

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

18 november 2010*

In zaak C-84/09,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Regeringsrätt (Zweden) bij beslissing van 16 februari 2009, ingekomen bij het Hof op 26 februari 2009, in de procedure

X

tegen

Skatteverket,

wijst HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: J.N. Cunha Rodrigues, kamerpresident, A. Arabadjiev, U. Löhmus (rapporteur), A. Ó Caoimh en P. Lindh, rechters,

* Procestaal: Zweeds.

advocaat-generaal: J. Kokott,
griffier: C. Strömholm, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 15 april 2010,

gelet op de opmerkingen van:

- X, vertegenwoordigd door U. Käll, D. Kleist en M. Johansson, advocater,
- het Skatteverket, vertegenwoordigd door C. Olsson, advocat,
- de Zweedse regering, vertegenwoordigd door A. Falk en S. Johannesson als gemachtigden,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door M. Lumma en B. Klein als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou en P. Dejmek als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 6 mei 2010,

het navolgende

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 2, 20, eerste alinea, en 138, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1).
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen X en het Skatteverket (Zweedse belastingdienst) over een prealabel fiscaal advies van de Skatterättsnämnd (Zweedse commissie voor fiscale vraagstukken) inzake de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) in Zweden over de aankoop van een nieuwe zeilboot in een andere lidstaat.

Toepasselijke bepalingen

Richtlijn 2006/112

- 3 Bij richtlijn 2006/112 werd de bestaande wettelijke regeling van de Unie inzake btw, met name 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), met ingang van 1 januari 2007 ingetrokken en vervangen.

4 In punt 11 van de considerans van richtlijn 2006/112 wordt verklaard:

„Gedurende deze overgangperiode moet in de lidstaten van bestemming eveneens belasting worden geheven, op basis van de tarieven en voorwaarden van die lidstaten, [...] op bepaalde intracommunautaire [...] leveringen van nieuwe 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.”

5 Artikel 2 van deze richtlijn bepaalt:

„1. 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;

[...]

2. 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 Ingevolge artikel 14, lid 1, van deze richtlijn wordt als een „levering van goederen” beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

7 Artikel 20, eerste alinea, van deze richtlijn luidt:

„Als ‚intracommunautaire verwerving van goederen’ 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 de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van het goed.”

8 Ingevolge artikel 40 van richtlijn 2006/112 wordt als de 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 Artikel 68 van deze richtlijn luidt:

„Het belastbare feit vindt plaats op het tijdstip waarop de intracommunautaire verwerving van goederen wordt verricht.

De intracommunautaire verwerving van goederen wordt geacht te zijn verricht op het tijdstip waarop de levering van soortgelijke goederen binnen het grondgebied van de lidstaat wordt geacht te zijn verricht.”

10 Artikel 138 van deze richtlijn bepaalt:

„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;

[...]”

Nationale regeling

- 11 Volgens hoofdstuk 1, § 1, van de Zweedse wet op de belasting over de toegevoegde waarde (mervärdesskattelag, SFS 1994, nr. 200; hierna: „btw-wet”) is btw verschuldigd over onder meer de verkoop van goederen of de verrichting van diensten die op het Zweedse grondgebied plaatsvinden in het kader van een beroepsmatige activiteit, alsmede over de intracommunautaire verwerving van roerende goederen.

- 12 Volgens hoofdstuk 2a, § 2, van de btw-wet 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 door een derde voor hun rekening vanuit een andere lidstaat naar Zweden wordt vervoerd.

- 13 Volgens hoofdstuk 2a, § 3, van de btw-wet wordt de verwerving van een nieuw vervoermiddel in de zin van hoofdstuk 1, § 13a, van deze wet beschouwd als een intracommunautaire verwerving.

- 14 Overeenkomstig hoofdstuk 1, § 13a, van diezelfde wet 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 worden verkocht of voor zover zij vóór de verkoop niet meer dan 100 uur hebben gevaren.

- 15 Ingevolge hoofdstuk 3, § 30a, van de btw-wet is de verkoop van nieuwe vervoermiddelen die door de verkoper of de afnemer of voor rekening van één van hen van Zweden naar een andere lidstaat worden vervoerd, vrijgesteld van btw, ook wanneer de afnemer niet als btw-plichtige geregistreerd is.

Hoofdingeding en prejudiciële vragen

- 16 X, een particulier die in Zweden woont, is van plan in het Verenigd Koninkrijk een nieuwe zeilboot met een lengte van meer dan 7,5 meter voor particulier gebruik te kopen. X wil deze boot na levering als plezierboot in de lidstaat van levering gedurende drie tot vijf maanden gebruiken en dus met deze boot gedurende meer dan 100 uur varen. Een andere mogelijkheid zou zijn om deze boot meteen na levering buiten het Verenigd Koninkrijk te vervoeren en eveneens als plezierboot te gebruiken in andere lidstaten dan het Koninkrijk Zweden. In beide gevallen zou de boot na het geplande gebruik over zee worden overgebracht naar zijn eindbestemming in Zweden.
- 17 Om te weten wat de fiscale gevolgen zijn van de geplande handeling, heeft X de Skatterättsnämnd verzocht om een prealabel fiscaal advies betreffende de vraag of de verwerving in een van beide gevallen in Zweden zou worden belast.
- 18 De Skatterättsnämnd is tot de bevinding gekomen dat in beide gevallen moet worden aangenomen dat X een intracommunautaire verwerving van een nieuw vervoermiddel verricht en dat hij over deze verwerving in Zweden btw moet betalen. Volgens deze autoriteit moet de zeilboot, na levering door de scheepswerf, worden beschouwd als een nieuw vervoermiddel daar deze boot, op het tijdstip waarop X de macht verkrijgt erover te beschikken als een eigenaar, niet gedurende meer dan drie maanden sinds de eerste ingebruikneming of niet meer dan 100 uur zal zijn bevaren. De omstandigheid dat niet meer zal zijn voldaan aan deze voorwaarden wanneer deze boot in Zweden aankomt, speelt geen rol bij deze beoordeling. De Skatterättsnämnd heeft bovendien geoordeeld dat het vervoer aanvangt bij de verwerving of bij de levering van de betrokken boot door de verkoper en dat de plaats van de intracommunautaire verwerving is gelegen in de lidstaat waarin deze boot zich bevindt op het tijdstip waarop het vervoer eindigt, in casu Zweden.

19 Van mening dat de geplande aankoop moet worden belast als een levering binnen het Verenigd Koninkrijk, heeft X bij het Regeringsrätt beroep ingesteld tegen dit prelabel fiscaal advies. Het Skatteverket heeft de verwijzende rechter daarentegen verzocht dit prelabel fiscaal advies te bevestigen.

20 Het Regeringsrätt heeft daarom de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Moeten de artikelen 138 en 20 van [richtlijn 2006/112] 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]?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste tot en met derde vraag

- 21 Met zijn eerste tot en met derde vraag, die samen dienen te worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 20, eerste alinea, en 138, lid 1, van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat de kwalificatie van een handeling als intracommunautaire levering of verwerving afhangt van de inachtneming van een bepaalde termijn waarbinnen het vervoer van het betrokken goed vanuit de lidstaat van levering naar de lidstaat van bestemming moet beginnen of eindigen. Deze rechter wenst met name te vernemen of de omstandigheid dat het gaat om een nieuw vervoermiddel dat de koper, een particulier, in een bepaalde lidstaat wil gebruiken, in dit opzicht van belang is.
- 22 Vooraf zij eraan herinnerd dat de op de intracommunautaire handel toepasselijke overgangsregeling inzake de btw, die is ingevoerd 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), is gebaseerd op een nieuw belastbaar feit, te weten de intracommunautaire verwerving van goederen, waardoor de overdracht van de belastingopbrengst naar de lidstaat van het eindverbruik van de geleverde goederen mogelijk wordt (zie in die zin arrest van 27 september 2007, *Teleos e.a.*, C-409/04, Jurispr. blz. I-7797, punten 21, 22 en 36).
- 23 Dit mechanisme, waarbij enerzijds de levering van intracommunautair te verzenden of te vervoeren goederen door de lidstaat van aanvang van deze verzending of vervoer wordt vrijgesteld en daarenboven recht op aftrek of teruggaaf van de in deze lidstaat

voldane voorbelasting bestaat, en anderzijds de intracommunautaire verwerving door de lidstaat van aankomst wordt belast, zorgt aldus voor een duidelijke afbakening van de fiscale soevereiniteit van de lidstaten (zie in die zin arrest van 6 april 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Jurispr. blz. I-3227, punt 40).

- 24 Wat inzonderheid de regels inzake de belasting van de aankoop van een nieuw vervoermiddel betreft blijkt uit punt 11 van de considerans van richtlijn 2006/112, dat de inhoud van de elfde overweging van de considerans van richtlijn 91/680 overneemt, dat deze regels naast de verdeling van de heffingsbevoegdheid tot doel hebben, mogelijke verstoringen van de mededinging tussen de lidstaten als gevolg van de toepassing van verschillende belastingtarieven te voorkomen. Bij gebreke van een overgangsregeling zou de handel in nieuwe vervoermiddelen zich immers concentreren in de lidstaten met een laag btw-tarief, hetgeen in het nadeel van de overige lidstaten en hun belastingopbrengsten is. Zoals de advocaat-generaal in punt 34 van haar conclusie heeft opgemerkt, heeft de wetgever van de Unie op grond van artikel 2, lid 1, sub b-ii, van richtlijn 2006/112 de verwerving van een nieuw vervoermiddel niet alleen door een belastingplichtige of door een niet-belastingplichtige rechtspersoon, maar ook door een particulier aan de belasting onderworpen, met name gezien de hoge waarde van deze goederen en het feit dat zij gemakkelijk kunnen worden vervoerd.
- 25 In deze context en tegen de achtergrond van deze doelstellingen moeten de in de prejudiciële vragen bedoelde bepalingen worden uitgelegd.
- 26 Aangaande — in de eerste plaats — de vraag of het vervoer van het betrokken goed naar de afnemer in de zin van de artikelen 20, eerste alinea, en 138, lid 1, van richtlijn 2006/112 binnen een bepaalde termijn moet plaatsvinden, zij van meet af aan vastgesteld dat een handeling slechts als intracommunautaire levering of verwerving wordt aangemerkt wanneer is voldaan aan de in deze bepalingen gestelde voorwaarden.

- 27 Er is dus slechts sprake van een intracommunautaire verwerving van een goed en de intracommunautaire levering wordt slechts vrijgesteld wanneer de macht om als eigenaar te beschikken over het goed aan de afnemer is overgedragen, de leverancier aantoont dat dit goed naar een andere lidstaat is verzonden of vervoerd en dit goed na afloop van deze verzending of dit vervoer het grondgebied van de lidstaat van levering fysiek heeft verlaten (zie arrest *Teleos e.a.*, reeds aangehaald, punt 42, en arrest van 27 september 2007, *Twoh International*, C-184/05, Jurispr. blz. I-7897, punt 23).
- 28 De intracommunautaire levering van een goed en de intracommunautaire verwerving ervan vormen in werkelijkheid echter één enkele economische verrichting, zodat de in punt 26 van het onderhavige arrest genoemde bepalingen aldus moeten worden uitgelegd dat zij dezelfde betekenis en strekking hebben (zie, met betrekking tot de artikelen 28 bis, lid 3, eerste alinea, en 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, die hetzelfde bepalen als de artikelen 20, eerste alinea, respectievelijk 138, lid 1, van richtlijn 2006/112, arrest *Teleos e.a.*, reeds aangehaald, punten 23 en 24).
- 29 Vervolgens zij opgemerkt dat de bewoordingen van artikel 20, eerste alinea, noch die van artikel 138, lid 1, van richtlijn 2006/112 bepalen dat deze voorschriften slechts van toepassing zijn op voorwaarde dat het vervoer van het betrokken goed naar de afnemer binnen een bepaalde termijn aanvangt of eindigt.
- 30 Wanneer wordt geëist dat dit vervoer binnen een bepaalde termijn plaatsvindt, zou dit overigens haaks staan op de systematiek van deze bepalingen alsmede de context en de doelstellingen van de op de intracommunautaire handel toepasselijke overgangsregeling inzake de btw, zoals die in de punten 22 tot en met 24 van het onderhavige arrest zijn uiteengezet.
- 31 Wanneer wordt verlangd dat het vervoer van het betrokken goed naar de afnemer binnen een bepaalde termijn aanvangt of eindigt, zouden de afnemers immers de

mogelijkheid krijgen om te kiezen in welke lidstaat de aankoop van een nieuw vervoermiddel zal worden belast, volgens de tarieven en onder de voorwaarden die voor hen het voordeligst zijn. Een dergelijke mogelijkheid zou evenwel de verwezenlijking van de doelstelling van de op de intracommunautaire handel toepasselijke overgangsregeling inzake de btw in gevaar brengen doordat de lidstaten waarin het eindverbruik daadwerkelijk plaatsvindt, de hun toekomende belastingopbrengsten zouden derven. Wanneer de afnemers een dergelijke keuze wordt gelaten, zou dit zich evenmin verdragen met de doelstelling om verstoringen van de mededinging tussen de lidstaten in het kader van de handel van nieuwe vervoermiddelen te voorkomen.

- 32 In het hoofdgeding wordt geïllustreerd dat het beginsel van belasting in de lidstaat van bestemming niet wordt geëerbiedigd wanneer een bepaalde termijn waarbinnen het vervoer van het betrokken goed naar de afnemer moet aanvangen of eindigen, zou gelden. Indien wordt ingestemd met de uitlegging van X, namelijk dat er een strikte termijn is waarbinnen het vervoer van het betrokken goed moet aanvangen, is enige vertraging in het vervoer van het betrokken goed naar de lidstaat van bestemming immers voor hem voldoende om te verhullen dat het gaat om een intracommunautaire handeling of om de verdeling van de heffingsbevoegdheid te wijzigen in het voordeel van een andere lidstaat dan de lidstaat van bestemming van de intracommunautaire handeling. In beide gevallen zou het Koninkrijk Zweden zijn belastingopbrengsten mislopen.
- 33 Bijgevolg kan de kwalificatie van een handeling als intracommunautaire levering of verwerving niet afhangen van de voorwaarde dat een bepaalde termijn waarbinnen het vervoer van het geleverde of aangekochte goed aanvangt of eindigt, in acht wordt genomen. Een dergelijke kwalificatie is daarentegen mogelijk en de plaats van verwerving kan worden bepaald wanneer een temporeel en materieel verband tussen de levering van het betrokken goed en het vervoer ervan alsmede een bepaalde continuïteit in het verloop van de handeling worden aangetoond.
- 34 Ten slotte komt deze uitlegging niet op losse schroeven te staan door het argument van X dat de in het Verenigd Koninkrijk geldende regeling voorziet in een bepaalde termijn, namelijk twee maanden, waarbinnen het betrokken goed buiten het nationale

grondgebied moet zijn vervoerd opdat de autoriteiten van deze lidstaat geen btw heffen. X is van mening dat indien het vervoer van het betrokken goed niet binnen deze termijn plaatsvindt, de btw in het Verenigd Koninkrijk verschuldigd is en dat er sprake is van een dubbele heffing wanneer het Koninkrijk Zweden eveneens btw heft uit hoofde van de intracommunautaire verwerving.

- 35 Weliswaar stellen de lidstaten overeenkomstig artikel 131 van richtlijn 2006/112 de voorwaarden vast waaronder zij de intracommunautaire leveringen vrijstellen om een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en om elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen. Toch moeten de lidstaten bij de uitoefening van hun bevoegdheden de algemene rechtsbeginselen die deel uitmaken van de rechtsorde van de Unie, met name het rechtszekerheids- en het evenredigheidsbeginsel, naleven (zie in die zin arresten van 11 mei 2006, *Federation of Technological Industries e.a.*, C-384/04, Jurispr. blz. I-4191, punten 29 en 30, en 21 februari 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, Jurispr. blz. I-771, punt 18).
- 36 Wat meer bepaald het evenredigheidsbeginsel betreft, heeft het Hof geoordeeld dat de lidstaten in overeenstemming met dit beginsel middelen moeten aanwenden waarmee het door het nationale recht nagestreefde doel weliswaar doeltreffend kan worden bereikt, doch die de doelstellingen en beginselen van de betrokken wettelijke regeling van de Unie zo min mogelijk aantasten (zie arrest 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 46, en reeds aangehaalde arresten *Teleos e.a.*, punt 52, en *Netto Supermarkt*, punt 19).
- 37 Bovendien mogen de maatregelen die de lidstaten daartoe nemen, niet op zodanige wijze worden aangewend dat afbreuk zou worden gedaan aan de neutraliteit van de btw (zie arresten van 19 september 2000, *Schmeink & Cofreth en Strobel*, C-454/98, Jurispr. blz. I-6973, punt 59; 21 februari 2006, *Halifax e.a.*, C-255/02, Jurispr. blz. I-1609, punt 92, en 27 september 2007, *Collée*, C-146/05, Jurispr. blz. I-7861, punt 26).

- 38 Wanneer een lidstaat een handeling die voldoet aan de objectieve voorwaarden van een intracommunautaire levering, aan de btw onderwerpt om reden dat de in zijn nationale regeling gestelde termijn voor het vervoer niet in acht is genomen, moet deze lidstaat bijgevolg teruggaaf van de aldus voldane belasting verlenen teneinde te voorkomen dat een dubbele heffing ontstaat doordat de lidstaat van bestemming zijn bevoegdheden uitoefent. Overeenkomstig artikel 21 van verordening (EG) nr. 1777/2005 van de Raad van 17 oktober 2005 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 77/388/EEG betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 288, blz. 1) oefent de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van goederen waar een intracommunautaire verwerving plaatsvindt, immers zijn heffingsbevoegdheid uit ongeacht de btw-behandeling van de handeling in de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van goederen.
- 39 Aangaande — in de tweede plaats — de intracommunautaire verwervingen van nieuwe vervoermiddelen door niet-belastingplichtigen, dient te worden vastgesteld dat dezelfde overwegingen gelden met betrekking tot de termijn waarbinnen het vervoer van het goed naar de afnemer moet plaatsvinden. De uitlegging volgens welke er geen bepaalde vervoertermijn geldt, klemmt in dergelijke omstandigheden te meer daar, zoals is vastgesteld in de punten 31 en 32 van het onderhavige arrest, het bestaan van een strikte termijn de afnemers de mogelijkheid zou bieden niet alleen de doelstelling de belastingopbrengst toe te kennen aan de lidstaat van eindverbruik van het betrokken goed te omzeilen, maar ook de doelstelling verstoringen in de mededinging tussen de lidstaten te voorkomen, welke specifieke doelstelling wordt nagestreefd met de Unieregeling inzake de belasting van intracommunautaire verwervingen van nieuwe vervoermiddelen.
- 40 Teneinde de verwijzende rechter een antwoord te geven dat bruikbaar is voor de beslechting van het geding waarin hij uitspraak moet doen, dient niettemin te worden gepreciseerd onder welke voorwaarden de verwerving van een nieuw vervoermiddel door een particulier die het betrokken goed in een bepaalde lidstaat wil gebruiken, moet worden aangemerkt als een intracommunautaire verwerving.

- 41 Volgens vaste rechtspraak zijn de begrippen die de in het kader van de Zesde richtlijn belastbare handelingen omschrijven, objectief van aard en worden zij onafhankelijk van het oogmerk en het resultaat van de betrokken handelingen toegepast (zie in die zin 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). Bijgevolg dient ook een intracommunautaire levering of verwerving te worden gekwalificeerd op basis van objectieve gegevens, zoals de fysieke verplaatsing van de betrokken goederen tussen lidstaten (arrest *Teleos e.a.*, reeds aangehaald, punt 40).
- 42 Met betrekking tot nieuwe vervoermiddelen is de toepassing van de in het vorige punt uiteengezette regel op intracommunautaire handelingen betreffende dergelijke goederen evenwel niet gemakkelijk, gelet op het feit dat deze handelingen bijzondere kenmerken vertonen.
- 43 Het vervoer van vervoermiddelen is moeilijk te onderscheiden van het gebruik ervan. Bovendien is de kwalificatie van de handeling ingewikkeld doordat de btw uit hoofde van deze handeling ook moet worden voldaan door een niet-belastingplichtige particulier, op wie de aangifteverplichtingen en de boekhoudkundige verplichtingen niet van toepassing zijn, zodat een controle achteraf van zijn situatie niet mogelijk blijkt. Als eindverbruiker kan de particulier voorts geen aanspraak maken op het recht op aftrek van de btw zelfs in geval van herverkoop van het aangekochte voertuig en als gevolg daarvan heeft hij er meer dan een onderneming belang bij om zich aan de belasting te onttrekken.
- 44 Derhalve kan een handeling pas als een intracommunautaire verwerving worden aangemerkt na een globale beoordeling van alle objectieve feitelijke gegevens die relevant zijn om uit te maken of het aangekochte goed het grondgebied van de lidstaat van levering daadwerkelijk heeft verlaten en, zo dat het geval is, in welke lidstaat het eindverbruik ervan zal plaatsvinden.

- 45 Zoals de advocaat-generaal in punt 38 van haar conclusie heeft opgemerkt, zijn naast het chronologische verloop van het vervoer van het betrokken goed andere mogelijke relevante indicatoren de plaats waar het goed is geregistreerd en gewoonlijk wordt gebruikt, de woonplaats van de afnemer en het al dan niet bestaan van een band die de afnemer onderhoudt met de lidstaat van levering of een andere lidstaat.
- 46 In het specifieke geval van de aankoop van een zeilboot, zoals in het hoofdgeding wordt overwogen, kunnen ook de lidstaat die vlagstaat is, de gebruikelijke aanmeerplaats of ankerplaats en de winterhaven van de zeilboot van belang zijn.
- 47 Bovendien moet in het specifieke geval van de aankoop van een nieuw vervoermiddel zo veel mogelijk rekening worden gehouden met het voornemen van de koper op het ogenblik van de aankoop, mits dit voornemen wordt ondersteund door objectieve gegevens (zie naar analogie inzake het recht op aftrek, arresten van 14 februari 1985, Rompelman, 268/83, Jurispr. blz. 655, punt 24; 26 september 1996, Enkler, C-230/94, Jurispr. blz. I-4517, punt 24, en 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a., C-110/98–C-147/98, Jurispr. blz. I-1577, punt 47). Dit klemmt te meer wanneer de koper in de lidstaat van levering de macht verkrijgt om als een eigenaar over het goed te beschikken en het goed naar de lidstaat van bestemming doet vervoeren.
- 48 Anders dan X stelt, kan in het kader van een intracommunautaire verwerving evenwel niet worden geëist dat het vervoer van een vervoermiddel onmiddellijk na levering en ononderbroken plaatsvindt en dat het betrokken goed vóór of tijdens dit vervoer niet op enige wijze wordt gebruikt.

- 49 Wanneer dergelijke starre voorwaarden zouden gelden, zou de koper immers de mogelijkheid krijgen om te kiezen in welke lidstaat het betrokken nieuwe vervoermiddel wordt belast, hetgeen haaks zou staan op de doelstelling van richtlijn 2006/112. Zoals de Zweedse regering ter terechtzitting terecht heeft opgemerkt, bestaat er bovendien geen enkele reden om een verschillende fiscale behandeling toe te passen naargelang de boot op een boottrailer naar Zweden wordt vervoerd dan wel naar Zweden vaart.
- 50 Van belang is immers uit te maken in welke lidstaat het betrokken vervoermiddel uiteindelijk duurzaam zal worden gebruikt. Het gebruik van dit vervoermiddel tijdens het transport, zelfs recreatief, vormt slechts een volkomen verwaarloosbare tijdsperiode in vergelijking met de normale levensduur van een vervoermiddel.
- 51 Gelet op het voorgaande dient op de eerste tot en met de derde vraag te worden geantwoord dat de artikelen 20, eerste alinea, en 138, lid 1, van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat de kwalificatie van een handeling als intracommunautaire levering of verwerving niet kan afhangen van de inachtneming van een termijn waarbinnen het vervoer van het betrokken goed vanuit de lidstaat van levering naar de lidstaat van bestemming moet aanvangen of eindigen. In het specifieke geval van de verwerving van een nieuw vervoermiddel in de zin van artikel 2, lid 1, sub b-ii, van deze richtlijn moet of de handeling intracommunautair is, worden uitgemaakt op basis van een globale beoordeling van alle objectieve omstandigheden alsmede het voornemen van de koper, voor zover dit voornemen wordt ondersteund door objectieve gegevens op basis waarvan kan worden bepaald in welke lidstaat het eindgebruik van het betrokken goed wordt overwogen.

Vierde vraag

- 52 Met zijn vierde vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen welk tijdstip in het geval van een intracommunautaire verwerving relevant is voor de beoordeling of een vervoermiddel nieuw is in de zin van artikel 2, lid 2, sub b, van richtlijn 2006/112.
- 53 Uit de bewoordingen van deze bepaling volgt dat bij deze beoordeling moet worden uitgegaan van het tijdstip van de levering van het betrokken goed en niet van het tijdstip van aankomst ervan in de lidstaat van bestemming. Met betrekking tot schepen bepaalt artikel 2, lid 2, sub b-ii, van richtlijn 2006/112 immers dat deze vervoermiddelen als nieuw worden beschouwd wanneer de levering binnen drie maanden na de eerste ingebruikneming plaatsvindt of wanneer het schip niet meer dan 100 uur heeft gevaren.
- 54 Overeenkomstig artikel 68, tweede alinea, van deze richtlijn wordt de intracommunautaire verwerving van goederen echter verricht op het tijdstip waarop de levering van soortgelijke goederen binnen het grondgebied van de lidstaat wordt geacht te zijn verricht. Ingevolge artikel 14, lid 1, van deze richtlijn wordt als „levering van goederen” beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.
- 55 Of het vervoermiddel dat het voorwerp is van de intracommunautaire verwerving, nieuw is, wordt dus bepaald op het tijdstip waarop het recht om als een eigenaar over dat goed te beschikken, van de verkoper op de koper overgaat.
- 56 Aan deze uitlegging wordt niet afgedaan door het feit dat ingevolge artikel 40 van richtlijn 2006/112 de plaats van een intracommunautaire verwerving van goederen wordt geacht zich te bevinden op de plaats waar de goederen zich bevinden op het

tijdstip van aankomst van de verzending of het vervoer naar de afnemer. Deze bepaling is immers niet van belang om uit te maken of een vervoermiddel nieuw is, aangezien zij ertoe strekt de heffingsbevoegdheid voor de intracommunautaire verwerving toe te kennen aan de lidstaat van bestemming.

- 57 Derhalve dient op de vierde vraag te worden geantwoord dat voor de beoordeling of in het kader van een intracommunautaire verwerving een vervoermiddel nieuw is in de zin van artikel 2, lid 2, sub b, van richtlijn 2006/112, als relevant tijdstip moet gelden het tijdstip van levering van het betrokken goed door de verkoper aan de koper.

Kosten

- 58 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 (Tweede kamer) verklaart voor recht:

- 1) **De artikelen 20, eerste alinea, en 138, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moeten aldus worden uitgelegd dat de kwalificatie van een handeling als intracommunautaire levering of verwerving niet kan afhangen van de inachtneming van een termijn waarbinnen het vervoer van het betrokken goed vanuit de lidstaat van levering naar de**

lidstaat van bestemming moet aanvangen of eindigen. In het specifieke geval van de verwerving van een nieuw vervoermiddel in de zin van artikel 2, lid 1, sub b-ii, van deze richtlijn moet of de handeling intracommunautair is, worden uitgemaakt op basis van een globale beoordeling van alle objectieve omstandigheden alsmede het voornemen van de koper, voor zover dit voornemen wordt ondersteund door objectieve gegevens op basis waarvan kan worden bepaald in welke lidstaat het eindgebruik van het betrokken goed wordt overwogen.

- 2) Voor de beoordeling of in het kader van een intracommunautaire verwerving een vervoermiddel nieuw is in de zin van artikel 2, lid 2, sub b, van richtlijn 2006/112, moet als relevant tijdstip gelden het tijdstip van levering van het betrokken goed door de verkoper aan de koper.**

ondertekeningen