



Datum van  
inontvangstneming

:

19/08/2016

**Zaak C-386/16**

**Verzoek om een prejudiciële beslissing**

**Datum van indiening:**

12 juli 2016

**Verwijzende rechter:**

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litouwen)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

4 juli 2016

**Appelante en verweerster in eerste aanleg:**

UAB „Toridas”

**Geïntimeerde en verzoekster in eerste aanleg:**

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

---

**LIETUVOS VYRIAUSIASIS ADMINISTRACINIS TEISMAS**

**(Hoogste bestuursrechtelijke instantie van Litouwen)**

**B E S C H I K K I N G**

4 juli 2016

Vilnius

Deze kamer van de hoogste bestuursrechtelijke instantie van Litouwen [OMISSIS]

heeft in een openbare terechtzitting de bestuursrechtelijke zaak onderzocht die betrekking heeft op het hoger beroep dat is ingesteld door [OMISSIS] UAB „Toridas” (besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid „Toridas”; hierna: UAB „Toridas”) tegen de uitspraak van de Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionale bestuursrechter te Vilnius) van 23 maart 2015

in de bestuursrechtelijke zaak betreffende het door de onderhavige geïntimeerde, de Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (onder het ministerie van Financiën van de republiek Litouwen ressorterende nationale belastinginspectie), tegen de onderhavige appelante, UAB „Toridas” ingestelde beroep tot gedeeltelijke nietigverklaring van een besluit, in welke zaak de Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (belastinginspectie van het district Kaunas) heeft geïntervenieerd als belanghebbende derde partij.

Deze kamer

heeft het volgende vastgesteld:

#### I.

- 1 [OMISSIS] De onder het Litouwse ministerie van Financiën ressorterende nationale belastinginspectie (hierna: „belastinginspectie” of „geïntimeerde”) heeft een gerechtelijke procedure ingeleid tot nietigverklaring van besluit nr. S-105 (7-51/2014) van de Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės van 2 juni 2014 (onder de regering van de Republiek Litouwen ressorterende belastinggeschillencommissie; hierna: „belastinggeschillencommissie”).
- 2 In haar verweerschrift [OMISSIS] verzocht UAB „Toridas” (hierna: „appelante”) dat het beroep van geïntimeerde ongegrond zou worden verklaard.

#### II.

- 3 Bij vonnis van 23 maart 2015 heeft de regionale bestuursrechter te Vilnius [OMISSIS] het beroep van de belastinginspectie toegewezen en het bestreden gedeelte van besluit nr. S-105 (7-51/2014) van de belastinggeschillencommissie van 2 juni 2014 nietig verklaard.

#### III.

- 4 Met haar hoger beroep vordert appelante vernietiging van het vonnis van de regionale bestuursrechter te Vilnius van 23 maart 2015, alsmede een nieuwe uitspraak ter bevestiging van besluit nr. S-105 (7-51/2014) van de belastinggeschillencommissie van 2 juni 2014.

Deze kamer

oordeelt als volgt: **[Or. 2]**

- 5 De vragen van uitlegging en toepassing van EU-recht in deze zaak rechtvaardigen verwijzing naar het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof van Justitie”) voor een prejudiciële beslissing [OMISSIS].

- 6 Het geschil in de onderhavige zaak heeft in wezen betrekking op het gedeelte van het besluit van de nationale belastinginspectie van het district Kaunas (hierna: „NBI district Kaunas” van 30 juli 2013 betreffende verificatie en bevestiging van controlerapport nr. (04.7.2)-K3-194, bij welk besluit appellant werd aangeslagen in de belasting en opgedragen het bedrag van 7 1888 890 LTL (2 082 046 EUR) te betalen aan belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”), verpagingsrente en de bijbehorende belastingboete.

*Feiten en kern van het geding*

- 7 Appellante is een onderneming die is gevestigd en voor btw-doeleinden is geïdentificeerd in Litouwen. Haar activiteiten omvatten de invoer van (en handel in) bevroren vis (hierna: „betrokken goederen”. Tussen 1 juli 2008 en 31 december 2010 voerde UAB „Toridas” de betrokken goederen uit de Republiek Kazachstan in het douanegebied van de Gemeenschap in, die zij vervolgens leverde aan de „Megalain” OU, een onderneming die was gevestigd en voor btw-doeleinden was geïdentificeerd in de Republiek Estland. In het voor het onderhavige geding relevante tijdvak was die Estse onderneming niet voor btw-doeleinden geïdentificeerd in Litouwen.
- 8 Bovengenoemde levering van goederen werd uitgevoerd op basis van overeenkomst inzake commerciële samenwerking nr. 06/10/10 van 10 oktober 2006 tussen appellante en „Megalain” OU, op grond waarvan „Megalain” OU zich er, onder meer, toe verbond de betrokken goederen, die waren geleverd door appellante, binnen dertig dagen uit te voeren uit het grondgebied van Litouwen en aan UAB „Toridas” documenten te verstrekken ten bewijze dat de goederen daadwerkelijk waren uitgevoerd aan, terwijl appellante zich ertoe verbond zorg te dragen voor de betrokken goederen, inclusief de opslag ervan en alle bijbehorende kosten voor haar rekening te nemen totdat de betrokken goederen (feitelijk) werden uitgevoerd.
- 9 Appellante formaliseerde de levering van de betrokken goederen door het afgeven van schriftelijke btw-facturen, waarop „Megalain” OU werd aangegeven als afnemer (persoon die de goederen verwerft) (met vermelding van haar in Estland afgegeven btw-nummer) en waarop voorts werd vermeld dat de betrokken transactie overeenkomstig artikel 49, lid 1, van de Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Litouwse wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „btw-wet”) waren onderworpen aan het nultarief voor de btw, dat wil zeggen dat de betrokken transactie een van btw vrijgestelde intracommunautaire goederenlevering was. Op deze facturen werd voorts aangegeven dat het laad- en leveringsadres voor de betrokken goederen zich bevond op de terreinen van UAB „Kauno žuvis” of van UAB „Plungės šaltis” (pakhuisen), oftewel dat de plaats van verzending van de goederen dezelfde was als de plaats van hun levering (appellante had met die ondernemingen overeenkomsten gesloten voor de levering van diensten met betrekking tot de opslag van de aan haar toebehorende betrokken goederen). Voorts bevatten die

btw-facturen termen die verband hielden met de levering van de goederen, namelijk „DDP (Delivered Duty Paid) Litouwen” of „DDP Plungė”.

- 10 Diezelfde dag, dan wel de dag daarop, verkocht „Megalain” OU de van appellante verworven goederen aan in andere lidstaten van de Europese Unie (Duitsland, Nederland, Denemarken en Polen) gevestigde klanten (belastingplichtigen). Op de namens „Megalain” OU aan die klanten verstrekte btw-facturen was aangegeven dat, overeenkomstig artikel 28 quater, E, lid 3, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (hierna: „Zesde richtlijn”), geen btw in rekening was gebracht. De aan belastingplichtigen in die andere lidstaten van de Europese Unie verstrekte facturen bevatten voorts de volgende details: (i) de plaats van lading van de betrokken goederen: UAB „Kauno žuvis” of UAB „Plungės šaltis”; (ii) de plaats van levering: adressen in de respectieve lidstaten (Duitsland, Nederland, Denemarken of Polen); (iii) de leveringsvoorwaarden: „DDP Duitsland”, „DDP Nederland”, „DDP Denemarken” of „DDP Polen”.
- 11 Een deel van de betrokken goederen werd door „Megalain” OU vrijwel onmiddellijk vanuit Litouwen naar die andere lidstaten van de Europese Unie verzonden. Een ander deel werd echter eerst vervoerd naar UAB „Plungės šaltis”, om te worden bewerkt (gesorteerd, bedekt met ijs, verpakt in polyethyleen zakken en kartonnen dozen), en pas na deze bewerking naar de klanten vervoerd. **[Or. 3]**
- 12 De goederen die waren bestemd voor de in bovengenoemde lidstaten van de Europese Unie gevestigde belastingplichtigen werden bij hun uitvoer vervoerd door vervoerders die handelden in opdracht van „Megalain” OU, en de Estse onderneming betaalde deze vervoerders middels bankoverschrijvingen. De verzender, zoals werd aangegeven in de CMR-vrachtbrieven ([opgesteld op basis van het] Verdrag betreffende de overeenkomst tot internationaal vervoer van goederen over de weg) met betrekking tot de betrokken goederen, was ofwel (i) UAB „Kauno žuvis”, ofwel UAB „Plungės šaltis”, namens „Megalain” OU, ofwel (ii) „Megalain” OU zelf. Partijen betwisten ook niet het feit dat de betrokken goederen inderdaad vanuit Litouwen werden vervoerd en geleverd aan hun afnemers in andere lidstaten van de Europese Unie. Die afnemers (belastingplichtigen in Duitsland, Nederland, Denemarken of Polen) hebben de ontvangen goederen in hun boeken opgenomen, de intracommunautaire leveringen aangegeven bij de bevoegde autoriteiten en die goederen verkocht.
- 13 In dit stadium van de procedure kan uit het in de zaak verzamelde bewijs met betrekking tot de relaties tussen appellante en „Megalain” OU redelijkerwijs worden afgeleid (er zij op gewezen dat appellante dat bewijs in beginsel niet betwist) dat UAB „Toridas” op de hoogte was (of had moeten zijn) van de voornaamste (significante) omstandigheden rondom de verwerving en levering van de betrokken goederen door „Megalain” OU.

- 14 Appellante heeft haar leveringen aan „Megalain” OU voor het relevante tijdvak aangegeven in de verslagen over de leveringen van goederen en diensten aan andere lidstaten van de Europese Unie (formulier FR0564), zoals dit werd vereist door de Regels voor het invullen, indienen en aanpassen van formulier FR0564 over de leveringen van goederen en diensten aan andere lidstaten van de Europese Unie, goedgekeurd bij besluit nr. VA-34 van het hoofd van de belastinginspectie van 12 maart 2004. „Megalain” OU op haar beurt, nam de betrokken verwervingen in haar boeken op en gaf ze (de verwervingen en de leveringen) aan bij de bevoegde autoriteiten van de Republiek Estland, in overeenstemming met het nationale recht van die lidstaat.
- 15 De NBI district Kaunas voerde een belastingcontrole uit met betrekking tot de juistheid van de door appellante tussen 1 juli 2008 en 31 december 2010 berekende, aangegeven en betaalde btw, andere belastingen en verplichte heffingen. Deze belastingcontrole leidde tot het opstellen van belastingcontrole rapport nr. AU16-12 van 28 mei 2013, waarin, onder meer, de betwiste btw werd berekend die appellante alsnog moest betalen over de bovengenoemde leveringen die zij had verricht aan „Megalain” OU. Uit dat controle rapport en uit besluit nr. (04.7.2)-K3-194 van 30 juli 2013, dat dit rapport bevestigde, blijkt dat de lokale belastingadministratie zich in wezen op het standpunt stelde dat de door appellante aan „Megalain” OU verrichte levering een binnenlandse levering vormde, die belastbaar was tegen het standaardtarief, en geen van belasting vrijgestelde (onder het nultarief vallende) intracommunautaire levering.
- 16 Bij besluit nr. 69-13 van 27 februari 2014 bevestigde de centrale belastingadministratie (geïntimeerde) het besluit van de NBI district Kaunas waarbij het controle rapport was bevestigd, waarna appellante administratief beroep instelde bij de belastinggeschillencommissie. Na het beroep van appellante te hebben onderzocht, oordeelde de belastinggeschillencommissie bij besluit nr. S-105(7-51/2014) van 2 juni 2014 dat de berekening van de btw en de bijbehorende bedragen die appellante voor de betrokken leveringen verschuldigd zou zijn, ongerechtvaardigd was.
- 17 Geïntimeerde, die het met die beoordeling van de belastinggeschillencommissie oneens was, stelde beroep in bij de regionale bestuursrechter te Vilnius, die, bij uitspraak van 23 maart 2015, waartegen thans hoger beroep aanhangig is, de standpunten van de lokale en centrale belastingadministratie gegrond verklaarde en het besluit van de belastinggeschillencommissie nietig verklaarde.

*Kwalificatie van de aan de orde zijnde rechtsbetrekking als (niet-)belastbare intracommunautaire levering of verwerving van goederen*

- 18 Het belastinggeschil in de onderhavige zaak betreft in wezen de vraag of de transacties tussen appellante en „Megalain” OU ten behoeve van de levering (verwerving) van de betrokken goederen zijn vrijgesteld van btw. In dit verband

kunnen, kort samengevat, de volgende feiten worden vastgesteld: (i) appellante verkocht de betrokken goederen aan een Estse btw-plichtige, „Megalain” OU, die het recht verwierf om op het grondgebied van Litouwen over deze goederen te beschikken (ii) „Megalain” OU verkocht die goederen aan in andere lidstaten gevestigde belastingplichtigen (iii) voornoemde goederen werden namens „Megalain” OU uitgevoerd naar de klanten (sommige van die goederen werden in Litouwen bewerkt alvorens te worden uitgevoerd).

- 19 Artikel 49, lid 1, van de btw-wet (zoals gewijzigd bij wet nr. IX-1960 van 15 januari 2004), dat op de aan de orde zijnde rechtsbetrekkingen van toepassing is, bepaalt dat „op goederen die worden geleverd aan een btw-plichtige die voor btw-doeleinden in een andere lidstaat is geïdentificeerd en die vanuit Litouwen worden verzonden naar een andere lidstaat (ongeacht de vraag of de goederen zijn verzonden door de leverancier van de goederen, de verwerver van de goederen of een derde die in opdracht van een van hen handelt), het nultarief voor de btw **[Or. 4]** wordt toegepast”.
- 20 Deze bepaling zet, *onder meer*, 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 (hierna: „btw-richtlijn”) om in nationaal recht. Dit artikel bepaalt dat de „[d]e lidstaten [...] vrijstelling [verlenen] 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”. De term „levering van goederen” wordt gedefinieerd als de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken (artikel 14 van de btw-richtlijn). Voorts zij opgemerkt dat, de intracommunautaire verwerving van goederen, in het algemeen, is vrijgesteld wanneer de levering van die goederen door belastingplichtigen in ieder geval op hun respectieve grondgebied is vrijgesteld [artikel 140, onder a), van de btw-richtlijn]. Overeenkomstig artikel 20 van de btw-richtlijn wordt als „intracommunautaire verwerving van goederen” beschouwd het verkrijgen van de macht om als een 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.
- 21 De belastingadministratie en de rechter in eerste aanleg waren in wezen van oordeel dat de door appellante verrichte goederenlevering aan „Megalain” OU niet binnen de werkingssfeer van bovengenoemde bepalingen van de btw-richtlijn en de btw-wet viel, omdat „Megalain” OU de goederen niet na deze van appellante te hebben verworven naar buiten het grondgebied van de Republiek Litouwen heeft vervoerd, maar deze onmiddellijk, dat wil zeggen terwijl zij nog steeds in

Litouwen waren en vóórdát zij werden vervoerd, doorverkocht aan andere belastingplichtigen.

- 22 Het Hof van Justitie heeft reeds meermaals geoordeeld dat een intracommunautaire levering, die de pendant is van een intracommunautaire verwerving, is vrijgesteld van btw indien zij voldoet aan de voorwaarden die zijn neergelegd in artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn (zie in die zin bijvoorbeeld arresten van 27 september 2007, Teleos e.a., C-409/04, EU:C:2007:548, punt 28, en 18 november 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punten 26 e.v.). Volgens vaste rechtspraak van het Hof van Justitie wordt de intracommunautaire levering van goederen pas vrijgesteld, wanneer de macht om als een eigenaar te beschikken over het goed op de afnemer is overgegaan en de leverancier aantoont dat dit goed naar een andere lidstaat is verzonden of vervoerd en het grondgebied van de lidstaat van levering ingevolge deze verzending of dit vervoer fysiek heeft verlaten (zie bijvoorbeeld arresten van 27 september 2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, punt 23; 7 december 2010, R, C-285/09, EU:C:2010:742, punt 41, en 16 december 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, punten 29 e.v.). Van belang is ook het feit dat de begrippen „intracommunautaire levering” en „intracommunautaire verwerving” objectief van aard zijn en onafhankelijk van het oogmerk en het resultaat van de betrokken handelingen worden toegepast (arresten van 27 september 2007, Teleos e.a., C-409/04, EU:C:2007:548, punt 38, en 7 december 2010, R, C-285/09, EU:C:2010:742, punt 39).
- 23 Wat betreft de overdracht op de verwerver van het recht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken, heeft het Hof erop gewezen dat dit een inherente voorwaarde is voor elke levering van goederen als omschreven in artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn en op zich niet volstaat om het intracommunautaire karakter van de betrokken handeling vast te stellen (arrest van 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punt 32). Met betrekking tot de overdracht van het recht om, in een situatie als in de onderhavige zaak aan de orde is, als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken in het geval van opeenvolgende leveringen, zij opgemerkt dat het Hof van Justitie in punt [38] van zijn arrest van 6 april 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232) heeft geoordeeld dat de eerste afnemer de macht om als een eigenaar over goederen te beschikken pas kan overdragen aan de tweede afnemer nadat hij dat die goederen vooraf van de eerste verkoper heeft verkregen.
- 24 Hieruit volgt dat, in het licht van de in de loop van de procedure vastgestelde relevante feitelijke omstandigheden, „Megalain” OU, op het moment waarop zij met de klanten (die waren gevestigd) in andere lidstaten van de Europese Unie, transacties aanging voor de levering (verkoop) van de betrokken goederen, op het grondgebied van Litouwen als een eigenaar over die goederen beschikte, in de zin van de in de btw-richtlijn uiteengezette bepalingen. Voorts is vastgesteld dat „Megalain” OU de goederen, nadat zij die van appellante had verworven, onmiddellijk doorverkocht aan klanten in Duitsland, Nederland **[Or. 5]**,



Denemarken of Polen. De onderhavige zaak betreft dus twee opeenvolgende leveringen, zodat het, in het licht van de door partijen in het belastinggeschil aangevoerde argumenten, in casu noodzakelijk is om vast te stellen welke van deze twee leveringen een intracommunautaire levering vormt die is vrijgesteld krachtens artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn.

- 25 Het Hof van Justitie heeft immers geoordeeld dat zelfs wanneer twee opeenvolgende leveringen van dezelfde goederen onder bezwarende titel tussen als zodanig handelende belastingplichtigen tot een enkele intracommunautaire verzending of een enkel intracommunautair vervoer leiden, deze verzending of dit vervoer aan slechts een van de twee leveringen kan worden toegerekend en alleen deze ene levering vrijgesteld is. Die uitlegging geldt ongeacht welke belastingplichtige – de eerste verkoper, de eerste afnemer of de tweede afnemer – het recht heeft om tijdens deze verzending of dat vervoer over de goederen te beschikken (zie arrest van 6 april 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, punt 45).
- 26 Aangaande de plaats van deze twee leveringen heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat wanneer de levering waarvoor de goederen intracommunautair worden verzonden of vervoerd, en die dus als pendant een in de lidstaat van aankomst van deze verzending of dat vervoer belaste intracommunautaire verwerving heeft, de eerste van de twee opeenvolgende leveringen is, de tweede levering wordt geacht te zijn verricht op de plaats van de intracommunautaire verwerving die eraan is voorafgegaan, dat wil zeggen in de lidstaat van aankomst. Omgekeerd, wanneer de levering waarvoor de goederen intracommunautair worden verzonden of vervoerd, de tweede van de twee opeenvolgende leveringen is, wordt de eerste levering, die per definitie heeft plaatsgevonden vóór de verzending of het vervoer van de goederen, geacht te zijn verricht in de lidstaat van aanvang van deze verzending of dat vervoer (arrest EMAG Handel Eder, reeds aangehaald, punt 50).
- 27 In de onderhavige zaak is, zoals reeds vermeld, vastgesteld dat „Megalain” OU nadat zij de betrokken goederen van appellante had verworven, deze goederen onmiddellijk doorverkocht aan klanten in andere lidstaten van de Europese Unie, dat wil zeggen dat de overdracht [van het recht] om als een eigenaar over de goederen te beschikken (de tweede levering) plaatsvond op Litouws grondgebied en vóór hun intracommunautaire vervoer. In dit verband heeft het Hof in zijn arrest van 16 december 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786) aangegeven dat nadat de macht om als een eigenaar over het goed te beschikken is overgegaan op de afnemer, de leverancier die de eerste levering verricht als de schuldenaar van de btw ter zake van deze handeling kan worden beschouwd wanneer hij door de afnemer ervan op de hoogte is gebracht dat de goederen, vóórdat zij de lidstaat van levering zouden verlaten, zouden worden doorverkocht aan een andere belastingplichtige, en de leverancier in weerwil van deze informatie heeft nagelaten de verwerver een gecorrigeerde factuur inclusief btw te sturen. In de onderhavige zaak bestaat er, zoals reeds vermeld, in dit stadium van

de procedure voldoende objectieve informatie die een redelijk vermoeden rechtvaardigt dat appellante toen zij de betrokken goederen aan „Megalain” OU leverde, wist (of had moeten weten) dat die goederen onmiddellijk, dat wil zeggen terwijl zij zich nog op Litouws grondgebied bevonden, zouden worden doorverkocht aan en vervoerd naar andere belastingplichtigen.

- 28 Volgens deze kamer leiden al die overwegingen, gelet op de hiervoor besproken wettelijke regels, enerzijds, tot de conclusie dat de door appellante verrichte levering van goederen aan „Megalain” OU (de eerste levering) mogelijk niet binnen de werkingssfeer van de in artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn voorziene btw-vrijstelling valt.
- 29 Anderzijds was „Megalain” OU gedurende het relevante tijdvak niet in Litouwen gevestigd, maar voor btw-doeleinden in de republiek Estland geïdentificeerd. Toen zij de goederen van appellante verwierf, gaf zij duidelijk te kennen dat zij van plan was die goederen naar buiten het Litouwse grondgebied te vervoeren; ten tijde van het tot stand brengen van die transacties was bekend dat de goederen zouden worden geleverd aan in andere lidstaten (Duitsland, Nederland, Denemarken of Polen) gevestigde belastingplichtigen. De goederen werden vervoerd vanuit Litouwen en niets in de zaak weerspreekt de verklaringen van appellante dat de btw over de betrokken goederen was betaald in de lidstaten waarin zij waren verkocht (geïntimeerde betwist dit punt in beginsel niet; het tijdens de belastingcontrole verzamelde bewijs, inclusief het bewijs dat was verkregen van de bevoegde autoriteiten van de andere lidstaten, trekt de geldigheid van deze verklaringen niet in twijfel). Met andere woorden, op het moment waarop de eerste levering (van appellante aan „Megalain” OU) werd overeengekomen en uitgevoerd, bestond er reeds wetenschap omtrent de tweede levering (van „Megalain” OU aan ondernemingen in Duitsland, Nederland, Denemarken en Polen), en de eerste levering werd verricht teneinde onmiddellijk de tweede levering te kunnen uitvoeren. In feite kan uit het in de zaak verzamelde bewijs redelijkerwijs worden afgeleid dat, met name gelet op het feit dat de doorverkoop (de levering) van de betrokken goederen [Or. 6] onmiddellijk (nog dezelfde dag, of de dag daarop) plaatsvond, „Megalain” OU vóór de eerste levering (verwerving) reeds bestellingen voor de betrokken goederen had van in andere lidstaten gevestigde belastingplichtigen. Ook moet er rekening mee worden gehouden dat de overdracht van de betrokken goederen nu juist werd verricht door „Megalain” OU (in haar eigen naam) (dat wil zeggen dat het de eerste verwerper van de goederen was die het vervoer heeft doen plaatsvinden); bovendien was het vervoer van die goederen (behalve het deel van de goederen dat voorafgaand aan het vervoer naar de lidstaten van de Europese Unie werd bewerkt) in feite aangevangen op de plaats waar de goederen zich bevonden op het moment van hun eerste levering (zoals reeds vermeld droeg appellante zorg voor de goederen en hield zij deze in opslag tot het moment waarop zij de pakhuizen verlieten). Een andere belangrijke overweging is het feit dat, met name gelet op bovengenoemde overeenkomst tot commerciële samenwerking en de relaties tussen „Megalain”

OU en appellante, „Megalain” OU feitelijk optrad als een „verborgen” tussenpersoon.

- 30 Al deze feitelijke omstandigheden suggereren dat het enkele feit dat in een andere lidstaat van de Europese Unie (namelijk Duitsland, Nederland, Denemarken en Polen) gevestigde belastingplichtigen het recht hebben verworven om over de betrokken goederen te beschikken voordat deze vanuit het Litouwse grondgebied werden vervoerd, op zichzelf de conclusie dat de eerste levering (door appellante aan „Megalain” OU) krachtens artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn is vrijgesteld, niet in twijfel hoeft te trekken.
- 31 Voorts moet er rekening mee worden gehouden dat erkenning dat de door appellante verrichte goederenlevering is onderworpen aan de btw ook zou betekenen dat de verwerving door „Megalain” OU, dat wil zeggen, door een belastingplichtige die is gevestigd en voor btw-doeleinden is geïdentificeerd in Estland, eveneens onderworpen is aan de btw (de levering wordt bepaald door de verwerving).
- 32 Ook dient in herinnering te worden gebracht dat overeenkomstig de algemene regel van artikel 40 van de btw-richtlijn 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. In dit verband merkt deze kamer op dat toen „Megalain” OU de goederen verwierf van appellante in de onderhavige zaak, het bekend was (en dergelijke bedoelingen van de Estse onderneming worden ondersteund door de in de zaak verzamelde bewijzen) dat die goederen zouden worden vervoerd naar andere lidstaten van de Europese Unie (hun verzending – vervoer – zou eindigen in die lidstaten), dat wil zeggen dat het doel van de verwerving erin bestond die goederen uit te voeren naar Duitsland, Nederland, Denemarken of Polen.
- 33 Verder zij opgemerkt dat op de namens „Megalain” OU aan de belastingplichtigen in de andere lidstaten verstrekte facturen in beginsel werd aangegeven dat de levering van de betrokken goederen was vrijgesteld krachtens artikel 28 quater, E, lid 3, van de Zesde richtlijn, dat overeenkomt met artikel 141 van de btw-richtlijn. Die verwervingen en leveringen werden aangegeven bij de bevoegde autoriteiten in Estland (belastingadministratie) in overeenstemming met de vastgestelde procedure. De [Litouwse] belastinggeschillencommissie stelde zich, in wezen, voorts op het standpunt dat de verwervingen door „Megalain” OU van appellante, en de daaropvolgende leveringen aan in Duitsland, Nederland, Denemarken en Polen gevestigde belastingplichtigen overeenkomen met de verwerving waarin artikel 141 van de btw-richtlijn voorziet.
- 34 Artikel 141 van de btw-richtlijn bepaalt: „Elke lidstaat treft bijzondere maatregelen om de intracommunautaire verwerving van goederen die overeenkomstig artikel 40 binnen zijn grondgebied wordt 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.”
- 35 Deze regels beogen, wanneer de aangehaalde bepaling wordt gelezen in samenhang met, *onder meer*, de artikelen 40 en 42 van de btw-richtlijn, ten eerste, te waarborgen dat over de betrokken intracommunautaire verwerving [Or. 7] belasting wordt geheven en, ten tweede; te voorkomen dat over dezelfde verwerving tweemaal belasting wordt geheven (zie betrekking tot deze kwestie arrest van 22 april 2010, X en fiscale eenheid Facet/Facet Trading, C-536/08 en C-539/08, EU:C:2010:217, punt 35). De doelstelling van deze bepalingen bestaat erin de belastingopbrengst te doen toekomen aan de lidstaat waar het eindverbruik van de geleverde goederen plaatsvindt (zie arrest van 6 april 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, punt 40).
- 36 Gelet op het voorgaande, is deze kamer van oordeel dat, nu ander bewijsmateriaal in de onderhavige zaak ontbreekt, de door appellante verrichte levering aan „Megalain” OU deel uitmaakte van een keten van transacties die verband houden met de betrokken leveringen (verwervingen), welke tot doel en gevolg had dat op Litouws grondgebied goederen werden verworven met het voornemen deze te verkopen aan belastingplichtigen in andere lidstaten, waarin het eindverbruik van die goederen plaatsvond. Het voor appellante, en daarmee de afnemer, geldende vereiste btw te betalen over de betrokken leveringen (de transacties die plaatsvonden tussen appellante en „Megalain” OU) kan ertoe leiden dat dezelfde verwerving tweemaal wordt belast omdat, zoals reeds vermeld, in geval van een intracommunautaire verwerving de plaats van onderwerping aan de btw wordt geacht te zijn gelegen in de lidstaat van aankomst van de verzending of van het

vervoer, zijnde de lidstaat van eindverbruik (zie met betrekking tot deze kwestie arrest van 22 april 2010, X en fiscale eenheid Facet/Facet Trading, C-536/08 en C-539/08, EU:C:2010:217, punt 44).

- 37 Bijgevolg is het, gelet op het voorgaande, in casu noodzakelijk om het Hof van Justitie te verzoeken om verduidelijking met betrekking tot de vraag of de artikelen 138, lid 1, 140, onder a), en/of 141 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat de levering van goederen door een in een eerste lidstaat gevestigde belastingplichtige (in casu appellante) overeenkomstig die bepalingen moet worden vrijgesteld in het geval waarin, vóór die leveringstransactie plaatsvindt, de afnemer (dat wil zeggen een persoon die is geïdentificeerd als belastingplichtige in een tweede lidstaat – in casu „Megalain” OU) te kennen geeft voornemens te zijn die goederen onmiddellijk, alvorens ze te vervoeren vanuit de eerste lidstaat, door te verkopen aan een in een derde lidstaat gevestigde belastingplichtige (in casu een in Duitsland, Nederland, Denemarken of Polen gevestigde belastingplichtige) voor wie die goederen ook worden vervoerd naar die derde lidstaat.
- 38 Deze kamer merkt ook op dat, zoals reeds vermeld, een deel van de betrokken goederen werd bewerkt (dat wil zeggen: bevroren vis werd gesorteerd, bedekt met ijs, verpakt in polyethyleen zakken en kartonnen dozen) in opdracht van „Megalain” OU voordat zij vanuit het Litouwse grondgebied werden vervoerd. Er zij op gewezen dat de bewerking van de betrokken goederen deze een nieuwe kwaliteit verleende en gereed maakte voor verkoop, en duidelijk een wijziging van de waarde ervan bewerkstelligde. Derhalve is het in casu eveneens nuttig het Hof van Justitie te verzoeken of het antwoord op de vorige vraag wordt beïnvloed door het feit dat de betrokken goederen, voordat zij vanuit het Litouwse grondgebied werden uitgevoerd, op de hierboven beschreven wijze werden bewerkt.
- 39 Zoals reeds vermeld wordt de vaststelling van de plaats van een (belastbare) intracommunautaire levering of een intracommunautaire verwerving, in het algemeen, in verband gebracht met de plaats waar het vervoer of de verzending van de goederen eindigt. Een taalkundige analyse van de artikelen 33, lid 1, 40, en 138, lid 1, van de btw-richtlijn suggereert dat in het geval van vrijstelling dezelfde, dat wil zeggen onbewerkte, goederen moeten worden geleverd (verworven). Anderzijds verandert de enkele bewerking van goederen niets aan het feit dat, inhoudelijk, de vervoerde of verzonden goederen in wezen dezelfde zijn als die welke werden verworven.

*Verzoek om een prejudiciële beslissing*

- 40 De hoogste bestuursrechtelijke instantie van Litouwen is de rechter in eerste aanleg voor bestuursrechtelijke geschillen (artikel 20 van de Administracinijų bylų teisenos įstatymas – Litouwse wet inzake de bestuursrechtelijke procedures); derhalve moet die rechterlijke instantie in een zaak waarin een vraag rijst betreffende de uitlegging van rechtshandelingen van instellingen van de Europese

Unie waarvan het antwoord noodzakelijk is voor de beslechting van die zaak, een verzoek indienen bij het Hof van Justitie van de Europese Unie om een prejudiciële beslissing (artikel 267, derde alinea, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, en artikel 40, lid 1, van de Lietuvos Respublikos teismų įstatymas – Litouwse wet op de rechterlijke organisatie).

- 41 Zoals blijkt uit de voorgaande overwegingen, wordt deze kamer in wezen geconfronteerd met de vraag of de levering van de goederen door appellante aan „Megalain” OU (de verwerving van de goederen door „Megalain” OU van appellante) is vrijgesteld van btw (toepassing van het nultarief voor de btw) **[Or. 8]**.
- 42 Het antwoord op de vragen die zijn opgenomen in het dictum van de onderhavige beschikking en die worden verwezen naar het Hof van Justitie, zal beslissend zijn voor de onderhavige zaak aangezien het de uitlegging van de nationale wettelijke bepalingen alsook de toepassing daarvan op de aan de orde zijnde rechtsbetrekkingen mogelijk maakt en daarmee de nuttige werking van het Unierecht verzekert en de omvang van appellantes belastingverplichtingen vaststelt.

Gelet op een en ander verklaart deze kamer het volgende:

[OMISSIS]

Het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

- 1) Moeten de artikelen 138, lid 1, 140, onder a), en/of 141 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, *onder meer*, de artikelen 33 en 40 daarvan, aldus worden uitgelegd dat, in omstandigheden als hier (in het hoofdgeding) aan de orde, de levering van goederen door een in een eerste lidstaat gevestigde belastingplichtige overeenkomstig die bepalingen moet worden vrijgesteld in het geval waarin, vóór die leveringstransactie plaatsvindt, de afnemer (dat wil zeggen een persoon die is geïdentificeerd als belastingplichtige in een tweede lidstaat) te kennen geeft voornemens te zijn die goederen onmiddellijk, alvorens ze te vervoeren vanuit de eerste lidstaat, door te verkopen aan een in een derde lidstaat gevestigde belastingplichtige, voor wie die goederen ook worden vervoerd (verzonden) naar die derde lidstaat?
- 2) Wordt het antwoord op vraag 1 beïnvloed door het feit dat een deel van de goederen werd bewerkt in opdracht van de (voor belastingdoeleinden) in de tweede lidstaat gevestigde belastingplichtige, voordat zij werden uitgevoerd naar de derde lidstaat?

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

[OMISSIS]Arūnas Dirvonas

Veslava Ruskan