ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

6 april 2006 *

In zaak C-245/04,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Verwaltungsgerichtshof (Oostenrijk) bij beslissing van 26 mei 2004, ingekomen bij het Hof op 10 juni 2004, in de procedure

EMAG Handel Eder OHG

tegen

Finanzlandesdirektion für Kärnten,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: P. Jann, kamerpresident, K. Schiemann, N. Colneric, M. Ilešič (rapporteur) en E. Levits, rechters,

* Procestaal: Duits.

advocaat-generaal: J. Kokott,
griffier: B. Fülöp, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 27 oktober 2005,

gelet op de opmerkingen van:

— EMAG Handel Eder OHG, vertegenwoordigd door W. Dellacher, Rechtsanwalt, bijgestaan door A. Breschan, Wirtschaftsprüfer,

— de Oostenrijkse regering, vertegenwoordigd door H. Dossi als gemachtigde,

— de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door I. M. Braguglia als gemachtigde, bijgestaan door G. De Bellis en G. Fiengo, avvocati dello Stato,

— de regering van het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland, vertegenwoordigd door C. Jackson en S. Nwaokolo als gemachtigden, bijgestaan door M. Angiolini, barrister,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou en K. Gross als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 10 november 2005,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 (PB L 102, blz. 18; hierna: „Zesde richtlijn"), en inzonderheid artikel 8, lid 1, ervan, betreffende de plaats van levering van goederen.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de in Oostenrijk gevestigde vennootschap EMAG Handel Eder OHG (hierna: „EMAG") en de Finanzlandesdirektion für Kärnten (belastingdienst voor de deelstaat Karinthië) over de aftrek door EMAG van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") die deze vennootschap vooraf heeft betaald.

Het rechtskader

De Zesde richtlijn

3 Ingevolge artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn zijn „[a]an de belasting over de toegevoegde waarde [...] onderworpen [...] de leveringen van goederen [...] welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht".

4 Overeenkomstig artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn wordt „[a]ls levering van een goed [...] beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken".

5 Artikel 8, lid 1, sub a en b, van de Zesde richtlijn, dat deel uitmaakt van hoofdstuk VI „Plaats van de belastbare handelingen", bepaalt:

„Als plaats van een levering van goederen wordt aangemerkt:

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

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

6 Hoofdstuk XVI bis, met als titel „Overgangsregeling voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten", is in de Zesde richtlijn ingevoegd bij richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388/EEG (PB L 376, blz. 1). Dat hoofdstuk omvat de artikelen 28 bis tot en met 28 quindecies.

7 Artikel 28 bis van de Zesde richtlijn bepaalt:

„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 [niet] onder de in artikel 24 bedoelde vrijstellingsregeling [...] 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. De lidstaten nemen maatregelen om ervoor te zorgen dat als intracommunautaire verwervingen van goederen worden beschouwd de handelingen die, indien zij in het binnenland verricht zouden zijn door een belastingplichtige die als zodanig optreedt, zouden zijn aangemerkt als leveringen van goederen in de zin van [...] artikel 5."

8 Artikel 28 ter, A, lid 1, van de Zesde richtlijn preciseert:

„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."

9 Artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„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."

10 Artikel 17, leden 2, sub a en d, en 3, sub b, van de Zesde richtlijn, in de versie die voortvloeit uit artikel 28 septies, punt 1, van deze richtlijn, bepaalt:

„2. Voorzover de goederen [...] worden gebruikt voor belaste handelingen, mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de belasting over de toegevoegde waarde welke in het binnenland is verschuldigd of is voldaan voor de door een andere belastingplichtige aan hem geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve verrichte of te verrichten diensten;

[...]

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, voorzover de goederen [...] worden gebruikt voor:

[...]

b) handelingen die overeenkomstig [...] artikel 28 quater, A en C, zijn vrijgesteld."

De nationale regeling

11 § 3, leden 1, 7 en 8, van het Umsatzsteuergesetz 1994 (hierna: „UStG 1994"), in de ten tijde van de feiten in het hoofdgeding geldende versie, bepaalt:

„1. Leveringen zijn handelingen waarbij een ondernemer de afnemer of in diens opdracht een derde in staat stelt, in eigen naam over een goed te beschikken. De macht om over het goed te beschikken kan door de ondernemer zelf of in diens opdracht door een derde worden overgedragen.

[...]

7. De plaats van de levering is de plaats waar het goed zich bevindt op het ogenblik van de overdracht van de beschikkingsbevoegdheid.

8. Wanneer het aan de afnemer of in diens opdracht aan een derde te leveren goed wordt vervoerd of verzonden, wordt de levering geacht te zijn verricht bij aanvang van het vervoer of bij de afgifte van het goed aan de expediteur, vrachtvervoerder of vervrachter. Er is sprake van verzending wanneer de ondernemer een voor een derde bestemd goed doet vervoeren door een vrachtvervoerder of vervrachter of dat vervoer via een expediteur laat verrichten."

12 Lid 8 van deze § is gewijzigd bij het Steuerreformgesetz 2000 (BGBl. I, 106/1999) om — zoals de Oostenrijkse wetgever heeft verklaard — dit artikel aan te passen aan artikel 8, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn. Dat lid luidt voortaan als volgt:

„Wanneer het te leveren goed door de leverancier of de afnemer wordt vervoerd of verzonden, wordt de levering geacht te zijn verricht op het tijdstip van aanvang van het vervoer of de verzending naar de afnemer of in diens opdracht naar een derde. Er is sprake van verzending wanneer het goed wordt vervoerd door een vrachtvervoerder of vervrachter of wanneer een dergelijk vervoer via een expediteur wordt verricht. De verzending vangt aan met de afgifte van het goed aan de expediteur, de vrachtvervoerder of de vervrachter."

13 § 12, lid 1, punt 1, UStG 1994, betreffende de aftrek van vooraf betaalde BTW, bepaalt:

„De ondernemer mag de volgende vooraf betaalde belasting in aftrek brengen:

1) de belasting die hem door een andere ondernemer specifiek is gefactureerd (§ 11) voor leveringen of andere handelingen die in het binnenland voor zijn onderneming zijn verricht [...]"

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

14 EMAG heeft in 1996 en 1997 non-ferrometaal gekocht van K GmbH (hierna: „K"), een vennootschap die eveneens in Oostenrijk is gevestigd.

15 K zelf had de betrokken goederen gekocht van in Italië of in Nederland gevestigde leveranciers (hierna: „leveranciers"). Vaststaat dat EMAG de leveranciers van K niet kende. Na elke transactie gaf K aan haar leveranciers opdracht om deze goederen af te geven aan een expediteur, die deze goederen in opdracht van K per vrachtwagen rechtstreeks naar EMAG in Oostenrijk of naar de eveneens in Oostenrijk gevestigde klanten van EMAG moest voeren volgens de door EMAG aan K gegeven aanwijzingen.

16 K heeft aan EMAG de overeengekomen aankoopprijs van de goederen samen met 20 % Oostenrijkse BTW in rekening gebracht. EMAG heeft daarna gevraagd, deze vooraf betaalde BTW in aftrek te mogen brengen.

17 Het bevoegde Finanzamt en vervolgens de Finanzlandesdirektion für Kärnten hebben deze aftrek geweigerd op grond dat K ten onrechte de BTW aan EMAG in rekening had gebracht. EMAG heeft daarop beroep ingesteld bij het Verwaltungsgerichtshof.

18 EMAG stelt dat § 3, lid 8, UStG 1994 niet van toepassing was op de door K te haren behoeve verrichte leveringen, want de opdracht tot verzending van de goederen naar Oostenrijk was niet door EMAG, doch door K gegeven. Zij benadrukt dat zij de leveranciers van K niet kende, dat deze laatste tot aan het einde van elke levering de bestemming of de ontvanger van de goederen kon veranderen en dat ook soms deed, en dat K het risico van verlies en beschadiging van de goederen droeg tot op het ogenblik van ontvangst ervan door EMAG of door de klanten van deze laatste.

19 EMAG is dus van mening dat de plaats van de door K te haren behoeve verrichte leveringen in Oostenrijk ligt, zodat K op deze leveringen in Oostenrijk BTW

verschuldigd was. Bijgevolg heeft K op goede gronden deze BTW aan EMAG in rekening gebracht en heeft EMAG terecht verzocht om aftrek van de voorbelasting.

20 Volgens de Finanzlandesdirektion betaalde K eerst de goederen aan haar leveranciers, die deze in Nederland of in Italië ter beschikking van K stelden. Vervolgens gaf K aan een expediteur opdracht de goederen vanuit Italië of Nederland naar Oostenrijk te brengen, waar ze aan EMAG of, in opdracht van EMAG, aan de klanten van deze laatste werden geleverd. De Finanzlandesdirektion benadrukt dat K de goederen deed vervoeren om haar leveringsplicht jegens EMAG na te komen, en dat deze laatste daarvan op de hoogte was.

21 Gelet op deze omstandigheden is de Finanzlandesdirektion van mening dat § 3, lid 8, UStG 1994 van toepassing was op de door K aan EMAG gedane leveringen. Aangezien de goederen in Italië of in Nederland in opdracht van K aan een expediteur werden afgegeven, is de plaats van de door K aan EMAG gedane leveringen volgens deze bepaling in een van deze twee lidstaten gelegen. Volgens § 12, lid 1, punt 1, UStG 1994 is aftrek van de voorbelasting slechts mogelijk wanneer de gefactureerde handelingen in Oostenrijk zijn verricht. Aangezien alle handelingen in Italië of in Nederland hebben plaatsgevonden, heeft EMAG de voorbelasting ten onrechte afgetrokken.

22 De verwijzende rechter stelt vast dat in het bij hem aanhangige geding twee afzonderlijke leveringen zijn verricht bij wege van één enkele fysieke verplaatsing van de goederen.

23 Volgens de verwijzende rechter is de plaats van de eerste levering, namelijk de levering door de Italiaanse of Nederlandse leveranciers aan K, overeenkomstig artikel 8, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn, de plaats van aanvang van de verzending of het vervoer van de goederen, dat wil zeggen Italië of Nederland. De plaats van de tweede levering, namelijk de levering door K aan EMAG, is daarentegen onzeker.

24 In dit verband is de verwijzende rechter van oordeel dat artikel 8, lid 1, sub a, eerste volzin, van de Zesde richtlijn geen antwoord biedt op de vraag of de intracommunautaire verplaatsing van goederen alleen aan de eerste levering dan wel tegelijk aan beide leveringen dient te worden toegerekend. In het tweede geval rijst de vraag of de plaats van de tweede levering, namelijk de levering door K aan EMAG, de plaats is waar de verzending of het vervoer van de goederen daadwerkelijk aanvangt (in het hoofdgeding Italië of Nederland) dan wel de plaats waar de eerste levering eindigt (in het hoofdgeding Oostenrijk).

25 In deze omstandigheden heeft het Verwaltungsgerichtshof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Moet artikel 8, lid 1, sub a, eerste volzin, van de Zesde richtlijn [...] aldus worden uitgelegd dat de plaats van aanvang van de verzending of het vervoer ook bepalend is wanneer verschillende ondernemers met betrekking tot hetzelfde goed een leveringsovereenkomst sluiten en de verschillende leveringen bij wege van een enkele verplaatsing van de goederen worden verricht?

2) Kunnen verschillende leveringen als belastingvrije intracommunautaire leveringen worden beschouwd wanneer verschillende ondernemers met betrekking

tot hetzelfde goed een leveringsovereenkomst sluiten en de verschillende leveringen bij wege van een enkele verplaatsing van de goederen worden verricht?

3) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, is de plaats van aanvang van de tweede levering dan de plaats van waaruit het goed daadwerkelijk wordt verplaatst of de plaats waar de eerste levering eindigt?

4) Is het voor de beantwoording van de eerste tot en met de derde vraag van belang, wie gedurende de verplaatsing van het goed de macht heeft om over het goed te beschikken?"

Inleidende opmerkingen

26 Vooraf zij eraan herinnerd dat de gemeenschapswetgever met richtlijn 91/680, die ertoe strekt de fiscale grenzen tussen de lidstaten af te schaffen, met ingang van 1 januari 1993 de belastingheffing bij invoer en de ontheffing van belasting bij uitvoer in het handelsverkeer tussen de lidstaten definitief heeft afgeschaft (tweede en derde overweging van de considerans van deze richtlijn).

27 Na te hebben vastgesteld dat op die datum niet was voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van het beginsel van belastingheffing in de lidstaat van herkomst van de geleverde goederen en de verrichte diensten zonder dat, in het communautaire handelsverkeer tussen belastingplichtigen, inbreuk wordt gemaakt op het beginsel

dat de belastingopbrengst uit de toepassing van de belasting op het niveau van het eindverbruik toekomt aan de lidstaat waarin dit eindverbruik plaatsvindt, heeft de gemeenschapswetgever in hoofdstuk XVI bis van de Zesde richtlijn evenwel een overgangsregeling voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten ingevoerd, die is gebaseerd op een nieuw belastbaar feit, te weten de intracommunautaire verwerving van goederen (zevende tot en met tiende overweging van de considerans van richtlijn 91/680).

28 Artikel 28 bis, lid 1, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn bepaalt dat onder bepaalde voorwaarden aan de BTW zijn onderworpen „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". In lid 3, eerste alinea, van datzelfde artikel wordt de intracommunautaire verwerving gedefinieerd als „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".

29 Zoals de advocaat-generaal in de punten 23 tot en met 25 van haar conclusie heeft opgemerkt, heeft een intracommunautaire verwerving die overeenkomstig artikel 28 bis, lid 1, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn wordt belast in de lidstaat van aankomst van de intracommunautaire verzending of het intracommunautair vervoer van goederen, als pendant een krachtens artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van deze richtlijn in de lidstaat van aanvang van deze verzending of dat vervoer vrijgestelde levering.

30 In het kader van de overgangsregeling van hoofdstuk XVI bis van de Zesde richtlijn verricht de verkoper een levering die krachtens de artikelen 8, lid 1, sub a, en 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van deze richtlijn is vrijgesteld in de lidstaat van

aanvang van de intracommunautaire verzending of het intracommunautaire vervoer van de goederen, en heeft hij overeenkomstig artikel 17, lid 3, sub b, van deze richtlijn, in de versie die voortvloeit uit artikel 28 septies, punt 1, van deze richtlijn, in deze lidstaat recht op aftrek of teruggaaf van de voor deze goederen in deze lidstaat verschuldigde of voldane voorbelasting. De afnemer, van zijn kant, verricht een intracommunautaire verwerving die overeenkomstig de artikelen 28 bis, lid 1, sub a, eerste alinea, en 28 ter, A, lid 1, van de Zesde richtlijn wordt belast in de lidstaat van aankomst van deze intracommunautaire verzending of dat intracommunautaire vervoer.

31 Deze regeling maakt het mogelijk, de belastingopbrengst te doen toekomen aan de lidstaat waar het eindverbruik van de geleverde goederen plaatsvindt.

De tweede en de vierde vraag

32 Met zijn tweede en zijn vierde vraag, die samen moeten worden behandeld, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of, wanneer twee opeenvolgende leveringen van dezelfde goederen onder bezwarende titel tussen als zodanig handelende belastingplichtigen tot een enkele intracommunautaire verzending of een enkel intracommunautair vervoer van deze goederen leiden, beide leveringen krachtens artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn vrijgestelde leveringen vormen, en of het voor de beantwoording van deze vraag van belang is wie — de eerste verkoper, de eerste afnemer of de tweede afnemer — de macht heeft om tijdens de verzending of het vervoer over de goederen te beschikken.

33 In een geval als dat in het hoofdgeding zouden de twee opeenvolgende leveringen alleen dan krachtens artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn zijn vrijgesteld wanneer de enige intracommunautaire verplaatsing van goederen tegelijk aan de twee leveringen kon worden toegerekend.

34 Indien dat het geval was, zou dit de hieronder uiteengezette gevolgen hebben.

35 De eerste verkoper zou een eerste levering verrichten die overeenkomstig artikel 8, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn plaatsvindt in de lidstaat van aanvang van de verzending of het vervoer van de goederen. De pendant van deze eerste levering zou alsdan een eerste intracommunautaire verwerving door de eerste afnemer zijn, die overeenkomstig artikel 28 ter, A, lid 1, plaatsvindt in de lidstaat van aankomst van deze verzending of dat vervoer.

36 Vervolgens zou de eerste afnemer zelf een tweede levering verrichten die volgens artikel 8, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn eveneens plaatsvindt in de lidstaat van aanvang van de verzending of het vervoer, en zou deze tweede levering op haar beurt als pendant hebben een tweede intracommunautaire verwerving door de tweede afnemer, die in de lidstaat van aankomst plaatsvindt.

37 Deze gedachtegang is niet alleen onlogisch, maar staat bovendien haaks op de systematiek van de overgangsregeling voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten, zoals die in de punten 26 tot en met 31 van het onderhavige arrest is beschreven.

38 In de eerste plaats moet worden aangenomen dat twee opeenvolgende leveringen, ook al leiden zij slechts tot een enkele verplaatsing van goederen, elkaar opvolgen in de tijd. De eerste afnemer kan de macht om als eigenaar over het goed te beschikken immers pas overdragen nadat hij die van de eerste verkoper heeft verkregen, en de tweede levering kan dus pas plaatsvinden nadat de eerste is verricht.

39 Aangezien de verwerving van de goederen door de eerste afnemer wordt geacht plaats te vinden in de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van de goederen, is het volstrekt onlogisch, aan te nemen dat deze belastingplichtige de daaropvolgende levering van diezelfde goederen verricht vanuit de lidstaat van aanvang van deze verzending of dat vervoer.

40 In de tweede plaats maakt uitlegging van de relevante bepalingen van de Zesde richtlijn in die zin dat de enige intracommunautaire verplaatsing van goederen aan slechts een van de twee opeenvolgende leveringen wordt toegerekend, het mogelijk, de doelstelling van de overgangsregeling van hoofdstuk XVI bis van deze richtlijn, te weten de overdracht van de belastingopbrengst naar de lidstaat waar het eindverbruik van de geleverde goederen plaatsvindt, op eenvoudige wijze te verwezenlijken. Deze overdracht wordt immers bij de enige handeling die tot een intracommunautaire verplaatsing van goederen leidt, bewerkstelligd door de gecombineerde toepassing van de artikelen 28 quater, A, sub a, eerste alinea (vrijstelling van de levering van intracommunautair te verzenden of te vervoeren goederen door de lidstaat van aanvang van deze verzending of dat vervoer), 17, lid 3, sub b, in de versie die voortvloeit uit artikel 28 septies, punt 1 (aftrek in of teruggaaf door de lidstaat van vertrek van de in deze lidstaat verschuldigde of voldane voorbelasting), en 28 bis, lid 1, sub a, eerste alinea (belasting van de intracommunautaire verwerving door de lidstaat van aankomst), van de Zesde richtlijn. Dit mechanisme zorgt voor een duidelijke afbakening van de fiscale soevereiniteit van de betrokken lidstaten.

41 De relevante bepalingen van de Zesde richtlijn kunnen daarentegen niet aldus worden uitgelegd dat de enige intracommunautaire verplaatsing van goederen tegelijk aan twee opeenvolgende leveringen moet worden toegerekend.

42 Wanneer de tweede handeling als een intracommunautaire handeling wordt aangemerkt doordat de enige intracommunautaire verplaatsing van goederen ook aan die handeling wordt toegerekend, is dit immers niet dienstig voor de overdracht van de belastingopbrengst naar de lidstaat waar het eindverbruik van de geleverde goederen plaatsvindt, want de belastingopbrengst is al overgedragen na de eerste handeling, zoals in punt 40 van dit arrest is benadrukt.

43 Bovendien zij vastgesteld dat, wanneer de enige intracommunautaire verplaatsing van goederen aan twee opeenvolgende leveringen zou worden toegerekend, artikel 17, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn, in de versie die voortvloeit uit artikel 28 septies, punt 1, ervan — die een voor de overdracht van de belastingopbrengst essentiële bepaling van deze regeling vormt — zonder voorwerp zou raken wat de levering door de eerste afnemer betreft, aangezien deze laatste per definitie geen voorbelasting heeft voldaan in de lidstaat van aanvang van de intracommunautaire verzending of het intracommunautair vervoer van de goederen.

44 Bovendien is ter voorkoming dat de lidstaten belastingopbrengsten derven, een gemeenschappelijk systeem van uitwisseling van inlichtingen over intracommunautaire transacties tussen de bevoegde autoriteiten van de lidstaten ingevoerd bij verordening (EEG) nr. 218/92 van de Raad van 27 januari 1992 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de indirecte belastingen (BTW) (PB L 24, blz. 1), zoals met ingang van 1 januari 2004 vervangen door 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). De in punt 41 van het onderhavige arrest bedoelde uitlegging zou bijgevolg ertoe leiden dat het aantal gevallen waarin een dergelijke uitwisseling van inlichtingen noodzakelijk is, sterk toeneemt en dat de behandeling van de betrokken transacties voor de bevoegde belastingadministraties dus omslachtiger wordt.

45 Op de tweede en de vierde vraag dient derhalve te worden geantwoord dat, wanneer twee opeenvolgende leveringen van dezelfde goederen onder bezwarende titel tussen als zodanig handelende belastingplichtigen tot een enkele intracommunautaire

verzending of een enkel intracommunautair vervoer leiden, deze verzending of dit vervoer aan slechts een van de twee leveringen kan worden toegerekend, en alleen deze ene levering is vrijgesteld krachtens artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn. Deze uitlegging geldt ongeacht welke belastingplichtige — de eerste verkoper, de eerste afnemer of de tweede afnemer — de macht heeft om tijdens deze verzending of dat vervoer over de goederen te beschikken.

De eerste vraag

46 Vooraf zij erop gewezen dat, wat de bepaling van de plaats van levering betreft, in de Zesde richtlijn geen onderscheid wordt gemaakt tussen „intracommunautaire" leveringen en „binnenlandse" leveringen. In artikel 8, lid 1, van deze richtlijn wordt alleen onderscheid gemaakt tussen leveringen van goederen die moeten worden verzonden of vervoerd (sub a), leveringen van goederen die niet moeten worden verzonden of vervoerd (sub b), en leveringen van goederen die plaatsvinden aan boord van een schip, vliegtuig of trein en tijdens het gedeelte van een binnen de Gemeenschap verricht passagiersvervoer (sub c), waarbij dit laatste geval voor het hoofdgeding van geen belang is.

47 Uit het antwoord op de tweede en de vierde vraag blijkt dat in een situatie als in het hoofdgeding de enige intracommunautaire verplaatsing van goederen aan slechts een van de twee opeenvolgende leveringen kan worden toegerekend.

48 Overeenkomstig artikel 8, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn wordt deze levering geacht te zijn verricht in de lidstaat van aanvang van de verzending of het vervoer van de goederen.

49 Aangezien voor de andere levering de goederen niet worden verzonden of vervoerd, wordt overeenkomstig artikel 8, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn, als plaats van deze levering aangemerkt de plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van deze levering.

50 Wanneer de levering waarvoor de goederen intracommunautair worden verzonden of vervoerd, en die dus als pendant een in de lidstaat van aankomst van deze verzending of dat vervoer belaste intracommunautaire verwerving heeft, de eerste van de twee opeenvolgende leveringen is, wordt de tweede levering geacht te zijn verricht op de plaats van de intracommunautaire verwerving die eraan is voorafgegaan, dat wil zeggen in de lidstaat van aankomst. Omgekeerd, wanneer de levering waarvoor de goederen intracommunautair worden verzonden of vervoerd, de tweede van de twee opeenvolgende leveringen is, wordt de eerste levering, die per definitie heeft plaatsvonden vóór de verzending of het vervoer van de goederen, geacht te zijn verricht in de lidstaat van aanvang van deze verzending of dat vervoer.

51 Derhalve dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat alleen de plaats van de levering waarvoor de goederen intracommunautair worden verzonden of vervoerd, overeenkomstig artikel 8, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn wordt bepaald; deze levering wordt geacht te zijn verricht in de lidstaat van aanvang van deze verzending of dat vervoer. De plaats van de andere levering wordt bepaald overeenkomstig artikel 8, lid 1, sub b, van deze richtlijn; deze levering wordt geacht te zijn verricht hetzij in de lidstaat van aanvang, hetzij in de lidstaat van aankomst van deze verzending of dat vervoer, naargelang deze levering de eerste dan wel de tweede van de twee opeenvolgende leveringen is.

De derde vraag

52 Gelet op het antwoord op de eerste vraag, behoeft de derde vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

53 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Eerste kamer) verklaart voor recht:

1) **Wanneer twee opeenvolgende leveringen van dezelfde goederen onder bezwarende titel tussen als zodanig handelende belastingplichtigen tot een enkele intracommunautaire verzending of een enkel intracommunautair vervoer leiden, kan deze verzending of dit vervoer aan slechts een van de twee leveringen worden toegerekend en is alleen deze ene levering vrijgesteld overeenkomstig artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende**

de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag.

Deze uitlegging geldt ongeacht welke belastingplichtige — de eerste verkoper, de eerste afnemer of de tweede afnemer — de macht heeft om tijdens deze verzending of dat vervoer over de goederen te beschikken.

2) **Alleen de plaats van de levering waarvoor de goederen intracommunautair worden verzonden of vervoerd, wordt overeenkomstig artikel 8, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388), zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7, bepaald; deze levering wordt geacht te zijn verricht in de lidstaat van aanvang van deze verzending of dat vervoer. De plaats van de andere levering wordt bepaald overeenkomstig artikel 8, lid 1, sub b, van deze richtlijn; deze levering wordt geacht te zijn verricht hetzij in de lidstaat van aanvang, hetzij in de lidstaat van aankomst van deze verzending of dat vervoer, naargelang deze levering de eerste dan wel de tweede van de twee opeenvolgende leveringen is.**

ondertekeningen