CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
J. KOKOTT
van 6 mei 2010[1]

I — Inleiding

1. Met de onderhavige prejudiciële verwijzing verzoekt het Zweedse Regeringsrätt (hierna: „verwijzende rechter") het Hof om uitlegging van de bepalingen van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde[2] (hierna: „richtlijn 2006/112" of „richtlijn") inzake intracommunautaire verwervingen.

2. Concreet gaat het om de fiscale behandeling van de verwerving van een nieuwe zeilboot, die koper X voornemens is in het Verenigd Koninkrijk in ontvangst te nemen, om hem drie à vijf maanden daar of in een andere lidstaat te gebruiken en vervolgens naar zijn woonplaats in Zweden te vervoeren. X is van mening dat het om een in de lidstaat van oorsprong belastbare binnenlandse levering gaat. De Zweedse belastingdienst stelt zich daarentegen op het standpunt — hierin in de procedure voor het Hof ondersteund door de Duitse regering en de Commissie — dat het (ondanks de onderbreking) in casu een intracommunautaire verwerving in Zweden betreft.

II — Rechtskader

A — *Recht van de Unie*

3. Punt 11 van de considerans van richtlijn 2006/112 luidt als volgt:

„Gedurende deze overgangsperiode moet in de lidstaten van bestemming eveneens belasting worden geheven, op basis van de tarieven en voorwaarden van die lidstaten, op de intracommunautaire verwervingen die voor een bepaald bedrag worden verricht door vrijgestelde belastingplichtigen of door niet-belastingplichtige rechtspersonen, alsmede op bepaalde intracommunautaire afstandsverkopen en leveringen van nieuwe

1 — Oorspronkelijke taal: Duits.
2 — PB L 347, blz. 1.

vervoermiddelen aan particulieren of aan vrijgestelde of niet-belastingplichtige lichamen, voor zover deze handelingen bij ontstentenis van bijzondere bepalingen de mededinging tussen de lidstaten ernstig zouden kunnen verstoren."

4. De relevante passages van artikel 2, lid 1, van richtlijn 2006/112 bepalen:

„De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

a) de leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

b) de intracommunautaire verwervingen van goederen die binnen het grondgebied van een lidstaat onder bezwarende titel worden verricht:

[...]

ii) wanneer het nieuwe vervoermiddelen betreft, door een belastingplichtige of door een niet-belastingplichtige rechtspersoon van wie de andere verwervingen uit hoofde van artikel 3, lid 1, niet aan de btw zijn onderworpen, of door enige andere niet-belastingplichtige;

[...]"

5. Artikel 2, lid 2, van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„a) Voor de toepassing van lid 1, sub b-ii, worden als ‚vervoermiddelen' beschouwd, de volgende voor het personen- of goederenvervoer bestemde vervoermiddelen:

[...]

ii) schepen met een lengte van meer dan 7,5 meter, met uitzondering van schepen voor de vaart op volle zee waarmee personenvervoer tegen betaling plaatsvindt of die voor de uitoefening van enigerlei industriële, handels- of visserijactiviteit worden gebruikt, van reddingsboten en schepen voor hulpverlening op zee en van schepen voor de kustvisserij;

[...]

b) Deze vervoermiddelen worden in de volgende gevallen beschouwd als ‚nieuw':

[...]

ii) voor schepen, wanneer de levering binnen drie maanden na de eerste ingebruikneming plaatsvindt of wanneer het schip niet meer dan 100 uur heeft gevaren;

[...]

c) De lidstaten stellen de voorwaarden vast waaronder de in de tweede alinea bedoelde gegevens kunnen worden aangetoond."

6. Artikel 14, lid 1, van richtlijn 2006/112 definieert het begrip „levering van goederen" als „de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken".

7. Volgens artikel 20, lid 1, richtlijn 2006/112 wordt als intracommunautaire verwerving van goederen 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 de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van het goed".

8. Volgens artikel 40 van richtlijn 2006/112 wordt als plaats van een intracommunautaire verwerving van goederen aangemerkt de plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of van het vervoer naar de afnemer.

9. Het tijdstip waarop het belastbare feit plaatsvindt bij een intracommunautaire verwerving is volgens artikel 68 van richtlijn 2006/112 het tijdstip waarop de intracommunautaire verwerving van goederen wordt verricht. De verwerving wordt in de zin van dat artikel geacht te zijn verricht op het tijdstip waarop de levering van soortgelijke goederen binnen het grondgebied van de lidstaat wordt geacht te zijn verricht.

10. Artikel 138 van richtlijn 2006/112 bevat de volgende regeling inzake de vrijstelling van intracommunautaire verwervingen:

„1. De lidstaten verlenen vrijstelling voor de levering van goederen, door of voor rekening van de verkoper of de afnemer verzonden of vervoerd naar een plaats buiten hun respectieve grondgebied, maar binnen de Gemeenschap, welke wordt verricht voor een andere belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon die als zodanig handelt in een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van de goederen.

2. Behalve voor de in lid 1 bedoelde goederenleveringen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de volgende handelingen:

a) de levering van nieuwe vervoermiddelen, door of voor rekening van de verkoper of de afnemer met als bestemming de afnemer verzonden of vervoerd naar een plaats buiten hun respectieve grondgebied maar binnen de Gemeenschap, welke wordt verricht voor belastingplichtigen of voor niet-belastingplichtige rechtspersonen wier intracommunautaire verwervingen van goederen uit hoofde van artikel 3, lid 1, niet aan de btw zijn onderworpen, of voor elke andere niet-belastingplichtige;

[...]"

B — *Zweeds recht*

11. Volgens hoofdstuk 1, § 1, van de Zweedse wet op de btw (Mervärdesskattelag SFS 1994, nr. 200; hierna: „ML") dient btw aan de schatkist te worden afgedragen op onder meer de binnenlandse goederenlevering die belastbaar is en in het kader van een beroepsmatige of commerciële activiteit wordt verricht, alsmede op de belaste intracommunautaire verwerving van roerend goed. Volgens hoofdstuk 2a, § 3, ML wordt de verwerving van een zogenoemd nieuw vervoermiddel in de zin van hoofdstuk 1, § 13a, ML als intracommunautaire verwerving van een goed beschouwd.

12. Krachtens hoofdstuk 3, § 30a, ML is de levering van nieuwe vervoermiddelen die door de verkoper of de afnemer of voor rekening van één van hen van Zweden naar een andere lidstaat worden verzonden, vrijgesteld van belasting, ook wanneer de afnemer niet als btw-plichtige geregistreerd is.

13. Volgens hoofdstuk 2a, § 2, ML is er sprake van een intracommunautaire verwerving wanneer een goed onder bezwarende titel wordt verkregen en door de afnemer zelf of door de verkoper of voor rekening van één van hen vanuit een andere lidstaat naar de afnemer in Zweden wordt vervoerd.

14. Volgens hoofdstuk 1, § 13a, ML worden als nieuwe vervoermiddelen onder meer aangemerkt schepen — bepaalde, in casu niet relevante uitzonderingen daargelaten — met een lengte van meer dan 7,5 meter voor zover zij binnen drie maanden na de eerste ingebruikneming onder bezwarende titel worden overgedragen of voor zover zij vóór de overdracht niet meer dan 100 uur hebben gevaren.

III — Feiten en prejudiciële vragen

15. De in Zweden gevestigde particulier X is voornemens in het Verenigd Koninkrijk een zeilboot met een lengte van meer dan 7,5 meter voor particulier gebruik te verwerven. Na de levering wil X de zeilboot ofwel in de lidstaat van oorsprong gedurende drie à vijf maanden voor recreatiedoeleinden gebruiken en meer dan 100 uur ermee varen, ofwel meteen na de aflevering uitvoeren uit de lidstaat van oorsprong en in een andere lidstaat dan Zweden op dezelfde wijze gebruiken. In beide gevallen zal de boot na het geplande gebruik naar Zweden als lidstaat van eindbestemming worden gevaren.

16. Om duidelijkheid te verkrijgen over de fiscaalrechtelijke gevolgen van de verwerving, verzocht X Skatterättsnämnd (commissie voor belastingrecht) om een prealabel advies

betreffende de vraag of de verwerving in een van de twee constellaties in Zweden belast zou zijn.

17. Skatterättsnämnd was van mening dat in beide gevallen moet worden uitgegaan van een belaste intracommunautaire verwerving van een nieuw vervoermiddel, waarvoor X in Zweden belasting verschuldigd zal zijn. Tegen dit prealabele advies heeft X thans beroep ingesteld bij het Regeringsrätt. Hij is van mening dat de levering van het schip moet worden belast als binnenlandse levering in het Verenigd Koninkrijk. Tegen deze achtergrond heeft het Regeringsrätt het Hof bij beslissing van 16 februari 2009 de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

1) Moeten de artikelen 138 en 20 van de richtlijn van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, aldus worden uitgelegd dat een levering slechts van de belasting is vrijgesteld en dat er slechts sprake is van een intracommunautaire verwerving, indien het vervoer uit het grondgebied van de lidstaat van oorsprong binnen een bepaalde tijd aanvangt?

2) Moeten de voormelde artikelen aldus worden uitgelegd dat een levering slechts van belasting is vrijgesteld en dat er slechts sprake is van een intracommunautaire verwerving, indien het vervoer naar de lidstaat van bestemming binnen een bepaalde tijd is voltooid?

3) Is het voor de beantwoording van de eerste en de tweede vraag van belang, dat het verworven goed een nieuw vervoermiddel is en de persoon die het vervoermiddel verwerft, een particulier is die het vervoermiddel uiteindelijk in een bepaalde lidstaat wil gebruiken?

4) Op welk moment moet in geval van een intracommunautaire verwerving worden bepaald of een vervoermiddel nieuw is in de zin van artikel 2, lid 2, sub b, van richtlijn [2006/112]?

18. In de schriftelijke procedure voor het Hof hebben X, het Skatteverket (belastingdienst), de Duitse regering en de Commissie opmerkingen ingediend. Ter terechtzitting hebben X, de Zweedse regering en de Commissie hun standpunten toegelicht.

IV — Juridische beoordeling

A — De eerste, de tweede en de derde prejudiciële vraag

19. Met de eerste drie prejudiciële vragen, die gezamenlijk moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter helderheid te verkrijgen over de voorwaarden voor de kwalificatie als intracommunautaire verwerving in de zin van artikel 20 van richtlijn 2006/112 respectievelijk als vrijgestelde intracommunautaire levering in de zin van artikel 138 van de richtlijn, wanneer het betrokken goed niet meteen van de lidstaat van oorsprong naar de lidstaat van bestemming wordt gebracht. Tevens wenst hij te vernemen of het in dit verband van belang is dat het verworven goed een nieuw vervoermiddel is en de afnemer een particulier die voornemens is het vervoermiddel uiteindelijk in een bepaalde lidstaat te gebruiken (derde prejudiciële vraag).

20. Volgens artikel 2, lid 1, sub a-ii, juncto lid 2, sub b-ii, van richtlijn 2006/112 is de intracommunautaire verwerving van een nieuw schip met een lengte van meer dan 7,5 meter door een niet-belastingplichtige persoon onderworpen aan de btw op het grondgebied van de lidstaat van verwerving.

21. Artikel 20 van richtlijn 2006/112 definieert de intracommunautaire verwerving 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 de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van het goed.

22. In overeenstemming hiermee stelt artikel 138, lid 1, van richtlijn 2006/112 de belastingvrijstelling van een intracommunautaire levering afhankelijk van de voorwaarde dat het betrokken goed door de verkoper, de afnemer of voor hun rekening wordt verzonden of vervoerd naar een plaats buiten hun respectieve grondgebied, maar binnen de Gemeenschap.

23. Van een belastbare intracommunautaire verwerving is dus sprake wanneer aan twee voorwaarden is voldaan: ten eerste moet de afnemer de macht verkrijgen om als eigenaar over het goed te beschikken, ten tweede moet het goed van de lidstaat van oorsprong naar een andere lidstaat worden verzonden of vervoerd. Aan deze tweede voorwaarde moet tevens zijn voldaan met het oog op de vrijstelling van de levering in de lidstaat van oorsprong. Volgens vaste rechtspraak dient een intracommunautaire levering of verwerving te worden gekwalificeerd op basis van objectieve gegevens, zoals de fysieke verplaatsing van de betrokken goederen tussen lidstaten. [3]

3 — Arrest van 27 september 2007, Teleos e.a. (C-409/04, Jurispr. blz. I-7797, punt 40).

24. Uit de tekst van de voornoemde bepalingen valt echter niet af te leiden welk temporeel of materieel verband er moet bestaan tussen de overgang van de bevoegdheden van eigenaar en het begin of het einde van het vervoer naar een andere lidstaat.

25. X is van mening dat niet meer van een intracommunautaire verwerving kan worden gesproken wanneer de zeilboot langer dan drie maanden of 100 uur is gebruikt voordat het vervoer naar de lidstaat van bestemming zijn aanvang neemt. De indienstneming in de lidstaat van oorsprong zou in dat verband nog niet als begin van het vervoer mogen worden beschouwd wanneer niet onmiddellijk de koers naar de haven van bestemming wordt gezet. Met het oog op de rechtszekerheid behoort een duidelijke termijn te worden gehanteerd.

26. De overige partijen zijn daarentegen van mening dat de gang van zaken als geheel moet worden beoordeeld en dat het tijdsverband tussen de aflevering aan de verkrijger en de verzending of het vervoer slechts één van meer relevante aspecten is. Wanneer bij voorbaat vaststaat dat het eindgebruik in een andere lidstaat dan de lidstaat van oorsprong zal plaatsvinden, zou dit van doorslaggevend belang voor de kwalificatie als intracommunautaire verwerving in de lidstaat van bestemming zijn.

27. Nu rijst de vraag welke van de twee standpunten beter strookt met het doel en de strekking van de regels inzake intracommunautaire verwervingen. Daarom wil ik om te beginnen in herinnering roepen, tegen welke achtergrond de bepalingen inzake de intracommunautaire handel zijn ingevoerd. [4]

28. De belasting over de toegevoegde waarde is een belasting op het particuliere verbruik in het binnenland. Daarom is de levering van goederen en diensten in het binnenland aan de belasting onderworpen (artikel 2, lid 1, sub a en c, van richtlijn 2006/112). Daarnaast zijn ook intracommunautaire verwervingen en de invoer van goederen (artikel 2, lid 1, sub b en d, van richtlijn 2006/112) belast. De twee laatstgenoemde belastbare feiten waarborgen dat goederen in de lidstaat van verwerving respectievelijk invoer waar zij voor particulier gebruik bestemd zijn, aan de belasting worden onderworpen. [5]

29. Het belastbare feit van de intracommunautaire verwerving is per 1 januari 1993 ingevoerd als overgangsregeling voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de

4 — Zie reeds mijn conclusies van 11 januari 2007 in de zaak Teleos e.a. (aangehaald in voetnoot 3, punten 24-29) en van 10 november 2005 in de zaak EMAG Handel Eder (C-245/04, Jurispr. 2006, blz. I-3227, punten 19-25).

5 — Zie arrest van 6 april 2006, EMAG Handel Eder (aangehaald in voetnoot 4, punten 31 en 40), arrest Teleos e.a. (aangehaald in voetnoot 3, punt 36), arresten van 27 september 2007, Collée (C-146/05, Jurispr. blz. I-7861, punt 22) en Twoh International (C-184/05, Jurispr. blz. I-7897, punt 22).

lidstaten. [6] Daaraan voorafgaande werden leveringen van goederen tussen twee lidstaten behandeld als leveringen in het kader van de gewone internationale handel. Daarbij vormde de overschrijding van de grens bij de uitvoer of de invoer het referentiepunt voor de belasting. Door de afschaffing van de interne grenscontroles in het kader van de verwezenlijking van de interne markt dienden ook de btw-regelingen voor de intracommunautaire handel op een nieuwe leest te worden geschoeid.

30. De hervorming ging echter niet zo ver dat de regels voor binnenlandse leveringen van goederen tot de handel tussen twee lidstaten werden uitgebreid. Dit had namelijk tot gevolg gehad dat de btw niet zou toekomen aan de lidstaat waarin het goed wordt ingevoerd en verbruikt, maar aan de lidstaat waaruit het goed wordt verzonden. De overgangsregeling laat de bestaande verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten onverlet. [7]

31. Om te waarborgen dat het recht btw te heffen blijft toekomen aan de lidstaat van eindverbruik, is besloten tot invoering van het nieuwe belastbare feit van de intracommunautaire verwerving, met vrijstelling van binnenlandse leveringen, tussen de lidstaten.

32. De verzending of het vervoer naar een andere lidstaat is dus van doorslaggevend belang voor het onderscheid tussen een binnenlandse en een intracommunautaire levering. Dit criterium heeft tot doel te waarborgen dat de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaat van oorsprong en de lidstaat van bestemming wordt verdeeld naar het eindverbruik van het goed.

33. Naast de verdeling van de heffingsbevoegdheid hebben de bepalingen inzake de belasting op de intracommunautaire verwerving van nieuwe vervoermiddelen volgens punt 11 van de considerans van richtlijn 2006/112 als speciaal doel, verstoringen van de mededinging door uiteenlopende belastingtarieven in de lidstaten te voorkomen.

34. Terwijl volgens artikel 2, lid 1, sub b-i, van richtlijn 2006/112 over het algemeen alleen intracommunautaire verwervingen door belastingplichtige en niet-belastingplichtige rechtspersonen worden belast, heeft de wetgever bij nieuwe vervoermiddelen ook de verwerving door particulieren aan de belasting onderworpen. Gezien de hoge waarde van

6 — 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).

7 — Zie arresten EMAG (aangehaald in voetnoot 5, punt 27) en Teleos e.a. (aangehaald in voetnoot 3, punt 22), telkens met verwijzing naar de zevende tot en met de tiende overweging van de considerans van richtlijn 91/680.

vervoermiddelen [8] en het feit dat deze gemakkelijk kunnen worden vervoerd, zou het voor particulieren aantrekkelijk zijn deze, ingeval de levering belast was in de lidstaat van oorsprong, in lidstaten met een laag btw-tarief te verwerven. De belastingheffing in de lidstaat van verwerving waarborgt dat de verkrijger hetzelfde bedrag aan belasting moet betalen ongeacht in welke staat hij het vervoermiddel verwerft. De regelingen sluiten zodoende uit dat handelaren in vervoermiddelen alleen op grond van het feit dat in hun lidstaat van vestiging een laag btw-tarief geldt, concurrentievoordelen genieten.

35. Bij de uitlegging van de bepalingen inzake de intracommunautaire levering en verwerving dient erop te worden gelet dat de verdeling van de heffingsbevoegdheid en de gelijkheid van de mededingingsvoorwaarden niet kunnen worden ondermijnd door gerichte fiscale constructies.

36. Skatteverket, de Duitse regering en de Commissie benadrukken terecht dat de belastingplichtigen los van de plaats van verbruik naar willekeur zouden kunnen bepalen waar de verwerving van een nieuw vervoermiddel wordt belast, indien de verlegging van de heffingsbevoegdheid naar de lidstaat van verwerving alleen afhankelijk was van het feit dat het vervoermiddel binnen een bepaalde termijn na de levering de lidstaat van oorsprong verlaat of in de lidstaat van bestemming aankomt. Ook niet-geplande vertragingen bij het vervoer zouden een verlegging van de heffingsbevoegdheid tot gevolg kunnen hebben, ook al staat vast dat het betrokken goed bestemd is voor eindverbruik in een andere lidstaat dan de lidstaat van levering.

37. In plaats van vast te houden aan starre termijnen, waarin de richtlijn bovendien zelf helemaal niet voorziet, moet op basis van een globale beoordeling van alle relevante feiten worden vastgesteld in welke lidstaat het eindverbruik zal plaatsvinden. Hierbij dienen in eerste instantie objectieve omstandigheden in aanmerking te worden genomen.

38. In het onderhavige geval kan naast het chronologische verloop van het vervoer bijvoorbeeld van belang zijn waar de zeilboot geregistreerd is en waar de afnemer over een permanente ligplaats beschikt. Ook de woonplaats van een particuliere koper kan een indicatie zijn voor de plaats waar de boot uiteindelijk duurzaam zal worden gebruikt. Bij de beoordeling van het chronologische verloop kan onder meer worden gekeken naar de afstand tussen de lidstaat van levering en die van bestemming en de levensduur van het geleverde goed. Indien de duur van het vervoer volledig verwaarloosbaar is vergeleken bij de gehele levensduur van het vervoermiddel, kan ervan worden uitgegaan dat het gebruik in wezen in de lidstaat van bestemming zal plaatsvinden.

8 — Volgens artikel 2, lid 2, sub a-ii, van richtlijn 2006/112 wordt van particulieren alleen btw geheven op de verwerving van schepen met een lengte van meer dan 7,5 meter.

39. Ook al hebben de begrippen intracommunautaire levering en intracommunautaire verwerving een objectief karakter en zijn zij onafhankelijk van het oogmerk en het resultaat van de betrokken handeling toepasselijk [9], moet toch rekening worden gehouden met de intenties betreffende de plaats van eindgebruik die de afnemer bij de levering kenbaar maakt en die blijken uit objectieve omstandigheden. [10] De verkoper moet namelijk reeds bij het opmaken van de factuur weten of hij de btw hierop moet vermelden of hiervan kan afzien omdat een vrijgestelde intracommunautaire levering plaatsvindt.

40. Bovendien vindt volgens artikel 68 van richtlijn 2006/112 het belastbaar feit van de intracommunautaire verwerving plaats op het tijdstip waarop de levering van soortgelijke goederen binnen het grondgebied van de lidstaat wordt geacht te zijn verricht. In dit verband is volgens artikel 63 juncto artikel 14 van de richtlijn het tijdstip relevant, waarop de afnemer de macht verkrijgt om als eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. Indien de afnemer het goed zelf in de lidstaat van oorsprong in ontvangst neemt, is reeds aan de voorwaarde voor een binnenlandse levering voldaan. Of in plaats daarvan in feite een intracommunautaire verwerving in een andere lidstaat plaatsvindt, kan op dat tijdstip alleen aan de hand van de door de afnemer verstrekte gegevens betreffende het geplande vervoer naar een andere lidstaat en het eindgebruik aldaar worden vastgesteld.

41. De intracommunautaire verwerving van een vervoermiddel door een particulier vormt in dit opzicht een uitzondering. Enerzijds is het ongebruikelijk dat een op zich niet-belastingplichtige een belastbaar feit verricht. Anderzijds doet zich in dit geval de bijzonderheid voor, dat de ingebruikname van een vervoermiddel door een particuliere afnemer in de lidstaat van oorsprong vaak niet duidelijk kan worden afgebakend van de aanvang van het vervoer naar de lidstaat van bestemming.

42. Maar ook deze bijzondere omstandigheden hebben niet tot gevolg dat voor het onderscheid tussen een binnenlandse levering en een intracommunautaire verwerving alleen een bepaalde termijn tussen de overdracht van het vervoermiddel aan de afnemer en het begin van het vervoer ervan van het grondgebied van de lidstaat van oorsprong

9 — Arrest Teleos e.a. (aangehaald in voetnoot 3, punt 38) met verwijzing naar de arresten van 12 januari 2006, Optigen e.a. (C-354/03, C-355/03 en C-484/03, Jurispr. blz. I-483, punt 44), en 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling (C-439/04 en C-440/04, Jurispr. blz. I-6161, punt 41).

10 — Ook bij de vaststelling of een goed in het kader van een economische activiteit in de zin van artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn of artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 zal worden gebruikt en derhalve of er recht op aftrek van voorbelasting bestaat, moet volgens vaste rechtspraak worden uitgegaan van het door objectieve gegevens ondersteunde beoogde gebruik door de afnemer (zie arresten van 14 februari 1985, Rompelman [268/83, Jurispr. blz. 655, punt 24], en 8 juni 2000, Breitsohl [C-400/98, Jurispr. blz. I-4321, punt 34-39]). Voor de vaststelling van de omvang van de belastingaftrek is het daadwerkelijke of voorgenomen gebruik van de goederen of diensten eveneens bepalend (zie arrest van 15 december 2005, Centralan Property [C-63/04, Jurispr. blz. I-11087, punt 54]).

naar de lidstaat van bestemming doorslaggevend is. Gezien het door de bijzondere regeling van artikel 2, lid 1, sub a-ii, juncto artikel 2, sub b-ii, van richtlijn 2006/112 nagestreefde doel, vertekeningen van de mededinging te voorkomen, mag in deze context juist niet alleen van het tijdsverloop worden uitgegaan, maar moeten alle omstandigheden, met inbegrip van de op feiten steunende voornemens van de afnemer, globaal worden beoordeeld.

43. X is echter van mening dat het rechtszekerheidsbeginsel vereist dat van een vooraf vastgestelde termijn wordt uitgegaan.

44. Volgens vaste rechtspraak is de rechtszekerheid in het bijzonder een dwingend vereiste in het geval van een regeling die financiële consequenties kan hebben, aangezien de belanghebbenden de omvang van hun verplichtingen nauwkeurig moeten kunnen kennen. [11]

45. Bovendien heeft het Hof om redenen van rechtszekerheid principieel geweigerd de kwalificatie als intracommunautaire handeling uitsluitend afhankelijk te stellen van het voornemen van de leverancier of de afnemer om een dergelijke handeling te verrichten. [12] Deze uitspraak is echter ingegeven door de overweging dat de belastingdienst niet belast moet worden met een onderzoek naar de voornemens van de belastingplichtige. Tevens heeft het Hof uitdrukkelijk een voorbehoud voor uitzonderlijke gevallen gemaakt.

46. Derhalve verzet het beginsel van rechtszekerheid zich niet ertegen dat de kwalificatie als intracommunautaire verwerving in een geval als in casu afhankelijk wordt gesteld van een globale beoordeling van alle omstandigheden, met inbegrip van de uit objectief bewijs blijkende intentie die de afnemer betreffende de plaats van gebruik van het goed kenbaar heeft gemaakt. Deze benadering heeft in het bijzonder niet tot gevolg dat de verplichting tot betaling van de belasting over de intracommunautaire verwerving voor de afnemer onvoorzienbaar is, aangezien wordt uitgegaan van zijn eigen gegevens omtrent het eindgebruik.

47. Volgens X wordt in het Verenigd Koninkrijk slechts vrijstelling voor een intracommunautaire levering verleend, indien het schip het grondgebied van die lidstaat binnen twee maanden verlaat. Dit betekent dat het risico van dubbele belastingheffing bestaat indien de levering na afloop van die termijn als binnenlandse levering in de lidstaat van oorsprong wordt belast en tegelijkertijd in de lidstaat van bestemming als belastbare intracommunautaire verwerving wordt beschouwd.

11 — Zie arresten van 15 december 1987, Nederland/Commissie (326/85, Jurispr. blz. 5091, punt 24), en 21 februari 2006, Halifax e.a. (C-255/02, Jurispr. blz. I-1609, punt 72), en arrest Teleos e.a. (aangehaald in voetnoot 3, punt 46).

12 — Arrest van 6 april 1995, BLP Group (C-4/94, Jurispr. blz. I-983, punt 24); arresten Optigen e.a. (aangehaald in voetnoot 9, punt 45), Kittel en Recolta Recycling (aangehaald in voetnoot 9, punt 42) en Teleos e.a. (aangehaald in voetnoot 3, punt 39), en arrest van 29 oktober 2009, AB SKF (C-29/08, Jurispr. blz. I-10413, punt 77).

48. Ik wijs in dit verband erop dat de intracommunautaire levering van een goed en de intracommunautaire verwerving daarvan in werkelijkheid een en dezelfde economische verrichting vormen, ook al brengt deze dan zowel voor de partijen daarbij als voor de belastingautoriteiten van de betrokken lidstaten andere rechten en verplichtingen mee. [13]

49. Volgens artikel 21 van verordening (EG) nr. 1777/2005 van de Raad houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 77/388/EEG betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde [14] oefent de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van goederen waar een intracommunautaire verwerving plaatsvindt, zijn heffingsbevoegdheid uit ongeacht de btw-behandeling van de transactie in de lidstaat van vertrek van de zending of het vervoer van goederen. Hierbij dienen de lidstaten echter wel uit te gaan van een uniforme uitlegging van de bepalingen inzake de vrijstelling van intracommunautaire leveringen (artikel 138 van richtlijn 2006/112) en de belastingheffing op intracommunautaire verwervingen (artikel 20 van richtlijn 2006/112).

50. Deze bepalingen moeten aldus worden uitgelegd dat zij ten aanzien van het temporele en materiële verband tussen de levering en het vervoer respectievelijk de verzending naar de lidstaat van bestemming dezelfde betekenis en strekking hebben. [15] Gebeurt dit niet, kan de vrijstelling van intracommunautaire leveringen, die ertoe strekt de dubbele belasting van leveringen in de intracommunautaire handel te voorkomen en zodoende de fiscale neutraliteit te waarborgen, geen effect sorteren. [16]

51. Volledigheidshalve wijs ik erop dat de belastingvrijstelling van intracommunautaire leveringen in artikel 131 van richtlijn 2006/112 van toepassing is onder de voorwaarden die de lidstaten stellen om een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen. Hiertoe behoort in beginsel ook de mogelijkheid dat de lidstaat van oorsprong bepaalde termijnen vastlegt waarbinnen het goed in het geval van een intracommunautaire levering zijn grondgebied in de regel moet hebben verlaten.

52. Bij de uitoefening van hun bevoegdheden dienen de lidstaten evenwel de algemene rechtsbeginselen in acht nemen die deel uitmaken van het recht van de Unie, met name het rechtszekerheids- en het

13 — Arrest Teleos e.a. (aangehaald in voetnoot 3, punt 23).

14 — PB L 288, blz. 1.

15 — Zie in deze zin arrest Teleos e.a. (aangehaald in voetnoot 3, punt 34).

16 — Arresten Teleos e.a. (aangehaald in voetnoot 3, punt 25) en Collée (aangehaald in voetnoot 5, punt 23).

evenredigheidsbeginsel. [17] De maatregelen die de lidstaten kunnen nemen ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude, mogen bovendien niet op zodanige wijze worden aangewend dat afbreuk zou worden gedaan aan de neutraliteit van de btw. [18]

53. Derhalve moeten nationale regelingen die de vrijstelling van een intracommunautaire levering afhankelijk stellen van de naleving van bepaalde termijnen voor de verzending of het vervoer, flexibel genoeg zijn om ervoor te zorgen dat de vrijstelling in bijzondere gevallen ook dan wordt verleend, wanneer het goed het gebied van de betrokken staat na een iets langere periode daadwerkelijk heeft verlaten en op grond van een algemene beoordeling van alle omstandigheden vaststaat dat het eindgebruik in een andere lidstaat zal plaatsvinden. In een dergelijk geval behoort ten minste de mogelijkheid te bestaan om de vastgestelde belasting achteraf te herzien, wanneer geen risico van verlies aan belastinginkomen bestond en de betrokkenen te goeder trouw hebben gehandeld. [19]

54. Op de eerste tot en met de derde prejudiciële vraag moet derhalve worden geantwoord dat voor de kwalificatie van een transactie betreffende een nieuw schip met een lengte van meer dan 7,5 meter als vrijgestelde intracommunautaire levering in de zin van artikel 138 van richtlijn 2006/112 en als in de lidstaat van bestemming belastbare verwerving in de zin van artikel 20 van die richtlijn, niet alleen de naleving van een bepaalde termijn waarbinnen het vervoermiddel de lidstaat van oorsprong heeft verlaten of in de lidstaat van bestemming is aangekomen, relevant is. Deze kwalificatie dient veeleer te worden verricht aan de hand van een globale beoordeling van alle objectieve omstandigheden en met inaanmerkingneming van de uit feitelijk bewijs blijkende intentie van de afnemer betreffende het eindgebruik van het goed.

B — *De vierde prejudiciële vraag*

55. Met zijn vierde prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen welk tijdstip relevant is voor de kwalificatie van een vervoermiddel als nieuw in de zin van artikel 2, lid 2, sub b, van richtlijn 2006/112.

56. X is van mening dat in dit verband het tijdstip doorslaggevend is waarop het schip de lidstaat van bestemming bereikt.

57. De overige partijen wijzen echter terecht op de tekst van artikel 2, lid 2, sub b-ii, van richtlijn 2006/112. Hierin is bepaald dat een

17 — Zie in deze zin arresten van 18 december 1997, Molenheide e.a. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, Jurispr. blz. I-7281, punt 48), en 11 mei 2006, Federation of Technological Industries e.a. (C-384/04, Jurispr. blz. I-4191, punten 29 en 30), en arrest Teleos e.a. (aangehaald in voetnoot 3, punt 45).

18 — Zie in deze zin arrest van 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a. (C-110/98–C-147/98, Jurispr. blz. I-1577, punt 52), en arresten Halifax e.a. (aangehaald in voetnoot 11, punt 92) en Teleos e.a. (aangehaald in voetnoot 3, punt 46).

19 — Zie in deze zin arrest Collée (aangehaald in voetnoot 5, punten 31, 35 en 37).

schip als nieuw wordt beschouwd, wanneer de *levering* binnen drie maanden na de eerste ingebruikneming plaatsvindt of wanneer het schip niet meer dan 100 uur heeft gevaren. Artikel 14 van de richtlijn definieert de levering als het verkrijgen van de macht om als eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. Deze macht verkrijgt de afnemer reeds op het tijdstip van aflevering van het schip in de lidstaat van oorsprong en niet pas bij aankomst ervan in de lidstaat van bestemming.

58. Zoals de Duitse regering terecht benadrukt, zou de inaanmerkingneming van het tijdstip van aankomst in de lidstaat van bestemming de belastingplichtige de mogelijkheid bieden invloed uit te oefenen op de plaats van belastingheffing, door het vervoer en dus de aankomst in de lidstaat van bestemming langer te laten duren dan de termijn van drie maanden waarin artikel 2, lid 2, sub b-ii, van richtlijn 2006/112 voorziet. Dit zou indruisen tegen de op de plaats van daadwerkelijk ver- of gebruik georiënteerde verdeling van de heffingsbevoegdheid. [20]

59. Bovendien zou in dat geval het risico bestaan, dat handelingen in het geheel niet worden belast. Een belastingplichtige in de situatie van X zou namelijk een schip met gebruikmaking van de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen kunnen uitvoeren uit de lidstaat van oorsprong, meer dan 100 uur of drie maanden op volle zee of in een derde land verblijven en het schip dan pas naar de lidstaat van bestemming brengen. Indien voor de kwalificatie van een schip als nieuw het tijdstip van aankomst in de lidstaat van bestemming relevant was, kon dan geen sprake meer zijn van een belastbare intracommunautaire verwerving.

60. Of een vervoermiddel nieuw is in de zin van artikel 2, lid 2, sub b-ii, van richtlijn 2006/112 moet derhalve op het tijdstip van levering en niet op dat van aankomst in de lidstaat van bestemming worden beoordeeld.

61. Deze conclusie is ook niet in strijd met artikel 40 van richtlijn 2006/112. Volgens die bepaling wordt als plaats van een intracommunautaire verwerving van goederen aangemerkt de plaats waar deze zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of van het vervoer naar de afnemer. Deze bepaling beoogt uitsluitend de heffingsbevoegdheid voor de intracommunautaire verwerving toe te wijzen aan de lidstaat van bestemming. Zij zegt niet dat het betrokken goed bij aankomst in die staat nieuw moet zijn.

62. Op de vierde prejudiciële vraag moet derhalve worden geantwoord dat in het kader van een intracommunautaire verwerving het tijdstip van levering beslissend is voor de beoordeling of een vervoermiddel nieuw is in de zin van artikel 2, lid 2, sub b, van richtlijn 2006/112.

20 — Zie ook de punten 38 en 39 van deze conclusie.

V — Conclusie

63. In het licht van het voorgaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van het Regeringsrätt als volgt te beantwoorden:

„1) Voor de kwalificatie van een transactie betreffende een nieuw schip met een lengte van meer dan 7,5 meter als vrijgestelde intracommunautaire levering in de zin van artikel 138 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, en als in de lidstaat van bestemming belastbare verwerving in de zin van artikel 20 van die richtlijn, is niet alleen de naleving relevant van een bepaalde termijn waarbinnen het vervoermiddel de lidstaat van oorsprong heeft verlaten of in de lidstaat van bestemming is aangekomen. Deze kwalificatie dient veeleer te worden verricht aan de hand van een globale beoordeling van alle objectieve omstandigheden en met inaanmerkingneming van de uit feitelijk bewijs blijkende intentie van de afnemer betreffende het eindgebruik van het goed.

2) In het kader van een intracommunautaire verwerving is het tijdstip van levering beslissend voor de beoordeling of een vervoermiddel nieuw is in de zin van artikel 2, lid 2, sub b, van richtlijn 2006/112."