreid tot het handelsverkeer tussen twee lidstaten. Dat zou immers hebben betekend dat de btw – anders dan in de bestaande situatie – niet toekwam aan de staat waarin het goed was ingevoerd en verbruikt, maar aan de staat waaruit het goed was verzonden.

28. De overgangsregeling laat veeleer de bestaande verdeling van de fiscale soevereiniteit tussen de lidstaten intact. Om te verzekeren dat de btw ook in het vervolg aan de lidstaat van het eindverbruik toekomt, voerde richtlijn 91/680 voor het handelsverkeer tussen de lidstaten als nieuw belastbaar feit de intracommunautaire verwerving in (artikel 28 bis, lid 1, sub a).

29. Aangezien de intracommunautaire verwerving in het land van bestemming van de goederen wordt belast, moet de daarmee samenhangende intracommunautaire levering van de belasting worden vrijgesteld teneinde dubbele belasting en daarmee schending van het beginsel van de neutraliteit van de btw te vermijden (artikel 28 quater, A, sub a, van de Zesde richtlijn).⁽⁸⁾ Terwijl de intracommunautaire verwerving derhalve in de plaats is gekomen van de belastingheffing bij invoer, vervangt de vrijstelling van de intracommunautaire levering de vrijstelling bij uitvoer.

B – *De eerste en de tweede prejudiciële vraag*

1. De samenhang tussen de intracommunautaire verwerving en de vrijstelling van de intracommunautaire levering

30. In het hoofdgeding vorderen verzoeksters de vrijstelling van hun leveringen krachtens artikel 28 quater, A, sub a, van de Zesde richtlijn, aangezien het intracommunautaire leveringen zijn. Nochtans verzoekt de High Court in zijn eerste vraag om uitlegging van artikel 28 bis, lid 3, van de Zesde richtlijn, waarin de belasting van de intracommunautaire verwerving is geregeld.

31. Deze aanpak berust op de juiste veronderstelling dat met betrekking tot de geleverde

goederen de vrijstelling volgens artikel 28 quater, A, sub a, van de Zesde richtlijn samenhangt met de belastbare intracommunautaire verwerving in de zin van artikel 28 bis, lid 3, eerste alinea, van de Zesde richtlijn. De intracommunautaire verwerving heeft tot gevolg dat het recht om de belasting te heffen zich verplaatst van het land van herkomst naar het land van bestemming.(9)

32. Gelet op de samenhang van verwerving en vrijstelling, die eveneens blijkt uit de omstandigheid dat de formuleringen in de relevante bepalingen van de Zesde richtlijn naar elkaar verwijzen, moeten de eerste en de tweede prejudiciële vraag gezamenlijk worden onderzocht.

33. Volgens artikel 28 bis, lid 3, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, is sprake van een intracommunautaire verwerving wanneer aan de volgende twee voorwaarden is voldaan:

- de afnemer verkrijgt de macht om als eigenaar over een roerende lichamelijke zaak te beschikken(10), en
- het kwestieuze goed wordt door de verkoper of de afnemer of voor hun rekening, naar een andere lidstaat dan die waarin het goed zich bij de aanvang van de verzending of het vervoer bevond, naar de afnemer verzonden of vervoerd.

34. De vrijstelling van de intracommunautaire levering volgens artikel 28 quater, A, sub a, van de Zesde richtlijn geldt onder de volgende voorwaarden:

- de goederen worden door de verkoper of door de afnemer of voor hun rekening buiten het in artikel 3 (van de Zesde richtlijn) bedoelde grondgebied (derhalve het binnenland) maar binnen de Gemeenschap verzonden of vervoerd,
- de leveringen 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.

35. Aangaande het voldoen aan de voorwaarde voor de intracommunautaire verwerving, staat tussen partijen vast dat TT de macht heeft verkregen om als eigenaar over de goederen te beschikken, ook al zijn de goederen niet rechtstreeks in haar bezit overgegaan maar in die van de door haar geïnstrueerde expediteur. Wat de vrijstelling betreft, schept de tweede voorwaarde – de levering aan een belastingplichtige die buiten de staat van verzending als zodanig optreedt – geen probleem.

36. Partijen verschillen alleen van mening over de juiste uitlegging van het begrip verzenden naar een andere lidstaat, dat op dezelfde wijze opduikt in artikel 28 bis, lid 3, eerste alinea en artikel 28 quater, A, sub a, van de Zesde richtlijn.

2. Verzenden en vervoeren in de zin van de artikelen 28 bis, lid 3, en 28 quater, A, sub a, van de Zesde richtlijn

37. Teleos e.a. zijn van mening dat het verzenden in een situatie als de onderhavige reeds dan heeft plaatsgehad wanneer de leverancier de goederen in de staat van verzending aan de lasthebber van de verwerver overdraagt, en tussen contractanten is overeengekomen dat de verwerver de goederen naar een andere lidstaat uitvoert. Door de overdracht ontstaat derhalve de intracommunautaire verwerving alsmede het recht op vrijstelling van de intracommunautaire levering.

38. Zij beroepen zich daarvoor enerzijds op de tekst van de relevante bepalingen. Verzending betekent de aanvang van een proces van verzending, niet de voltooiing daarvan door aankomst in het land van bestemming. Anderzijds voeren zij aan dat de verkoper door de overdracht aan de

verwerver de controle over het goed verliest en dat daarom ook de belastingplicht op de verwerver moet overgaan.

39. De aan de procedure deelnemende lidstaten en de Commissie zijn daarentegen van mening dat verzenden naar een andere lidstaat op zijn minst veronderstelt dat de goederen het land van verzending daadwerkelijk hebben verlaten of in het land van bestemming zijn aangekomen. Alleen door aan deze objectieve gang van zaken aan te haken is een correct functioneren van het btw-systeem gewaarborgd. De loutere bedoeling of contractuele verplichting van de koper om de goederen naar een andere lidstaat te brengen, volstaat niet.

40. Inderdaad is het begrip verzenden (*dispatch*) in geen enkele taalversie van de Zesde richtlijn volstrekt duidelijk. Louter taalkundig komt het verdedigbaar voor dat het alleen verwijst naar een op zichzelf staande gebeurtenis, zoals Teleos e.a. stellen.

41. Het is echter twijfelachtig of in casu eigenlijk wel sprake is van een verzending. In beide relevante bepalingen wordt namelijk ook het vervoer genoemd. Anders dan wellicht het begrip verzenden, omschrijft het begrip vervoer niet een op zichzelf staande gebeurtenis, maar een ononderbroken beweging van de goederen. Daarom kan niet worden staande gehouden dat *het vervoer naar een andere lidstaat* al is voltooid wanneer de goederen het land van herkomst nog niet hebben verlaten.

42. Het verschil tussen verzenden en vervoeren kan mijns inziens als volgt worden verklaard. Er is sprake van verzenden wanneer de verkoper of de verwerver een onafhankelijke derde voor het transport inschakelt, bijvoorbeeld de posterijen, die gedurende het vervoer noch van de verkoper noch van de verwerver instructies moet opvolgen. Door de overdracht aan de derde, de verzender, verliest de verkoper de controle over de zaak zonder dat de verwerver al eigendomsrechten verkrijgt. Die rechten gaan pas op de verwerver over wanneer de derde het goed in het land van bestemming aan hem overdraagt. Op dat moment vindt de intracommunautaire verwerving plaats.

43. Vervoer in de zin van de richtlijn vindt daarentegen plaats wanneer de verkoper of de verwerver het transport van de goederen zelf of door middel van lasthebbers die zijn instructies moeten volgen uitvoert. Wanneer de verkoper voor het transport verantwoordelijk is, vindt de intracommunautaire verwerving plaats wanneer de verkoper of zijn lasthebber het goed bij de verwerver in het land van bestemming aflevert. Indien de verwerver het transport overneemt, dan verkrijgt hij rechtstreeks of via zijn lasthebber in de staat van herkomst weliswaar de macht om als eigenaar over het goed te beschikken maar niettemin vindt ook hier de intracommunautaire verwerving eerst plaats wanneer het vervoer naar een andere lidstaat is voltooid.

44. In de hoofdprocedure had de intracommunautaire verwerving door de overdracht van de mobiele telefoons aan de expediteur en het vervoer naar het land van bestemming moeten plaatsvinden. Aangezien de expediteur geen onafhankelijke derde was maar in opdracht van TT handelde, is in casu geen sprake van verzenden maar van vervoeren. De op de betekenis van het begrip verzenden berustende argumenten van Teleos e.a. kunnen daarom niet worden aanvaard.

45. De hier verdedigde uitlegging van de begrippen verzenden en vervoeren leidt – zij het ook langs een andere weg – tot hetzelfde resultaat als de oplossing van de lidstaten en de Commissie: de intracommunautaire verwerving en de daarmee gepaard gaande vrijstelling van de intracommunautaire levering hangen steeds daarvan af of het goed het land van herkomst daadwerkelijk heeft verlaten.

46. Dit resultaat stemt overeen met de zin en het doel van de overgangsregeling voor de intracommunautaire handel, zoals met name de Commissie terecht aanvoert. De grondgedachte

daarbij is dat een overdracht van de goederen van een lidstaat naar een andere tot stand komt en dat daarmee het belastbare eindverbruik dienovereenkomstig wordt verplaatst. Bijgevolg bepaalt artikel 28 ter, A, lid 1, van de Zesde richtlijn dat de lidstaat van bestemming de plaats van de belastbare intracommunautaire verwerving is. Zolang het goed de grens niet heeft gepasseerd, staat onvoldoende vast dat een dergelijke verplaatsing zal plaatsvinden.

47. Daarbij zij ook bedacht dat artikel 28 quater, A, van de Zesde richtlijn in zijn inleidende volzin van de lidstaten vergt dat zij intracommunautaire leveringen vrijstellen „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”.

48. Dit doel wordt bevorderd door de voorwaarde in section 30, lid 8, sub a, i, van de VAT Act 1994, dat de vrijstelling van een intracommunautaire levering slechts dan wordt verleend wanneer de goederen het land daadwerkelijk hebben verlaten. Teleos e.a. hebben weliswaar terecht gesteld dat de nationale bepalingen voor de omzetting van de inleidende volzin van artikel 28 quater, A, van de Zesde richtlijn niet in strijd mogen zijn met de overige bepalingen van de richtlijn.⁽¹¹⁾ Zoals uit de bovenstaande uiteenzettingen blijkt, is dit echter niet het geval.

49. Overigens hebben de begrippen economische activiteit en levering van goederen, die de volgens de Zesde richtlijn belastbare handelingen definiëren, volgens vaste rechtspraak alle een objectief karakter en zijn zij onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat van de betrokken handelingen.⁽¹²⁾

50. Dit geldt eveneens voor het begrip intracommunautaire levering. Doordat de definitie van dit begrip uitgaat van de fysieke beweging van de goederen over de grens, knoopt zij eveneens aan bij een objectieve gebeurtenis. Ook in de documenten met betrekking tot dergelijke goederenbewegingen kunnen manipulaties weliswaar niet volledig worden uitgesloten, zoals blijkt uit de feiten van het hoofdgeding, maar lenen objectieve, zich in de buitenwereld manifesterende gebeurtenissen, zich beter voor een controle dan de bedoelingen van de verwerver en de contractuele verplichtingen die hij op zich heeft genomen.⁽¹³⁾ In zoverre kan de voorwaarde van de daadwerkelijke overbrenging uit het land van herkomst bijdragen aan het voorkomen van belastingontduikingen.

51. Het uitgaan van objectieve omstandigheden komt bovendien ten goede aan de doelstelling de rechtszekerheid te garanderen en de verrichtingen rond de toepassing van de btw te vergemakkelijken.⁽¹⁴⁾

52. Teleos e.a. voeren een reeks andere argumenten aan tegen de stelling dat de vrijstelling van de intracommunautaire levering eerst plaatsvindt wanneer het goed het land van herkomst heeft verlaten. In wezen betwisten zij dat de verkoper verantwoordelijk is voor het daadwerkelijke vervoer van de goederen uit het land van herkomst, ofschoon hij door de overdracht van de goederen aan de verwerver respectievelijk diens expediteur de controle over die goederen heeft verloren. Door deze uitlegging worden aan de in het internationale handelsverkeer gebruikelijke leveringsvoorwaarde „af fabriek” en een reeks andere in de Incoterms geregelde leveringswijzen (bijvoorbeeld CIF en FOB) aanzienlijke risico's verbonden. Dit maakt het intracommunautaire goederenverkeer minder aantrekkelijk en schendt daarmee artikel 29 EG.

53. Het is juist dat de verkoper bij een intracommunautaire levering „af fabriek” een bijzonder risico loopt. Wanneer de koper in strijd met hetgeen contractueel is overeengekomen de goederen niet naar een andere lidstaat vervoert, vormt de transactie inderdaad geen vrijgestelde intracommunautaire levering, waarvoor de verwerver in het land van bestemming belasting moet betalen. De prestatie moet dan veeleer als een levering in het binnenland worden gekwalificeerd waarvoor de leverancier belastingplichtig is. Deze zal de btw in de regel niet aan de verwerver

hebben gefactureerd aangezien hij er van uitging dat het om een vrijgestelde intracommunautaire levering ging.

54. Het risico van de leverancier om wegens het in strijd met de overeenkomst zijnde gedrag van de verwerver btw te moeten betalen is in de eerste plaats een gevolg van de wijze waarop de contractuele betrekkingen zijn vastgesteld. Wanneer de leverancier het vervoer van de goederen naar een andere lidstaat aan de verwerver overlaat, hetgeen onder de Zesde richtlijn heel wel mogelijk is, dan moet hij zijn handelspartner aanspreken wanneer deze zijn contractuele verplichtingen niet nakomt en de btw die hij bij een binnenlandse levering is verschuldigd, bij hem navorderen. Om voor een dergelijk geval risico's te vermijden, kan de leverancier van de koper een garantie voor de btw verlangen tot het bewijs van het vervoer naar een andere lidstaat is geleverd, zoals dit in circulaire 703 van de Commissioners wordt aanbevolen.

55. Volgens de door Teleos e.a. voorgestelde uitlegging zou de verkrijging daarentegen eerder plaatsvinden, namelijk op het moment van vervoer uit het land van herkomst. Vanaf dit moment zou de staat waarin de verwerver is gevestigd al het recht hebben de belasting te heffen, ofschoon de goederen aldaar in feite niet zijn aangekomen doch zich nog in het land van herkomst bevinden en vermoedelijk ook daar zullen worden verbruikt. Deze uitlegging zou derhalve in strijd zijn met de in de overgangsbepalingen vervatte verdeling van het recht belasting te heffen.

56. Het risico dat de verwerver zijn contractuele verplichting om de goederen naar een andere lidstaat uit te voeren niet nakomt, zou uiteindelijk gelopen worden door de fiscus van het land van herkomst van de goederen. Deze staat evenwel buiten de contractuele betrekkingen tussen de verkoper en de verwerver. Aangezien met de intracommunautaire verwerving de vrijstelling van de intracommunautaire levering gepaard gaat, zou de fiscus van het land van herkomst van de goederen geen verhaal meer hebben op de in het binnenland gevestigde leverancier. Veeleer zou hij moeten trachten de btw bij de verwerver te innen, die daar echter wellicht in het geheel niet fiscaal is geregistreerd.(15)

57. De vraag of de met de intracommunautaire leveringen verband houdende belastingen en risico's, waarmee de leverancier in een situatie als de onderhavige te maken kan krijgen, eigenlijk wel een beperking van het intracommunautaire goederenverkeer vormen, kan hier onbeantwoord blijven. Die risico's houden namelijk in de eerste plaats verband met de structuur van de contractuele verplichting „af fabriek” te leveren, zoals door de leverancier overeengekomen, en niet met de uitlegging van de relevante bepalingen van de Zesde richtlijn. Hoe dan ook zouden passende beperkingen gerechtvaardigd zijn omdat zij de correcte heffing van btw bij grensoverschrijdende leveringen mogelijk zouden maken en de in de Zesde richtlijn erkende en gestimuleerde doelstelling, te weten de bestrijding van de belastingfraude, zouden dienen.(16)

58. Evenwel moet in het kader van de beantwoording van de derde vraag worden nagegaan of de aansprakelijkheid van de leverancier in bijzondere situaties als de onderhavige niet te ver gaat en het vrije verkeer van goederen op onevenredige wijze beperkt dan wel inbreuk maakt op algemene rechtsbeginselen.

59. De eerste en de tweede prejudiciële vraag moeten derhalve als volgt worden beantwoord:

Een intracommunautaire verwerving van een goed in de zin van artikel 28 bis, lid 3, eerste alinea, van de Zesde richtlijn vooronderstelt dat de afnemer de macht verkrijgt om als eigenaar over het goed, dat naar een andere lidstaat wordt verzonden of vervoerd en dat de lidstaat van herkomst derhalve fysiek heeft verlaten, te beschikken.

De vrijstelling van een intracommunautaire levering in de zin van artikel 28 quater, A, sub a, van de Zesde richtlijn vooronderstelt dat het geleverde goed naar een andere lidstaat wordt verzonden

of vervoerd en de lidstaat van herkomst derhalve fysiek heeft verlaten.

C – Derde prejudiciële vraag

60. In het kader van de beantwoording van de derde vraag moet worden opgehelderd of aan de leverancier, die te goeder trouw de door de verwerver te zijner beschikking gestelde bewijzen voor het vervoer uit het land van herkomst heeft ingediend, de oorspronkelijk verleende vrijstelling van de levering achteraf weer kan worden geweigerd, wanneer blijkt dat de bewijzen vals waren.

61. De aan deze procedure deelnemende lidstaten zijn unaniem van mening dat de leverancier moet bewijzen dat aan de voorwaarden voor de vrijstelling van de levering is voldaan. Wanneer bij controles van de belastingautoriteiten blijkt dat de door hem ingediende bewijzen vals zijn, is het bewijs niet geleverd en moet de vrijstelling derhalve achteraf worden onthouden.

62. De Commissie voert daarentegen aan dat intracommunautaire leveringen buitengewoon zouden worden bemoeilijkt wanneer de leverancier geen vrijstelling verkrijgt ofschoon hij al het mogelijk heeft gedaan om aan de voorwaarden voor de vrijstelling te voldoen en zulks aan te tonen. Zij verwijst naar een gemeenschappelijke verklaring in de notulen, die de Raad en de Commissie naar aanleiding van de vaststelling van richtlijn 91/680 hebben afgegeven. Volgens deze behoort de overgangsregeling er nimmer toe leiden dat de vrijstelling volgens artikel 28 quater, A, wordt gewijzigd, omdat achteraf blijkt dat de koper dienaangaande valse gegevens heeft verstrekt, terwijl de belastingplichtige daarentegen alle noodzakelijke maatregelen heeft genomen om een foutieve toepassing van de btw-bepalingen met betrekking tot de leveringen van zijn onderneming uit te sluiten.

63. In de eerste plaats moet er met nadruk op worden gewezen dat de Zesde richtlijn aan de btw een zeer ruime werkingssfeer toekent.⁽¹⁷⁾ Daaruit volgt dat de bepalingen inzake de vrijstellingen van de btw als uitzonderingen op dit beginsel strikt moeten worden uitgelegd.⁽¹⁸⁾ Degene die zich op een dergelijke uitzondering beroept moet bewijzen dat aan de voorwaarden voor de toepassing van de uitzondering is voldaan.

64. Zoals blijkt uit de inleidende volzin van artikel 28 quater, A, van de Zesde richtlijn, staat het aan de lidstaten om te bepalen aan welke formele vereisten het bewijs dat de voorwaarden voor de vrijstelling van een intracommunautaire levering zijn vervuld, moet voldoen.⁽¹⁹⁾ Bij het benutten van de marge die de Zesde richtlijn in zoverre aan de lidstaten verschaft, moeten zij evenwel de bepalingen van het EG-Verdrag, de zin en het doel van de richtlijn zelf alsmede algemene rechtsbeginselen zoals het evenredigheidsbeginsel in acht nemen.⁽²⁰⁾

65. De overgangsregeling voor de intracommunautaire handel werd ingevoerd bij richtlijn 91/680 in het kader van de totstandkoming van de interne markt en de opheffing van de belastinggrenzen.⁽²¹⁾ De maatregelen beogen derhalve in wezen de vergemakkelijking van het vrije verkeer van goederen tussen de lidstaten, dat door de artikelen 28 en 29 EG wordt gewaarborgd. Zoals de Commissie terecht aanvoert, mogen de aan het bewijs van een intracommunautaire levering te stellen vereisten derhalve er niet toe leiden dat het intracommunautaire handelsverkeer door de overgangsregeling meer wordt bemoeilijkt dan het geval was vóór de afschaffing van de grenscontroles.

66. Zolang nog grenscontroles bestonden, konden de belastingplichtigen zich voor het bewijs van de uitvoer van de geleverde goederen op de door de douaneautoriteiten afgegeven documenten beroepen. Na het verdwijnen van de binnengrenzen kunnen de belastingplichtigen niet meer beschikken over deze bijzonder betrouwbare bewijsmiddelen. Het bewijs voor het over de grens brengen kan in plaats daarvan in het algemeen nog alleen worden geleverd door middel van verklaringen van particulieren.

67. Daarvoor leent zich inzonderheid een vrachtbrief die overeenkomstig de voorschriften van het Verdrag betreffende de overeenkomst tot internationaal vervoer van goederen over de weg (Convention on the Contract for the International Carriage of Goods by Road – CMR) is opgemaakt en waarop de ontvanger de ontvangst van de goederen in een andere lidstaat heeft vermeld.

68. Een CMR-vrachtbrief wordt door de afzender van de goederen en de vervoerder ondertekend en strekt tot bewijs dat de vervoerder de goederen heeft ontvangen.(22) Een kopie begeleidt de goederen en wordt overhandigd aan de ontvanger indien hij daarom verzoekt.(23) Wanneer de ontvanger de ontvangst van de goederen op de vrachtbrief vermeldt, dan zullen op zijn minst drie personen die in de regel onafhankelijk van elkaar optreden, hebben bijgedragen aan het verschaffen van het bewijs dat de goederen zijn overgebracht naar een andere lidstaat. Dit vermindert het risico van manipulaties maar kan deze niet geheel uitsluiten.

69. Wanneer de belastingplichtige een op deze wijze opgestelde vrachtbrief overhandigt, volstaat dit doorgaans als bewijs voor het vervoer of de verzending uit het land van levering naar een andere lidstaat. Wanneer aan de andere voorwaarden is voldaan, ontstaat daardoor een recht op vrijstelling van de intracommunautaire levering. Dit sluit niet uit dat het bewijs van het vervoer of de verzending in plaats daarvan ook op een andere manier kan worden geleverd, mits dit niet leidt tot een grotere belemmering van het grensoverschrijdende goederenvervoer dan werd veroorzaakt door de vóór de opheffing van de binnengrenzen aan het bewijs gestelde voorwaarden.

70. Twijfelachtig is welke de gevolgen zijn wanneer achteraf blijkt dat de gegevens in de vrachtbrief vals zijn en moet worden aangenomen dat de goederen in feite niet over de grens zijn getransporteerd, en waarbij de belastingplichtige niet met de opsteller van de vrachtbrief heeft geheid, en evenmin van de onjuiste inhoud daarvan op de hoogte was dan wel had moeten zijn.

71. Enerzijds zou men de levering krachtens de later gebleken feiten alsnog als een niet-vrijgestelde binnenlandse levering kunnen kwalificeren en de leverancier aanspreken tot betaling van de btw. Dit is de mening van de lidstaten. Daarentegen is de Commissie van mening dat in een dergelijk geval niet van de leverancier kan worden verlangd dat hij de btw betaalt.

72. De opvatting van de lidstaten wordt door mij niet gedeeld. Zij leidt tot een buitensporige belasting van de leverancier en daarmee tot een belemmering van het vrije goederenverkeer. Het risico dat de leverancier aansprakelijk is voor de btw wanneer zijn afnemer de goederen niet daadwerkelijk uitvoert maar door middel van gemanipuleerde vervoerspapieren het vervoer simuleert, zou de leverancier namelijk kunnen afhouden van grensoverschrijdende zaken. De opvatting van de lidstaten is daarom in strijd met de doelstellingen van de overgangsregeling.

73. Zoals blijkt uit de door de Commissie aangehaalde verklaring in de notulen, die de Raad en de Commissie bij de vaststelling van richtlijn 91/680 hebben afgegeven, behoort de aansprakelijkheid van de leverancier ook naar de wens van de wetgever niet zo ver te gaan.

74. Het is juist dat de door de Zesde richtlijn erkende en gestimuleerde doelstelling, een juiste

heffing van de btw te verzekeren en belastingontduikingen te bestrijden⁽²⁴⁾, beperkingen van het vrije goederenverkeer rechtvaardigen.⁽²⁵⁾ De opvatting van de lidstaten is ook geschikt om het verlies aan belastinginkomsten door strafbaar optreden te voorkomen. Zij leidt evenwel tot een onevenredige risicoverdeling tussen de leverancier en de fiscus voor het strafbaar optreden van een derde en is daardoor in strijd met het evenredigheidsbeginsel.

75. Het is ongetwijfeld de plicht van de leverancier om alles te doen wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd om een correcte uitvoering van de intracommunautaire levering te waarborgen.⁽²⁶⁾ Wanneer hij de overbrenging van het goed naar een andere lidstaat contractueel aan de verwerver overlaat, moet hij – zoals in mijn uiteenzettingen bij de eerste prejudiciële vraag verklaard – in voorkomend geval de consequenties van de niet-inachtneming door de verwerver van deze verplichting voor zijn rekening nemen.

76. Voorts moet de verkoper zich vergewissen van het serieuze karakter van zijn handelspartner. Op grond van de doelstelling, bestaande in het voorkomen van belastingontduiking, mogen daarbij hoge eisen aan deze verplichting worden gesteld. Het staat aan de nationale rechter om te beslissen of de leverancier deze verplichting is nagekomen. Op grond van de gegevens in de verwijzingsbeschikking schijnen Teleos e.a. alle te hunner beschikking staande mogelijkheden te hebben benut om naar TT een onderzoek in te stellen.

77. Daarentegen zou het te ver gaan om de leverancier ook aansprakelijk te houden voor het strafbare gedrag van zijn handelspartner, waartegen hij zich niet kan beschermen.⁽²⁷⁾ Zo is de leverancier er in het onderhavige geval niet bij gebaat dat de verwerver, tot hij het bewijs levert dat de goederen naar een andere lidstaat zijn vervoerd, zekerheid stelt voor het bedrag van de btw, zoals dit in circulaire 703 van de Commissioners wordt aanbevolen. Door de vrachtbrief, die valse gegevens bevat welke niet door de leverancier als zodanig kunnen worden ontdekt, te overhandigen, lijkt het erop dat dit bewijs nu juist is geleverd. De leverancier zou zich daarom verplicht zien de zekerheid bij de ontvangst van de vrachtbrief vrij te geven, ook wanneer – zoals later blijkt – het transport over de grens in werkelijkheid niet heeft plaatsgehad.

78. Tegen dit argument kan ook geen beroep worden gedaan op de arresten Faroe Seafood e.a.⁽²⁸⁾ en Pascoal & Filhos.⁽²⁹⁾

79. Deze zaken hadden betrekking op de heffing van invoerrechten op goederen uit derde landen. De importeur had in elke zaak vrijstelling van de douanerechten verkregen op grond van een door het land van uitvoer verstrekt certificaat van oorsprong. Later bleek dat die certificaten onjuist waren, zodat het preferentiële invoerrecht ten onrechte was verleend. In de genoemde arresten achtte het Hof het geen onevenredige belasting van de importeur wanneer de douanerechten in deze situatie alsnog werden geheven, ofschoon de importeur zich te goeder trouw op het (onjuiste) certificaat van oorsprong van het land van uitvoer had verlaten.⁽³⁰⁾

80. Deze constatering in zake het douanerecht kunnen niet worden toegepast op de uitlegging van de Zesde btw-richtlijn. In het douanerecht kan het van de oorsprong van de goederen afhangen of de importeur al dan niet invoerrechten moet betalen. Daarentegen bepalen de voorschriften voor de intracommunautaire handel niet alleen of een levering is vrijgesteld, maar tevens of de verwerving daarvan onder de belasting valt. Verwerving en vrijstelling zijn beslissend voor de verdeling van de bevoegdheid belasting te heffen in de interne markt. Zij leiden niet tot de volledige verdwijning van de belastingplicht maar tot haar verplaatsing van de leverancier naar de verwerver. Wanneer een vrijstelling het gevolg is van foutieve bewijzen, dan kan de fiscus de verwerver aansprakelijk stellen. In het douanerecht daarentegen is alleen diegene aansprakelijk op wiens naam de aangifte ten invoer is gedaan.⁽³¹⁾ Wanneer het certificaat van oorsprong onjuist blijkt te zijn, is er geen andere schuldenaar die zijn plaats inneemt en jegens het land van invoer voor de invoerrechten aansprakelijk is.

81. Daar komt bij dat de onbelemmerde handel met derde landen geen door een fundamentele vrijheid van het Verdrag beschermd recht van de particulier vormt. Voor beperkingen van de handel met derde landen gelden daarom minder strenge maatstaven dan voor beperkingen van het intracommunautaire goederenverkeer.

82. Zoals de Commissie overigens terecht heeft uiteengezet, werd in de aangehaalde beslissingen een specifieke douanerechtelijke bepaling⁽³²⁾ toegepast, die een uitdrukkelijke regeling bevatte voor het geval dat het certificaat van oorsprong achteraf wordt gecorrigeerd. Op grond daarvan kon van een naheffing van het invoerrecht alleen worden afgezien wanneer de bevoegde douane-instanties zich hadden vergist. Dergelijke voorschriften bestaan in casu niet.

83. Ik ben mij ervan bewust dat de door mij voorgestane uitlegging een zeker risico inhoudt. Zij zou de leverancier ertoe kunnen verleiden zich lichtvaardig te gedragen als hij mag aannemen niet voor de btw aansprakelijk te zijn wanneer de verwerver het over de grens brengen slechts simuleert. Daarom wijs ik er nogmaals met nadruk op dat de leverancier alleen dan niet achteraf tot betaling van de btw kan worden verplicht wanneer er geen enkele aanwijzing bestaat dat hij bij de fraude was betrokken of daarvan op de hoogte was, en wanneer hij alles heeft gedaan wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd om een correcte heffing van de btw te verzekeren.

84. Afsluitend dien ik nog beknopt op de consequenties van de bovenstaande vaststellingen in te gaan. De Commissie noemt hiervoor de volgende alternatieven: in de eerste plaats zou men zich op het standpunt kunnen stellen dat het vrijstellingsfeit al had plaatsgehad door de aanbieder van documenten die niet kennelijk vals waren en een materiële herziening van de situatie achteraf uitsluiten (materiële oplossing). De Commissie is voorstander van deze oplossing. In de tweede plaats meent zij dat de situatie weliswaar op grond van de latere constatering materieel opnieuw zou kunnen worden beoordeeld, zonder evenwel als gevolg daarvan de belastingplichtige de eenmaal verleende vrijstelling achteraf weer te ontnemen (procedurele oplossing).

85. Het komt mij voor dat de materiële oplossing de voorkeur verdient. Zij maakt het mogelijk om uit te gaan van een intracommunautaire verwerving door de koper – in dit geval TT – in de oorspronkelijke staat van levering, overeenkomende met de vrijstelling van de levering.⁽³³⁾ De tweede oplossing zou daarentegen bij wijze van spreken naar een niemandsland van het belastingrecht voeren. Men zou de levering achteraf materieel als een binnenlandse levering kwalificeren, zonder de belasting te kunnen opeisen van de op zich hiervoor belastingplichtige leverancier. Tegelijkertijd zou het nauwelijks begrijpelijk zijn hoe een belastingplichtige intracommunautaire verwerving kan hebben plaatsgehad, wanneer daarmee geen intracommunautaire levering is gepaard gegaan.

86. De derde prejudiciële vraag moet daarom als volgt worden beantwoord:

Wanneer de te goeder trouw handelende leverancier objectieve documenten overlegt ten bewijze dat het door hem geleverd goed de lidstaat van herkomst heeft verlaten en wanneer de autoriteiten van die staat de levering op grond daarvan overeenkomstig artikel 28 quater, A, sub a, van de Zesde richtlijn van belasting vrijstellen, dan kunnen zij de betaling van de belasting onder omstandigheden zoals die van het hoofdgeding niet achteraf van de leverancier verlangen, wanneer blijkt dat de overgelegde bewijsmiddelen valse gegevens bevatten, doch de leverancier daarvan niet op de hoogte was en ook niet op de hoogte kon zijn. Dit geldt in ieder geval wanneer de leverancier alles heeft gedaan wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd om een correcte toepassing van de bepalingen inzake de btw te verzekeren.

D – De vierde prejudiciële vraag

87. Met deze vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of de kennisgeving van de intracommunautaire verwerving in de lidstaat van bestemming van invloed is op de fiscale behandeling in de lidstaat van herkomst. Volgens de partijen die aan deze procedure deelnemen en zich over deze vraag hebben uitgelaten, is dit niet het geval.

88. Zoals al uiteengezet, gaan de vrijstelling in het land van herkomst en de belasting van de verwerving in het land van bestemming in beginsel hand in hand en strekken zij tot verdeling van de bevoegdheden om belasting te heffen.(34)

89. Niettemin zou het welhaast een uitnodiging tot frauderen zijn wanneer het land van herkomst een levering automatisch zou moeten vrijstellen wanneer de koper een belastingaangifte inzake de intracommunautaire verwerving van de relevante goederen in het land van bestemming heeft afgegeven. Door de afgifte van een valse belastingaangifte in de staat van de (zogenaamde) verwerving zou de koper aldus de plaats van de belasting kunnen manipuleren en bijvoorbeeld een staat met een bijzonder laag belastingtarief kunnen uitzoeken. Zelfs bij onvoldoende controle van de gegevens inzake de verwerving in het land van bestemming zou de onjuiste aangifte nochtans de vrijstelling van de levering in het land van herkomst ten gevolge hebben.

90. Een correcte belastingheffing is er veeleer mee gediend wanneer zowel de voorwaarden voor de intracommunautaire verwerving als voor de vrijstelling van de desbetreffende levering door de respectieve belastingautoriteiten los van elkaar worden onderzocht. Deze moeten evenwel – in voorkomend geval door terugbetaling van de belasting – garanderen dat, wanneer de levering en de verwerving correct zijn uitgevoerd, geen dubbele belasting zal plaatsvinden.

91. In het kader van het bewijs dat een vrijgestelde intracommunautaire levering heeft plaats gehad, kan het hoogstens een bijkomende aanwijzing vormen dat de koper de goederen daadwerkelijk uit het land heeft gebracht, wanneer deze een in het land van bestemming afgegeven belastingaangifte inzake de intracommunautaire verwerving van de goederen overlegt. Uit een dergelijke aangifte blijkt namelijk alleen indirect dat de goederen uit het land van herkomst in het land van bestemming zijn gebracht. Hierop mag de leverancier zich echter alleen al daarom niet verlaten, omdat de in het land van bestemming afgegeven belastingaangifte de belastingautoriteiten niet bindt bij hun beslissing inzake de vrijstelling.

92. Op de vierde vraag moet daarom worden geantwoord dat het voor het bewijs van een vrijgestelde intracommunautaire levering niet van beslissende betekenis is dat de afnemer bij de belastingautoriteiten van de lidstaat van bestemming een belastingaangifte inzake de intracommunautaire verwerving van het betrokken goed heeft ingediend.

V – Conclusie

93. Op grond van bovenstaande overwegingen stel ik voor de prejudiciële vragen te beantwoorden als volgt:

1. Een intracommunautaire verwerving van een goed in de zin van artikel 28 bis, lid 3, 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, vooronderstelt dat de afnemer de macht verkrijgt om als eigenaar over het goed, dat naar een andere lidstaat wordt verzonden of vervoerd en dat de lidstaat van herkomst derhalve fysiek heeft verlaten, te beschikken.
2. De vrijstelling van een intracommunautaire levering in de zin van artikel 28 quater, A, sub a, van de Zesde richtlijn vooronderstelt dat het geleverde goed naar een andere lidstaat wordt verzonden of vervoerd en de lidstaat van herkomst derhalve fysiek heeft verlaten.
3. Wanneer de te goeder trouw handelende leverancier objectieve documenten overlegt ten bewijze dat het door hem geleverde goed de lidstaat van herkomst heeft verlaten en wanneer de autoriteiten van die staat de levering op grond daarvan overeenkomstig artikel 28 quater, A, sub a, van de Zesde richtlijn van belasting vrijstellen, dan kunnen zij de betaling van de belasting in omstandigheden als die van het hoofdgeding niet achteraf van de leverancier verlangen, wanneer blijkt dat de overgelegde bewijsmiddelen valse gegevens bevatten, doch de leverancier daarvan niet op de hoogte was en ook niet op de hoogte kon zijn. Dit geldt in ieder geval wanneer de leverancier alles heeft gedaan wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd om een correcte toepassing van de bepalingen inzake de btw te verzekeren.
4. Voor het bewijs van een vrijgestelde intracommunautaire levering is niet van beslissende betekenis dat de afnemer bij de belastingautoriteiten van de lidstaat van bestemming een belastingaangifte inzake de intracommunautaire verwerving van het betrokken goed heeft ingediend.

1 – Oorspronkelijke taal: Duits.

2 – 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) – hierna: „Zesde richtlijn”.

3 – 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, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd, Stardex (UK) Ltd.

4 – PB L 376, blz. 1 e.v.

5 – Volgens de door de Internationale Kamer van Koophandel in Parijs geformuleerde Incoterms in de versie van 2000 betekent „af fabriek”, dat „de verkoper de goederen levert door deze ter beschikking van de koper te stellen in zijn bedrijfspand of een andere met name genoemde plaats (werkplaats, fabriek, opslagruimte enz.), niet uitgeklaard voor export en niet op een voertuig geladen”.

6 – Zie dienaangaande mijn conclusie van 10 november 2005 in de zaak EMAG Handel Eder (C-245/04, Jurispr. 2006, blz. I-3227, punten 19 e.v.).

7 – Zie de tweede en derde overweging van de considerans van richtlijn 91/680. Zie daarvoor arrest van 6 april 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, Jurispr. blz. I-3277, punten 26 en 27).

8 – Zie arrest EMAG Handel Eder, aangehaald in voetnoot 7, punt 29, alsmede mijn conclusie in die zaak, punten 24 en 25.

9 – De vaststellingen inzake de intracommunautaire verwerving door de autoriteiten van het land van bestemming zijn evenwel niet bindend voor de autoriteiten van het land van herkomst bij het onderzoek of aan de voorwaarden voor een vrijstelling van de intracommunautaire levering is voldaan (zie dienaangaande punt 90).

10 – Aangaande de overeenkomstige formulering van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn, heeft het Hof al gepreciseerd dat het begrip levering van een goed omvat elke overdrachtshandeling van een lichamelijke zaak door een partij die de andere partij machtigt daarover als ware zij haar eigenaar te beschikken: arresten van 8 februari 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, Jurispr. blz. I-285, punt 7), en 21 februari 2006, Halifax e.a. (C-255/02, Jurispr. blz. I-1609, punt 43).

11 – Zie met betrekking tot de gelijklopende inleidende volzin van artikel 13 van de Zesde richtlijn, arresten van 20 juni 2002, Commissie/Duitsland (C-287/00, Jurispr. blz. I-5811, punt 50), en 26 mei 2005, Kingscrest Associates en Montecello (C-498/03, Jurispr. blz. I-4427, punt 24).

12 – Arresten van 14 februari 1985, Rompelman (268/83, Jurispr. blz. 655, punt 19); 12 januari 2006, Optigen e.a. (C-354/03, C-355/03 en C-484/03, Jurispr. blz. I-483, punten 43 en 44), en 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling (C-439/04 en C-440/04, Jurispr. blz. I-2093, punt 41).

13 – Zie voor de irrelevantie van overeenkomstige subjectieve elementen met het oog op de aftrek van de voorbelasting, arrest van 6 april 1995, BLP Group plc (C-4/94, Jurispr. blz. I-983, punt 24), en arrest Optigen e.a. (aangehaald in voetnoot 12, punt 45).

14 – Zie hiervoor arresten BLP Group (aangehaald in voetnoot 13, punt 24), en Optigen e.a. (aangehaald in voetnoot 12, punt 45).

15 – Daarvoor zou een gecompliceerde constructie nodig zijn; er zou moeten worden uitgegaan van een gefingeerde teruglevering naar het land van herkomst van de goederen – in casu derhalve het Verenigd Koninkrijk – gevolgd door een nieuwe belastingplichtige intracommunautaire verwerving – in casu door TT – in die staat. Teleos e.a. stellen dat de belastingautoriteiten van het Verenigd Koninkrijk aan TT een btw-identificatienummer hebben verstrekt en kennelijk proberen de belasting op die manier bij TT te innen. Zij maken bezwaar tegen deze dubbele belasting. Het is duidelijk dat de belasting maar eenmaal mag worden geheven, hetzij bij Teleos e.a., hetzij bij TT. Of daarvoor in de eerste plaats Teleos e.a. de gevolgen moeten dragen of TT, hangt af van de beantwoording van de derde vraag.

16 – Arrest van 29 april 2004, Gemeente Leusden en Holin Groep (C-487/01 en C-7/02, Jurispr. blz. I-5337, punt 76), en het arrest Kittel en Ricolta (aangehaald in voetnoot 12, punt 54).

17 – Arresten Halifax e.a. (aangehaald in voetnoot 10, punt 41), Optigen e.a. (aangehaald in voetnoot 12, punt 37), en Kittel en Recolta (aangehaald in voetnoot 12, punt 40).

18 – Arresten van 26 juni 1990, Velker International Oil Company (C-185/89, Jurispr. blz. I-2561, punt 19), 16 september 2004, Cimber Air (C-382/02, Jurispr. blz. I-8379, punt 25), en 14 september 2006, Emelka (C-181/04 - C-183/04, Jurispr. blz. I-8167, punt 15).

19 – Zie hiervoor ook beschikking van 3 maart 2004, Transport Service (C-395/02, Jurispr. blz. I-1991, punten 27 en 28), en het arrest Halifax e.a. (aangehaald in voetnoot 10, punten 90 en 91). Zie meer in het bijzonder punten 20 e.v. van mijn conclusie van 11 januari 2007 in de zaak Collée (arrest van 27 september 2007, C-146/05, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie).

20 – Zie in deze zin in de context van artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn, arrest Halifax e.a. (aangehaald in voetnoot 10, punt 92). In deze zin inzake het recht op aftrek van voorbelasting ook reeds arresten van 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a. (C-110/98 - C-147/98, Jurispr. blz. I-1577, punt 52), en 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 met betrekking tot artikel 21, lid 3, van de Zesde richtlijn arrest van 11 mei 2006, Federation of Technological Industries e.a. (C-384/04, Jurispr. blz. I-4191, punt 29).

21 – Zie de eerste en tweede overweging van de considerans van richtlijn 91/680 (aangehaald in voetnoot 4).

22 – Zie de artikelen 5, lid 1, en 9, lid 1, CMR.

23 – Zie de artikelen 5, lid 1, en 13, lid 1, CMR.

24 – Arresten Gemeente Leusden en Holin Groep (aangehaald in voetnoot 16, punt 76), en Kittel en Ricolta (aangehaald in voetnoot 12, punt 54).

25 – Zie punt 57.

26 – Arresten Federation of Technological Industries e.a. (aangehaald in voetnoot 20, punt 33), en Kittel en Ricolta (aangehaald in voetnoot 12, punt 51).

27 – De gedachte dat de zorgvuldige en eerlijke belastingplichtige bij de heffing van de btw niet hoeft in te staan voor het bedrieglijke gedrag van anderen, blijkt uit een reeks beslissingen over gevallen van carrouselfraude (zie inzonderheid arresten Federation of Technological Industries e.a. [aangehaald in voetnoot 20, punt 33], Optigen e.a. [aangehaald in voetnoot 12, punten 52 e.v.], en Kittel en Ricolta [aangehaald in voetnoot 12, punten 45 e.v.]). Deze gevallen zijn evenwel wat de feiten betreft niet zonder meer vergelijkbaar met de onderhavige situatie, aangezien het in die gevallen ging om meerdere transacties die op zichzelf stonden, terwijl in casu slechts één intracommunautaire levering moest plaatsvinden, aan de uitvoering waarvan echter meerdere personen deelnamen.

28 – Arrest van 14 mei 1996, Faroe Seafood e.a. (C-153/94 en C-204/94, Jurispr. blz. I-2465).

29 – Arrest van 17 juli 1997, Pascoal & Filhos (C-97/95, Jurispr. blz. I-4209).

30 – Zie inzonderheid arresten Faroe Seafood e.a. (aangehaald in voetnoot 28, punt 114), en Pascoal & Filhos (aangehaald in voetnoot 29, punt 55).

31 – Zie arrest Pascoal & Filhos (aangehaald in voetnoot 29, punt 49).

32 – Artikel 5, lid 2, van verordening (EEG) nr. 1697/79 van de Raad van 24 juli 1979 inzake navordering van de rechten bij invoer of bij uitvoer die niet van de belastingschuldige zijn opgeëist voor goederen welke zijn aangegeven voor een douaneregeling waaruit de verplichting tot betaling van dergelijke rechten voortvloeide (PB L 197, blz. 1).

33 – Zie voor deze weliswaar gecompliceerde maar kennelijk daadwerkelijk door de autoriteiten

van het Verenigd Koninkrijk ingeslagen weg om een oplossing te vinden, voetnoot 15.

34 – Zie punten 29 en 31 van deze conclusie.