



Datum van
inontvangstneming

:

20/10/2025

Zaak T-614/25

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

25 augustus 2025

Verwijzende rechter:

Augstākā tiesa (Senāts) (hoogste rechterlijke instantie, Letland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

25 augustus 2025

Eiseres tot cassatie en verzoekster:

AS Trading 4

Verweerster:

Valsts ieņēmumu dienests (belastingdienst, Letland)

[OMISSIS]

Administratīvo lietu departaments (kamer voor bestuursrechtelijke geschillen)

Latvijas Republikas Senāts (hoogste rechterlijke instantie, Letland)

[OMISSIS] BESLISSING

Riga, 25 augustus 2025

Deze Kamer, bestaande uit [OMISSIS] [samenstelling van de rechterlijke instantie]

[OMISSIS] heeft zich gebogen over de vraag of het Hof van Justitie van de Europese Unie moet worden verzocht om een prejudiciële beslissing in de bestuursrechtelijke zaak die aanhangig is gemaakt bij verzoekschrift van de naamloze vennootschap Trading 4, strekkende tot gedeeltelijke nietigverklaring van de beslissing van de Valsts ieņēmumu dienests (belastingdienst, Letland) van 7 juni 2019. De cassatiefase is ingeleid door het cassatieberoep dat is ingesteld door de naamloze vennootschap Trading 4 tegen het op 6 februari 2024 door de Administratīvā apgabaltiesa (bestuursrechter in tweede aanleg, Letland) gewezen vonnis.

Om de hierna uiteengezette redenen is deze Kamer van oordeel dat een prejudiciële beslissing van het Hof van Justitie over de uitlegging van het recht van de Europese Unie noodzakelijk is om uitspraak te kunnen doen in de onderhavige zaak.

Achtergrond

Uiteenzetting van de feiten

- 1 In de onderhavige zaak bestaat er een geschil tussen de verzoekende naamloze vennootschap Trading 4 en de belastingdienst over het recht van verzoekster om op de levering van accijnsproducten aan Estse en Britse ondernemingen een btw-tarief van 0 % toe te passen.
- 2 Verzoekster is opgericht op 11 december 2014 en haar hoofdactiviteit is de groothandel in vaste, vloeibare en gasvormige brandstoffen en aanverwante producten.

Verzoekster heeft belastingaangifte gedaan van de verkoop van koolwaterstoffen aan de Estse vennootschappen OÜ Nafta Trade Plus, OÜ Globos Aurum, OÜ TG Energy Trading en de Britse vennootschap Energy Supply 24/7 LLP. Deze vennootschappen hebben deze koolwaterstoffen op hun beurt verkocht aan latere afnemers in de Europese Unie. Het vervoer van de goederen werd uitgevoerd door de latere afnemers van de bovengenoemde contractpartijen van verzoekster. De goederen zijn dus één keer fysiek vervoerd, rechtstreeks van verzoekster naar de latere afnemers.

De belastingdienst heeft bij verzoekster een controle uitgevoerd terzake de belasting over de toegevoegde waarde. In het kader van de belastingcontrole wordt niet betwist dat de goederen ter beschikking van verzoekster stonden en evenmin dat verzoekster de goederen heeft verkocht aan haar bovengenoemde contractpartijen. De belastingdienst betwist dat verzoekster het recht heeft om een btw-tarief van 0 % toe te passen op de leveringen van goederen. De belastingdienst is van mening dat de rechtstreekse contractpartijen van verzoekster de eigendom van de betrokken goederen aan hun eigen contractpartijen hadden overgedragen voordat deze goederen vanuit de opslagplaats van verzoekster werden vervoerd of verzonden naar andere lidstaten van de Europese Unie, en stelt dat verzoekster daarvan op de hoogte was. Bijgevolg moeten de leveringen van verzoekster aan rechtstreekse contractpartijen volgens de belastingdienst worden beschouwd als binnenlandse leveringen (in Letland), zodat zij onderworpen zijn aan het normale btw-tarief en niet aan een btw-tarief van 0 %. De belastingdienst merkt tevens op dat de rechtstreekse contractpartijen van verzoekster vóór de litigieuze transacties in Letland geregistreerd hadden moeten zijn als belastingplichtigen voor de belasting over de toegevoegde waarde. Bovendien stelt de belastingdienst dat verzoekster in het onderhavige geval heeft deelgenomen aan een constructie om de belasting over de toegevoegde waarde te ontduiken teneinde ongerechtvaardigde belastingvoordelen te verkrijgen.

Bijgevolg heeft de belastingdienst op de leveringen van de goederen van verzoekster het normale btw-tarief toegepast en bij de bestreden beslissing een berekening gemaakt van de door verzoekster verschuldigde aanvullende btw, de boetes en sancties wegens te late betaling, alsook de uit de begroting terug te betalen btw verlaagd en geweigerd om het door verzoekster aangegeven te veel betaalde bedrag aan btw terug te betalen.

- 3 Verzoekster was het niet eens met de beslissing van de belastingdienst en heeft beroep ingesteld bij de rechter en gevorderd dat de bestreden beslissing nietig wordt verklaard en dat de belastingdienst wordt gelast een gunstige bestuurshandeling vast te stellen zodat aan verzoekster het door haar aangegeven te veel betaalde bedrag aan btw wordt terugbetaald. Verzoekster voert aan dat zij binnen de Europese Unie goederen heeft geleverd, waarop een btw-tarief van 0 % van toepassing is, en dat zij niet heeft deelgenomen aan belastingfraude.
- 4 Bij vonnis van de Administratīvā apgabaltiesa is de vordering afgewezen. Het vonnis was als volgt gemotiveerd.

4.1 Het btw-tarief van 0 % mag alleen worden toegepast op de leveringen van verzoekster indien de rechtstreekse contractpartijen van verzoekster de leveringen aan hun klanten hebben verricht nadat het vervoer van de goederen binnen de Europese Unie was aangevangen. Derhalve moet worden bepaald op welk tijdstip de rechtstreekse contractpartijen van verzoekster aan hun eigen latere afnemers het recht hebben overgedragen om als eigenaar over de goederen te beschikken.

4.2 Uit de feitelijke omstandigheden en het bewijs blijkt dat, overeenkomstig de FCA-voorwaarden van de Incoterms die in de praktijk op de transacties worden toegepast, de eigendomsrechten op de door verzoekster verkochte goederen in Letland zijn overgegaan van verzoekster op haar rechtstreekse contractpartijen, toen de goederen werden geleverd aan de vertegenwoordigers van de latere kopers van de goederen, dat wil zeggen aan de vertegenwoordigers van de contractpartijen van de rechtstreekse contractpartijen van verzoekster, die de goederen vervolgens hebben geleverd in andere lidstaten van de Europese Unie, op de in de documenten vermelde adressen.

4.3 Het vervoer van de goederen werd niet door de rechtstreekse contractpartijen van verzoekster georganiseerd, maar door de contractpartijen van de rechtstreekse contractpartijen van verzoekster, dat wil zeggen door de latere kopers. De contractpartijen van verzoekster waren enkel als tussenhandelaren bij deze transacties betrokken. Zij onderhandelden tijdens de bemiddelingsactiviteiten over de prijs van de goederen en gaven de informatie die zij van hun latere kopers ontvingen over de vervoerder van de goederen door aan verzoekster, zodat verzoekster de goederen aan deze vervoerder kon overhandigen. De goederen van verzoekster moeten derhalve worden geacht te zijn geleverd aan haar rechtstreekse contractpartijen op het tijdstip waarop zij, in de opslagplaats van verzoekster, voor vervoer ter beschikking werden gesteld aan de bestuurders van de vervoermiddelen.

4.4 Uit het bewijsmateriaal in het dossier blijkt dat de rechtstreekse contractpartijen van verzoekster hebben verzocht om informatie over andere ondernemingen op te nemen in de CMR-vrachtbrief, en dat verzoekster deze informatie bovendien zonder meer in de CMR-vrachtbrief heeft opgenomen. Aangezien verzoekster wist dat haar rechtstreekse contractpartijen tussenhandelaren waren, had verzoekster op basis van die informatie moeten begrijpen dat de goederen onmiddellijk in een derde lidstaat werden doorverkocht, anders zouden de contractpartijen van verzoekster haar niet de informatie hebben verstrekt over andere ondernemingen die in de CMR-vrachtbrief moest worden opgenomen. Zelfs indien verzoekster uit het voorgaande niet onmiddellijk en duidelijk zou hebben afgeleid dat de goederen onmiddellijk werden doorverkocht, had zij zich, gelet op de aanvullende informatie die in CMR-vrachtbrief moest worden opgenomen, op zijn minst moeten afvragen hoe de transacties tot stand waren gekomen en wat de route van de goederen was, en had zij zich bovendien moeten afvragen waarom in de documenten die voor de betrokken transacties waren opgesteld, andere ondernemingen moesten worden vermeld en waarom de goederen werden verzonden naar andere specifieke afleverplaatsen dan de adressen van de rechtstreekse contractpartijen van verzoekster.

4.5 Gelet op de aanzienlijke ervaring van de leidinggevenden van verzoekster op het gebied van de verkoop van brandstoffen, had verzoekster zorgvuldig moeten nagaan of op haar transacties met de Estse en de Britse ondernemingen het btw-tarief van 0 % van toepassing was. Daarbij zou het verzoekster duidelijk zijn geworden dat de goederen in het kader van een andere transactie naar latere kopers werden verzonden. Verzoekster had dus de mogelijkheid om zich een duidelijk beeld te vormen van de omstandigheden van de latere transacties in de transactieketen en om deze begrijpen, om te weten of zij voldeed aan de wettelijke criteria voor de toepassing van het btw-tarief van 0 %.

4.6 Gelet op het voorgaande heeft de belastingdienst zich terecht op het standpunt gesteld dat de leveringen van verzoekster aan Estse en Britse ondernemingen hebben plaatsgevonden op het nationale grondgebied (in Letland), zodat het normale btw-tarief, en niet het tarief van 0 %, op deze leveringen van toepassing is.

- 5 Verzoekster heeft tegen het vonnis van de Administratīvā apgabaltiesa cassatieberoep ingesteld en de volgende argumenten aangevoerd.

5.1 In de onderhavige zaak moet rekening worden gehouden met het feit dat de betrokken goederen accijnsproducten zijn die onder een accijnschorsingsregeling in de Europese Unie worden geleverd. Dit betekent dat het risico van betaling van accijns voor de verkochte goederen voor verzoekster pas verdwijnt op het tijdstip dat de ontvanger van de goederen het elektronisch administratief document (e-AD) invult. In geval van verlies van de betrokken goederen tijdens het vervoer, rust de verplichting tot betaling van de accijns op verzoekster. Bijgevolg is het recht om als eigenaar over de goederen te beschikken niet overgedragen aan de contractpartijen van verzoekster zolang de betrokken goederen niet in een

accijnsentrepot in een andere lidstaat of bij een speciaal geregistreerde geadresseerde zijn ontvangen. Het feit dat de goederen in het entrepot van verzoekster in Letland in handen van de contractpartijen van verzoeksters zijn gekomen, betekent niet dat ook de eigendom van de goederen aan hen is overgedragen, aangezien de loutere levering van de goederen op zichzelf niet inhoudt dat de contractpartijen van verzoekster het recht hadden om over deze goederen te beschikken. Bovendien is de eigendom van de betrokken goederen pas na de levering van die goederen op de plaats van bestemming en na het invullen van het e-AD overgegaan op de contractpartijen van de rechtstreekse contractpartijen van verzoekster.

5.2 Bij de beoordeling van het tijdstip van de eigendomsoverdracht heeft de Administratīvā apgabaltiesa ten onrechte de regels van de Incoterms toegepast, aangezien het tijdstip van eigendomsoverdracht daarin niet wordt geregeld. Tegelijkertijd moet echter worden erkend dat in de onderhavige zaak de bepalingen van de Incoterms relevant zijn, aangezien de rechtstreekse contractpartijen van verzoekster overeenkomstig de bepalingen van de Incoterm FCA moeten worden beschouwd als de partijen die het vervoer van de betrokken goederen organiseren. Dit blijkt ook uit de tussen partijen gesloten overeenkomsten. Verzoekster had geen reden om aan te nemen dat het vervoer van de goederen was georganiseerd door de contractpartijen van de rechtstreekse contractpartijen van verzoekster, dat wil zeggen door de latere afnemers.

Indien de bevindingen van de Administratīvā apgabaltiesa met betrekking tot de Incoterm FCA zouden worden aanvaard, dan zou moeten worden geoordeeld dat de Letse ondernemingen de mogelijkheid wordt ontzegd om een btw-tarief van 0 % toe te passen op elke levering van goederen in de Europese Unie waarbij de afnemer van de goederen zich ertoe heeft verbonden de in Letland gekochte goederen zelf (of met behulp van een derde) uit te voeren, aangezien de goederen overeenkomstig de bepalingen van de Incoterm FCA worden geleverd aan de afnemer of diens gemachtigde, die ze vervolgens aflevert op het in de vervoersdocumenten vermelde adres (zoals bijvoorbeeld een CMR-vrachtbrief), zoals ook het geval was bij de litigieuze transacties.

5.3 De litigieuze transacties zijn driehoekstransacties (ABC-leveringen) waarbij verzoekster een leverancier van goederen is, de rechtstreekse contractpartijen van verzoekster in een andere lidstaat geregistreerde tussenhandelaren zijn, terwijl de kopers van de goederen ondernemingen zijn die in een derde lidstaat van de Europese Unie zijn geregistreerd en de goederen rechtstreeks door verzoekster in een derde lidstaat zijn geleverd op de door de tussenhandelaren opgegeven adressen. Bij dergelijke driehoekstransacties mag de CMR-vrachtbrief in geen geval zo worden opgesteld dat in die documenten de in de derde lidstaat geregistreerde onderneming, of ten minste een adres in de derde lidstaat, niet voorkomt. In tegenstelling tot hetgeen de Administratīvā apgabaltiesa heeft geoordeeld, had verzoekster, gelet op de in de CMR-vrachtbrief op te nemen informatie, bijgevolg geen enkele twijfel mogen hebben over de route van de goederen tijdens de transacties, noch over de vraag of het gerechtvaardigd was om

een btw-tarief van 0 % toe te passen. Verzoekster was niet op de hoogte gebracht van het feit dat haar rechtstreekse contractpartijen de betrokken goederen vervolgens onmiddellijk vóór aanvang van het vervoer hadden geleverd.

5.4 De contractpartijen van de rechtstreekse contractpartijen van verzoekster hebben in hun lidstaat btw over de betrokken goederen betaald. Door verzoekster voor dezelfde goederen btw te laten betalen, schendt de belastingdienst het beginsel van neutraliteit van de belasting over de toegevoegde waarde en het beginsel van voorkoming van dubbele belastingheffing.

Rechtsgronden

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

- 6 Artikel 2, lid 1, onder a) en b) punt i); artikel 14, lid 1; artikel 20, eerste alinea; artikel 68; artikel 138, lid 1; artikel 141 en artikel 197, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „richtlijn 2006/112/EG”).

Lets recht

- 7 Pievienotās vērtības nodokļa likums (wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde) (aangenomen op 29 november 2012, beschikbaar via: <https://likumi.lv/ta/id/253451-pievienotas-vertibas-nodokla-likums>):

Artikel 5 Belastbare handelingen.

(1) Belastbare handelingen zijn de volgende binnenlandse handelingen die in het kader van een economische activiteit worden verricht:

- 1) de levering van goederen (met inbegrip van de levering van goederen binnen het grondgebied van de Europese Unie en de uitvoer van goederen) onder bezwarende titel;
- 3) de verkrijging van goederen onder bezwarende titel binnen het grondgebied van de Europese Unie.

Artikel 43 Toepassing van het belastingtarief van 0 % op de levering van goederen

- (4) Het belastingtarief van 0 % is van toepassing op de levering van goederen die binnen het grondgebied van de Europese Unie wordt verricht, indien ook aan de volgende twee voorwaarden is voldaan:

1) de ontvanger van de goederen die wordt vermeld in de begeleidende vervoersdocumenten van de goederen en op de belastingfactuur, heeft de leverancier van de goederen op het tijdstip van de transactie een in een andere lidstaat geldig registratienummer als belastingplichtige verstrekt;

2) de goederen zijn verzonden of vervoerd vanuit het grondgebied van Letland naar hun bestemming in een andere lidstaat en dit blijkt uit de begeleidende vervoersdocumenten van de goederen die in het bezit zijn van de leverancier.

Redenen voor twijfel over de uitlegging van het recht van de Europese Unie

- 8 In de onderhavige zaak moet worden bepaald of de leveringen die door verzoekster zijn gedaan, zijn vrijgesteld van belasting over de toegevoegde waarde op grond van artikel 138, lid 1, van richtlijn [2006/112/EG] (artikel 43, lid 4, van de wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde).

In het bijzonder heeft verzoekster tussen januari 2016 en januari 2017 koolwaterstoffen onder een accijnsschorsingsregeling geleverd aan de Estse ondernemingen OÜ Nafta Trade Plus, OÜ Globos Aurum, OÜ TG Energy Trading en de Britse vennootschap Energy Supply 24/7 LLP. Bij de uitreiking van de facturen heeft verzoekster de btw-registratienummers van deze ondernemingen opgegeven, die waren toegekend in respectievelijk Estland en het Verenigd Koninkrijk, dat ten tijde van de betrokken transacties een lidstaat was van de Europese Unie. Deze ondernemingen waren in Letland niet geregistreerd als belastingplichtigen voor de btw. Op dezelfde data als die waarop deze ondernemingen goederen van verzoekster hebben gekocht, hebben zij diezelfde goederen doorverkocht aan hun eigen contractpartijen in andere lidstaten van de Europese Unie dan Estland en het Verenigd Koninkrijk. Deze opvolgende contractpartijen waren in hun eigen land voor btw-doeleinden geregistreerd, maar waren niet geregistreerd in Letland, Estland of in het Verenigd Koninkrijk. De goederen zijn rechtstreeks vanuit de opslagplaats van verzoekster in Letland vervoerd naar de adressen die zijn opgegeven door de rechtstreekse contractpartijen van verzoekster, gelegen in andere lidstaten van de Europese Unie dan Estland of het Verenigd Koninkrijk. Er ontstond derhalve een keten van opeenvolgende leveringen waarbij sprake was van één enkel intracommunautair vervoer.

- 9 Artikel 2, lid 1, onder a), van richtlijn [2006/112/EG] bepaalt dat de leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, aan de btw zijn onderworpen. Artikel 2, lid 1, onder b), punt i), bepaalt dat de intracommunautaire verwervingen van goederen die binnen het grondgebied van een lidstaat onder bezwarende titel worden verricht door een als zodanig handelende belastingplichtige of door een niet-belastingplichtige rechtspersoon, indien de verkoper een als zodanig handelende belastingplichtige is die noch onder de in artikel 284 bedoelde vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen, noch onder artikel 33 of 36 valt, aan de btw zijn onderworpen.

Volgens artikel 14, lid 1, van richtlijn [2006/112/EG] wordt als levering van goederen beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. Artikel 20, eerste alinea, bepaalt dat 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.

Artikel 68 van richtlijn [2006/112/EG] bepaalt dat het belastbare feit plaatsvindt 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.

Overeenkomstig artikel 138, lid 1, van richtlijn [2006/112/EG] verlenen de lidstaten vrijstelling voor de levering van goederen die door of voor rekening van de verkoper of de afnemer worden verzonden of vervoerd naar een bestemming buiten hun respectieve grondgebied, maar binnen de Gemeenschap, wanneer de goederen worden geleverd aan een andere belastingplichtige of niet-belastingplichtige rechtspersoon die als zodanig handelt in een andere lidstaat dan de lidstaat waar de verzending of het vervoer van de goederen aanvangt.

Uit deze bepalingen volgt dat, wanneer aan de voorwaarden van artikel 138, lid 1, van richtlijn [2006/112/EG] is voldaan, een intracommunautaire levering van goederen waarvan het noodzakelijke gevolg een intracommunautaire verwerving van goederen is, in de lidstaat van levering is vrijgesteld en de belasting verschuldigd wordt in de lidstaat van verwerving.

- 10 In gevallen waarin de betrokken transacties deel uitmaken van een keten van twee opeenvolgende leveringen waarvoor slechts één intracommunautair vervoer wordt verricht, zoals in onderhavige zaak het geval is, heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie herhaaldelijk geoordeeld dat het intracommunautair vervoer slechts aan één van twee leveringen kan worden toegerekend en dat bijgevolg alleen die ene levering krachtens artikel 138, lid 1, van richtlijn [2006/112/EG] is vrijgesteld (zie bijvoorbeeld arrest van het Hof van Justitie van 6 april 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, punt 45; arrest van 26 juli 2017, Toridas, C-386/16, ECLI:EU:C:2017:599, punt 34).

Richtlijn (EU) 2018/1910 van de Raad van 4 december 2018 tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG wat betreft de harmonisatie en vereenvoudiging van bepaalde regels in het btw-stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten bepaalt: indien dezelfde goederen het voorwerp van opeenvolgende leveringen uitmaken en die goederen van een lidstaat naar een andere lidstaat rechtstreeks van de eerste leverancier naar de laatste afnemer in de keten worden verzonden of vervoerd, wordt de verzending of het vervoer uitsluitend toegeschreven aan de levering aan de tussenhandelaar (artikel 36 bis,

lid 1). In afwijking van lid 1 wordt de verzending of het vervoer uitsluitend aan de levering van goederen door de tussenhandelaar toegeschreven indien de tussenhandelaar aan zijn leverancier het btw-identificatienummer heeft meegedeeld dat de lidstaat waaruit de goederen worden verzonden of vervoerd, aan hem heeft toegekend (artikel 36 bis, lid 2). Voor de toepassing van dit artikel wordt onder „tussenhandelaar” verstaan een andere leverancier in de keten dan de eerste leverancier in de keten, die de goederen ofwel zelf verzendt of zelf vervoert ofwel voor zijn rekening door een derde laat verzenden of vervoeren (artikel 36 bis, lid 3).

Derhalve bepaalt richtlijn 2006/112/EG momenteel, wanneer twee opeenvolgende leveringen en één enkel vervoer worden verricht, aan welke levering de verzending of het vervoer moet worden toegerekend en welke levering derhalve is vrijgesteld van belasting.

Zoals hierboven uiteengezet, heeft het geschil in de onderhavige zaak betrekking op de leveringen die verzoekster in 2016 en 2017 heeft verricht, dat wil zeggen in een periode waarin de bij richtlijn 2018/1910 ingevoerde bepalingen nog niet waren vastgesteld. Tegelijkertijd zijn er een aantal arresten van het Hof van Justitie die dateren van vóór deze regeling en die verduidelijken hoe moet worden bepaald aan welke levering de verzending of het vervoer in een keten van twee opeenvolgende leveringen wordt toegerekend in het geval van één enkel vervoer. Zoals het Hof van Justitie heeft geoordeeld, moet in het bijzonder, teneinde uit te maken aan welke van de twee leveringen het intracommunautair vervoer moet worden toegerekend, een algehele beoordeling van alle bijzondere omstandigheden van de zaak worden verricht. Bij deze beoordeling moet met name worden bepaald op welk tijdstip de macht om als een eigenaar over het goed te beschikken is overgegaan op de eindafnemer. Indien de tweede overgang van de macht om als een eigenaar over het goed te beschikken, te weten de tweede levering, heeft plaatsgevonden vóór het intracommunautaire vervoer, kan dit vervoer immers niet worden toegerekend aan de eerste levering aan de eerste afnemer (zie bijvoorbeeld arrest van 26 juli 2017, *Toridas*, C-386/16, EU:C:2017:599, punten 35-36 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Bijgevolg heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat artikel 138, lid 1, van richtlijn [2006/112/EG] aldus moet worden uitgelegd dat een goederenlevering die wordt verricht door een in een eerste lidstaat gevestigde belastingplichtige, niet krachtens die bepaling van btw is vrijgesteld wanneer de afnemer die in een tweede lidstaat voor btw-doeleinden is geïdentificeerd, voordat deze levering tot stand komt, de leverancier meldt dat de goederen onmiddellijk aan een in een derde lidstaat gevestigde belastingplichtige zullen worden doorverkocht alvorens ze de eerste lidstaat verlaten, en zullen worden vervoerd met als bestemming die derde belastingplichtige, voor zover die tweede levering daadwerkelijk werd verricht en de goederen vervolgens vanuit de eerste lidstaat zijn vervoerd met als bestemming de lidstaat van de derde belastingplichtige (arrest *Toridas*, punt 44).

Het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft geoordeeld dat deze uitlegging van artikel 138, lid 1, van richtlijn [2006/112/EG] ook kan worden toegepast bij

de beoordeling van handelingen die een keten van meerdere opeenvolgende verwervingen van accijnsproducten vormen waarvoor slechts één intracommunautair vervoer is verricht (arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, punten 70 en 71). Evenzo is volgens [deze rechtspraak] in het geval van accijnsproducten voor de toerekening van het vervoer aan een van de verwervingen van de keten van opeenvolgende verwervingen een tijds criterium bepalend, namelijk het tijdstip waarop is voldaan aan de voorwaarde inzake het intracommunautair vervoer respectievelijk de voorwaarde inzake de overgang van de macht om als eigenaar over het goed te beschikken (arrest AREX CZ, punt 74).

Met betrekking tot de voorwaarde inzake de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken, heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken niet is beperkt tot overdracht in de door het toepasselijke nationale recht voorgeschreven vormen, maar elke handeling omvat tot overdracht van een lichamelijke zaak door een partij die de wederpartij ertoe machtigt, daarover feitelijk als eigenaar te beschikken. De overdracht van het eigendomsrecht volgens de in het nationale recht voorgeschreven wijzen valt immers niet noodzakelijkerwijs samen met de overdracht van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken (arrest van het Hof van Justitie van 23 april 2020, Herst, C-401/18, EU:C:2020:295, punten 36-37; arrest AREX CZ, punt 75 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Bovendien is voor de overgang van de macht om als eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken niet vereist dat de partij aan wie de lichamelijke zaak wordt overgedragen die zaak fysiek in haar bezit neemt, noch dat die zaak fysiek aan haar wordt overgedragen en/of fysiek door haar in ontvangst wordt genomen (arrest van het Hof van Justitie, Herst, punt 38; arrest AREX CZ, punt 75 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Het vervoer van brandstof, te weten de verplaatsing van dat product van de ene lidstaat naar de andere lidstaat, kan niet als doorslaggevend worden beschouwd voor de vaststelling of de macht om als eigenaar over een goed te beschikken is overgedragen, wanneer er geen sprake is van andere omstandigheden op grond waarvan kan worden vermoed dat een dergelijke overgang heeft plaatsgevonden op de datum van dat vervoer (arrest AREX CZ, punt 78).

- 11 Overeenkomstig voornoemde bevindingen van het Hof van Justitie moet derhalve, wanneer er sprake is van een keten van opeenvolgende leveringen van accijnsproducten en één enkel intracommunautair vervoer, worden bepaald aan welke specifieke levering het vervoer moet worden toegerekend, aangezien alleen deze levering is vrijgesteld van btw. Om te bepalen aan welke specifieke levering het intracommunautaire vervoer moet worden toegerekend, moet worden bepaald op welk tijdstip de tweede levering heeft plaatsgevonden, dat wil zeggen op welk tijdstip de macht van de eerste afnemer om als een eigenaar over het goed te beschikken, op de uiteindelijke afnemer van het goed is overgegaan.

Tegelijkertijd heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat indien gedurende het vervoer het recht om te beschikken meermaals is overgedragen aan verschillende

tussenhandelaren in de keten van koop- en wederverkooptransacties, in dat geval de toepassing van de bovengenoemde rechtspraak van het Hof, die is gebaseerd tijdsriteria, hem niet in staat zou stellen te bepalen aan welke verwerving binnen die keten dat enige vervoer van de brandstof moet worden toegerekend.

Om vast te stellen aan welke specifieke verwerving het enige intracommunautaire vervoer moet worden toegerekend, en die dus als enige moet worden aangemerkt als intracommunautaire verwerving, moet er een algehele beoordeling worden gemaakt van alle bijzondere omstandigheden van het geding (arrest *Herst*, punten 45-47). Bij deze algehele beoordeling kan de omstandigheid dat de accijnsproducten zijn vervoerd onder de accijnschorsingsregeling niet van doorslaggevend belang zijn teneinde te bepalen aan welke van de verwervingen dat vervoer moet worden toegerekend (arrest *Herst*, punt 50).

- 12 Artikel 141 van richtlijn [2006/112/EG] bepaalt dat elke lidstaat bijzondere maatregelen treft om de intracommunautaire verwervingen van goederen die overeenkomstig artikel 40 binnen zijn grondgebied worden verricht, niet aan de BTW te onderwerpen indien de volgende voorwaarden vervuld zijn:

- a) de verwerving van goederen wordt verricht door een niet in die lidstaat gevestigde, maar in een andere lidstaat voor BTW-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige;
- b) de verwerving van goederen wordt verricht met het oog op een daaropvolgende levering van deze goederen in diezelfde lidstaat door de in punt a) bedoelde belastingplichtige;
- c) de aldus door de in punt a) bedoelde belastingplichtige verworven goederen worden rechtstreeks vanuit een andere lidstaat dan die waarin hij voor BTW-doeleinden geïdentificeerd is, verzonden of vervoerd naar degene voor wie hij de daaropvolgende levering verricht;
- d) degene voor wie de daaropvolgende levering bestemd is, is een andere belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon, die in diezelfde lidstaat voor BTW-doeleinden is geïdentificeerd;
- e) de in punt d) bedoelde persoon voor wie de volgende levering is bestemd, is overeenkomstig artikel 197 aangewezen als degene die is gehouden tot voldoening van de belasting, verschuldigd uit hoofde van de levering welke is verricht door de belastingplichtige die niet gevestigd is in de lidstaat waar de belasting is verschuldigd.

Artikel 197 van de richtlijn bepaalt dat de btw is verschuldigd door degene voor wie de goederenlevering bestemd is wanneer de volgende voorwaarden vervuld zijn:

- a) de belastbare handeling is een goederenlevering die onder de voorwaarden van artikel 141 wordt verricht;

- b) degene voor wie de levering bestemd is, is een andere belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon, die voor BTW-doeleinden is geïdentificeerd in de lidstaat waar de levering wordt verricht;
- c) de factuur welke is uitgereikt door de belastingplichtige die niet gevestigd is in de lidstaat van degene voor wie de levering bestemd is, is opgesteld overeenkomstig de artikelen 220 tot en met 236.

Bovengenoemde bepalingen voorzien in een vereenvoudiging van het btw-stelsel voor zogenaamde driehoekstransacties. Zoals het Hof van Justitie heeft geoordeeld, is een driehoekstransactie een transactie waarbij goederen door een leverancier die in een eerste lidstaat voor btw-doeleinden is geïdentificeerd, worden geleverd aan een tussenhandelaar, die in een tweede lidstaat voor btw-doeleinden is geïdentificeerd, en die de goederen op zijn beurt levert aan een eindafnemer die in een derde lidstaat voor btw-doeleinden is geïdentificeerd, waarbij de goederen rechtstreeks vanuit de eerste lidstaat naar de derde lidstaat worden vervoerd.

Bij deze driehoekstransactie kan gebruik worden gemaakt van een regeling die afwijkt van de regel van artikel 2, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn, die bepaalt dat intracommunautaire verwervingen van goederen die binnen het grondgebied van een lidstaat onder bezwarende titel worden verricht, aan de btw zijn onderworpen. Deze afwijkende regeling bestaat erin dat de intracommunautaire verwerving door de tussenhandelaar, die in de tweede lidstaat voor btw-doeleinden is geïdentificeerd, wordt vrijgesteld, en dat de belasting over deze verwerving wordt verlegd naar de eindafnemer, die in de derde lidstaat voor btw-doeleinden is geïdentificeerd, waarbij de tussenhandelaar is vrijgesteld van de verplichting om zich in die laatste lidstaat voor btw-doeleinden te identificeren (arrest van het Hof van Justitie van 8 december 2022, *Luxury Trust Automobil*, C-247/21, EU:C:2022:966, punten 41-43 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

Indien derhalve aan de voorwaarden van artikel 141 van richtlijn [2006/112/EG] is voldaan, verricht de onderneming van de eerste lidstaat bij driehoekstransacties een levering in de eerste lidstaat binnen het grondgebied van de Europese Unie en geniet zij vrijstelling van belasting. De onderneming uit de tweede lidstaat verricht een verwerving in de derde lidstaat binnen het grondgebied van de Europese Unie; over deze verwerving is geen btw verschuldigd omdat artikel 141 van richtlijn [2006/112/EG] van toepassing is. Tegelijkertijd verricht de onderneming uit de tweede lidstaat een binnenlandse levering in een derde lidstaat aan een onderneming in de derde lidstaat en bij het uitreiken van de factuur vermeldt de onderneming in de tweede lidstaat overeenkomstig artikel 226, lid 1, punt 11, van richtlijn [2006/112/EG] dat de afnemer, dat wil zeggen de onderneming in de derde lidstaat, btw verschuldigd is. Bijgevolg is de onderneming van de derde lidstaat overeenkomstig artikel 197 van richtlijn [2006/112/EG] verplicht om de btw over deze levering te voldoen. Derhalve is de onderneming uit de tweede lidstaat niet verplicht zich te laten registreren of aangifte te doen voor de belasting over de toegevoegde waarde, noch in de eerste lidstaat noch in de derde, en om te

verzekeren dat in de tweede lidstaat geen belasting ter zake van intracommunautaire verwervingen van haar wordt geheven, dient de onderneming van de tweede lidstaat te voldoen aan de voorwaarden van artikel 42 van Richtlijn 2006/112/EG.

Uit het bovenstaande volgt ook dat de vereenvoudiging van het btw-stelsel bij driehoekstransacties betrekking heeft op de tussenhandelaar, dat wil zeggen de onderneming uit de tweede lidstaat. De eerste leverancier, de onderneming uit de eerste lidstaat, is niet betrokken. Indien echter artikel 138, lid 1, van de richtlijn wordt gelezen in samenhang met de artikelen 141 en 197, lid 1, en acht wordt geslagen op bovengenoemde rechtspraak van het Hof van Justitie over de wijze waarop moet worden bepaald aan welke levering de verzending of het vervoer moet worden toegerekend en derhalve ook de belastingvrijstelling, moet in deze zaak het volgende worden verduidelijkt: wanneer accijnsproducten onder een accijnsschorsingsregeling in een driehoekstransactie worden geleverd en bijgevolg wordt vastgesteld dat de belasting verschuldigd is door de onderneming uit de derde lidstaat, vormt dit dan op zichzelf een grond om de levering van de eerste leverancier - dat wil zeggen de onderneming uit de eerste lidstaat - vrij te stellen van btw overeenkomstig artikel 138, lid 1, van richtlijn [2006/112/EG], op voorwaarde dat in het geding wordt aangetoond dat de goederen daadwerkelijk vanuit de eerste lidstaat zijn uitgevoerd en aan de eindafnemer in de derde lidstaat zijn geleverd?

Zoals hierboven reeds is opgemerkt, is bovendien, zoals het Hof met betrekking tot artikel 138, lid 1, van richtlijn [2006/112/EG] heeft geoordeeld, een levering van goederen door een in een eerste lidstaat gevestigde belastingplichtige niet krachtens deze bepaling vrijgesteld wanneer de afnemer, die in een tweede lidstaat voor btw-doeleinden is geïdentificeerd, de leverancier vóór de levering van de goederen in kennis stelt dat de goederen onmiddellijk aan een in een derde lidstaat gevestigde belastingplichtige zullen worden doorverkocht voordat zij de eerste lidstaat verlaten en naar deze derde belastingplichtige worden vervoerd. Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, moet in de onderhavige zaak worden vastgesteld of de hierboven aangehaalde rechtspraak van het Hof van Justitie van toepassing is in het geval van een driehoekstransactie.

13 Bovendien merkt de Latvijas Republikas Senāts het volgende op.

Tijdens het onderzoek heeft de belastingdienst aangetoond dat in sommige gevallen de contractpartijen van de rechtstreekse contractpartijen van verzoekster (de ondernemingen uit de derde lidstaat) de litigieuze goederen later in het kader van hetzelfde enkele vervoer aan hun klanten in de Europese Unie hadden geleverd. In het bijzonder waren volgens de vaststellingen van de belastingdienst in bepaalde gevallen meer dan drie ondernemingen betrokken bij één enkel vervoer van de goederen binnen het grondgebied van de Europese Unie. De belastingdienst is van mening dat dit op zichzelf een reden vormt waarom de transacties niet als driehoekstransacties kunnen worden beschouwd en artikel 141 van richtlijn [2006/112/EG] niet kan worden toegepast.

Uit de toelichtingen van het directoraat-generaal Belastingen en Douane-unie van de Commissie betreffende de vrijstelling van ketentransacties (die echter niet juridisch bindend zijn) blijkt echter dat artikel 141 van richtlijn [2006/112/EG] ook kan worden toegepast indien een latere levering van goederen plaatsvindt na een driehoekstransactie, mits slechts één van de tussenhandelaren onder deze vereenvoudiging valt (bijvoorbeeld: punt 3.6.17.2 van het document https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/d7d6f1be-1247-4e65-b303-a06512bcbe6c_nl?filename=explanatory_notes_2020_quick_fixes_nl.pdf).

Indien het Hof van Justitie de eerste vraag bevestigend beantwoordt, moet in de onderhavige zaak ook worden verduidelijkt of artikel 141 van richtlijn [2006/112/EG] van toepassing is wanneer een onderneming uit de derde lidstaat na een driehoekstransactie diezelfde goederen doorverkoopt in het kader van dezelfde enkele vervoersactiviteit.

- 14 Gelet op het voorgaande moeten in de onderhavige zaak de bepalingen van richtlijn [2006/112/EG] worden uitgelegd, teneinde deze uitlegging te kunnen gebruiken bij de toepassing van de wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde. Aangezien deze uitlegging vanuit het oogpunt van het algemeen belang relevant is voor de uniforme toepassing van het Unierecht, acht de Augstākā tiesa (Senāts) het noodzakelijk het Hof van Justitie van de Europese Unie bepaalde vragen te stellen over de uitlegging van de bepalingen van richtlijn [2006/112/EG]. [OMISSIS] [procedurele formulering].

Beslissing

Overeenkomstig artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie [OMISSIS] [verwijzing naar nationale procedurevoorschriften] heeft deze Kamer

beslist

om aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vragen te stellen:

- 1) Moet artikel 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, gelezen in samenhang met artikel 141 en artikel 197, lid 1, van deze richtlijn, aldus worden uitgelegd dat, wanneer accijnsproducten onder een accijnsschorsingsregeling in een driehoekstransactie worden geleverd en vastgesteld wordt dat de belasting verschuldigd is door de in de derde lidstaat gevestigde belastingplichtige voor de btw, dit op zichzelf een grond vormt om de levering die door de in de eerste lidstaat gevestigde belastingplichtige voor de btw aan de in de tweede lidstaat gevestigde belastingplichtige voor de btw is verricht, vrij te stellen van btw overeenkomstig artikel 138, lid 1, van de richtlijn, mits wordt

aangetoond dat de goederen daadwerkelijk vanuit de eerste lidstaat zijn uitgevoerd en in de derde lidstaat zijn geleverd?

- 2) Moet artikel 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, in het geval van een driehoekstransactie, aldus worden uitgelegd dat, wanneer de in de eerste lidstaat gevestigde belastingplichtige voor de btw ervan in kennis wordt gesteld dat de in de tweede lidstaat gevestigde belastingplichtige voor de btw de goederen vervolgens onmiddellijk zal leveren aan een in een derde lidstaat gevestigde belastingplichtige voor de btw en die inkennisstelling plaatsvindt voordat die goederen de eerste lidstaat verlaten en naar deze belastingplichtige in de derde lidstaat worden vervoerd, de levering door de in de eerste lidstaat gevestigde belastingplichtige aan de in de tweede lidstaat gevestigde belastingplichtige niet is vrijgesteld van btw?
- 3) Is artikel 141 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, na een driehoekstransactie, van toepassing wanneer een onderneming uit de derde lidstaat de goederen in het kader van dezelfde enkele vervoersbeweging doorverkoopt binnen het grondgebied van de Europese Unie?

De onderhavige procedure wordt geschorst in afwachting van een beslissing van het Hof van Justitie van de Europese Unie.

Deze beslissing is onherroepelijk.

[OMISSIS]

[handtekeningen]