Downloaded via the EU tax law app / web

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

20 juni 2018 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 143, lid 1, onder d), en artikel 143, lid 2 – Vrijstellingen van btw bij invoer – Invoer gevolgd door een intracommunautaire levering – Voorwaarden – Bewijs van verzending of vervoer van goederen naar een andere lidstaat – Vervoer onder een accijnsschorsingsregeling – Overdracht van de macht om over de goederen te beschikken aan de afnemer – Belastingfraude – Geen verplichting voor de bevoegde autoriteit om de belastingplichtige te helpen bij het vergaren van de nodige inlichtingen om te bewijzen dat aan de vrijstellingsvoorwaarden is voldaan”

In zaak C?108/17,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Vilniaus apygardos administracinis teismas (bestuursrechter in eerste aanleg Vilnius, Litouwen) bij beslissing van 15 februari 2017, ingekomen bij het Hof op 3 maart 2017, in de procedure

„Enteco Baltic” UAB

tegen

Muitin?s departamentas prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos,

in tegenwoordigheid van:

Vilniaus teritorin? muitin?,

wijst

HET HOF (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: T. von Danwitz, kamerpresident, C. Vajda, E. Juhász, K. Jürimäe (rapporteur) en C. Lycourgos, rechters,

advocaat-generaal: P. Mengozzi,

griffier: M. Aleksejev, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 25 januari 2018,

gelet op de opmerkingen van:

– „Enteco Baltic” UAB, vertegenwoordigd door A. Medelien?, advokat?, en M. Bielskien?, advokato pad?j?ja,

– de Litouwse regering, vertegenwoordigd door R. Krasuckait?, D. Stepanien?, K. Dieninis en D. Kriau?i?nas als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en J. Jokubauskait? als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 22 maart 2018,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 138, artikel 143, lid 1, onder d), en artikel 143, lid 2, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/69/EG van de Raad van 25 juni 2009 (PB 2009, L 175, blz. 12) (hierna: „btw-richtlijn”), alsmede van de beginselen van fiscale neutraliteit en van bescherming van het gewettigd vertrouwen.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen „Enteco Baltic” UAB en de Muitin?s departamentas prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (douanediensten van het ministerie van Financiën, Litouwen; hierna: „SND”) betreffende de vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) voor de invoer, in Litouwen, van brandstoffen afkomstig uit Wit-Rusland, die vervolgens naar andere lidstaten worden verzonden of vervoerd.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Btw-richtlijn

3 Overeenkomstig artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn „[wordt] [a]ls ‚levering van goederen’ [...] beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken”.

4 Artikel 131 van deze richtlijn luidt:

„De in de hoofdstukken 2 tot en met 9 geregelde vrijstellingen zijn van toepassing onverminderd andere [...] bepalingen [van Unierecht] en onder de voorwaarden die de lidstaten stellen om een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen.”

5 Artikel 138, lid 1, van die richtlijn bepaalt:

„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 [Unie], 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.”

6 Bij richtlijn 2009/69, waarvan de omzettingstermijn op 1 januari 2011 verstreek, is een lid 2 toegevoegd aan artikel 143 van de btw-richtlijn in de oorspronkelijke versie ervan. Aangezien de handelingen die in het hoofdgeding aan de orde zijn, plaatsvonden in de periode van 2010 tot en met 2012, zijn de twee opeenvolgende versies van dit artikel 143 van toepassing op het hoofdgeding.

7 Overwegingen 3 tot en met 5 van richtlijn 2009/69 luiden als volgt:

„(3) De invoer van goederen is vrijgesteld van [btw], indien deze goederen na invoer worden geleverd aan of overgebracht naar een belastingplichtige in een andere lidstaat. De voorwaarden waaronder deze vrijstelling wordt verleend, worden vastgesteld door de lidstaten. Er is echter gebleken dat bepaalde handelaren misbruik maken van de verschillen in toepassing om de betaling van btw op ingevoerde goederen te ontwijken.

(4) Om dergelijk misbruik te voorkomen moet op communautair niveau ten aanzien van bepaalde handelingen een aantal minimumvoorwaarden voor de vrijstelling worden vastgesteld.

(5) Daar de doelstellingen van deze richtlijn, namelijk het tegengaan van btw-fraude, om bovengenoemde redenen niet voldoende door de lidstaten zelf kunnen worden verwezenlijkt en derhalve beter door de Gemeenschap kunnen worden verwezenlijkt, kan de Gemeenschap [...] maatregelen nemen. [...]”

8 In artikel 143 van de btw-richtlijn is bepaald:

„1. De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

d) de invoer van vanuit een derdelandsgebied of een derde land verzonden of vervoerde goederen in een andere lidstaat dan de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer, indien de levering van deze goederen, verricht door de importeur die uit hoofde van artikel 201 is aangewezen of erkend als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon, overeenkomstig artikel 138 is vrijgesteld;

[...]

2. De vrijstelling overeenkomstig lid 1, punt d), is, in gevallen waarin de invoer van goederen gevolgd wordt door levering van de goederen die overeenkomstig artikel 138, lid 1, en lid 2, punt c), is vrijgesteld, alleen van toepassing indien de importeur op het tijdstip van de invoer aan de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van invoer ten minste de volgende informatie heeft verstrekt:

a) het nummer waaronder hij voor btw-doeleinden in de lidstaat van invoer is geïdentificeerd, of het nummer waaronder zijn tot voldoening van de btw gehouden fiscaal vertegenwoordiger voor btw-doeleinden in de lidstaat van invoer is geïdentificeerd;

b) het nummer waaronder de afnemer aan wie de goederen overeenkomstig artikel 138, lid 1, worden geleverd voor btw-doeleinden in een andere lidstaat is geïdentificeerd, [...];

c) het bewijs dat de ingevoerde goederen bestemd zijn om vanuit de lidstaat van invoer naar een andere lidstaat te worden vervoerd of verzonden.

De lidstaten kunnen echter bepalen dat het in punt c) bedoelde bewijs slechts aan de bevoegde autoriteiten hoeft te worden verstrekt indien daarom wordt verzocht.”

9 Artikel 167 van deze richtlijn bepaalt:

„Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.”

Regeling inzake de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de btw

10 Verordening (EU) nr. 904/2010 van de Raad van 7 oktober 2010 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (PB 2010, L 268, blz. 1) is een herschikking van verordening (EG) nr. 1798/2003 van de Raad van 7 oktober 2003 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de [btw] en tot intrekking van verordening (EEG) nr. 218/92 (PB 2003, L 264, blz. 1).

11 Verordening nr. 904/2010, waarbij – zoals in artikel 61, eerste alinea, ervan is bepaald – verordening nr. 1798/2003 met ingang van 1 januari 2012 is ingetrokken, is overeenkomstig artikel 62, tweede alinea, ervan vanaf deze datum van toepassing. Gelet op het tijdstip waarop de in het hoofdgeding betwiste uitwisseling van inlichtingen plaatsvond, is verordening nr. 904/2010 relevant voor de onderhavige zaak.

12 Overwegingen 3, 4 en 7 van verordening nr. 904/2010 luiden als volgt:

„(3) Belastingontduiking en belastingontwijking over de grenzen van de lidstaten leiden tot inkomstenderving voor de begrotingen en vormen een inbreuk op het beginsel van fiscale rechtvaardigheid. Zij kunnen ook verstoringen in het kapitaalverkeer en in de concurrentievoorwaarden veroorzaken. Zij beïnvloeden dus de werking van de interne markt.

(4) De bestrijding van btw-ontduiking vraagt om nauwe samenwerking tussen de bevoegde autoriteiten die in elk van de lidstaten met de uitvoering van de ter zake vastgestelde bepalingen belast zijn.

[...]

(7) Ten behoeve van de inning van de verschuldigde belasting dienen de lidstaten samen te werken om er voor te helpen zorgen dat de btw juist wordt geheven. Daarom moeten zij niet alleen toezien op de juiste toepassing van de in hun eigen grondgebied verschuldigde belasting, maar zouden ook de andere lidstaten moeten bijstaan om te zorgen voor de juiste toepassing van de belasting die verband houdt met een op hun grondgebied verrichte activiteit maar verschuldigd is in een andere lidstaat.”

13 Artikel 1, leden 1 en 2, van deze verordening bepaalt:

„1. Bij deze verordening worden de voorwaarden vastgesteld waaronder de bevoegde autoriteiten die in de lidstaten met de uitvoering van de wetgeving inzake de btw belast zijn, onderling en met de Commissie samenwerken om de naleving van die wetgeving te verzekeren.

Daartoe worden bij deze verordening regels en procedures vastgesteld, die de bevoegde autoriteiten in de lidstaten in staat stellen samen te werken en onderling alle inlichtingen uit te wisselen met het oog op een juiste btw-heffing, toe te zien op de juiste toepassing van de btw, met name bij intracommunautaire transacties, en de btw-fraude te bestrijden. Bij deze verordening worden met name de regels en procedures vastgesteld die de lidstaten in staat stellen deze inlichtingen te verzamelen en uit te wisselen langs elektronische weg.

2. Bij deze verordening worden de voorwaarden vastgesteld waaronder de in lid 1 bedoelde autoriteiten bijstand dienen te verlenen ter bescherming van de btw-opbrengsten van alle lidstaten.”

14 Artikel 7, lid 1, van die verordening luidt:

„Op verzoek van de verzoekende autoriteit verstrekt de aangezochte autoriteit de in artikel 1 bedoelde inlichtingen, ook wanneer het verzoek een welbepaald geval of verscheidene

welbepaalde gevallen betreft.”

15 Artikel 54, lid 1, van dezelfde verordening bepaalt:

„De aangezochte autoriteit van een lidstaat verstrekt de in artikel 1 bedoelde inlichtingen aan de verzoekende autoriteit van een andere lidstaat op voorwaarde dat:

a) het aantal en de aard van de binnen een bepaalde periode door deze verzoekende autoriteit ingediende verzoeken om inlichtingen de aangezochte autoriteit administratief niet onevenredig zwaar belasten,

b) de verzoekende autoriteit voor het verkrijgen van de inlichtingen eerst een beroep heeft gedaan op alle gebruikelijke bronnen die zij in de gegeven omstandigheden had kunnen benutten zonder het verkrijgen van het beoogde resultaat in gevaar te brengen.”

Accijnsregeling

16 Hoofdstuk IV van richtlijn 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van richtlijn 92/12/EEG (PB 2009, L 9, blz. 12, met rectificatie in PB 2009, L 339, blz. 60) bevat de regels inzake de overbrenging van accijnsgoederen onder schorsing van accijns. Dat hoofdstuk omvat de artikelen 17 tot en met 31 van deze richtlijn.

17 Artikel 21, leden 1 tot en met 3, van die richtlijn luiden als volgt:

„1. Accijnsgoederen worden uitsluitend als overgebracht onder een accijnsschorsingsregeling aangemerkt indien de overbrenging geschiedt onder dekking van een elektronisch administratief document dat is opgesteld overeenkomstig de leden 2 en 3.

2. Voor de toepassing van lid 1 van dit artikel dient de afzender een voorlopig elektronisch administratief document in bij de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van verzending met behulp van het in beschikking nr. 1152/2003/EG, artikel 1, bedoelde geautomatiseerd systeem (hierna ‚het geautomatiseerde systeem’ genoemd).

3. De bevoegde autoriteiten van de lidstaten van verzending verrichten een elektronische controle van de gegevens in het voorlopig elektronisch administratief document.

Indien de gegevens niet in orde zijn bevonden, wordt de afzender daarvan onverwijld in kennis gesteld.

Indien de gegevens in orde zijn bevonden, kennen de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van verzending aan het document een unieke administratieve referentiecode toe en verstrekken zij deze aan de afzender.”

18 Artikel 24 van die richtlijn bepaalt:

„1. Bij ontvangst van accijnsgoederen op een van de in artikel 17, lid 1, onder a) i), ii) en iv), of lid 2 bedoelde bestemmingen zendt de geadresseerde, behoudens in ten genoegen van de bevoegde autoriteiten naar behoren gerechtvaardigde gevallen, onverwijld en uiterlijk binnen vijf werkdagen na het eindigen van de overbrenging een bericht betreffende de ontvangst van de goederen, hierna ‚bericht van ontvangst’ genoemd, met behulp van het geautomatiseerde systeem.

[...]

3. De bevoegde autoriteiten van de lidstaten van bestemming verrichten een elektronische controle van de gegevens in het bericht van ontvangst.

Indien de gegevens niet in orde zijn bevonden, wordt de geadresseerde daarvan onverwijld in kennis gesteld.

Indien de gegevens in orde zijn bevonden, bevestigen de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van bestemming de geadresseerde dat het bericht van ontvangst geregistreerd is en zenden zij het door naar de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van verzending.

4. De bevoegde autoriteiten van de lidstaat van verzending zenden het bericht van ontvangst door naar de afzender. Indien de plaats van verzending en de plaats van bestemming zich in dezelfde lidstaat bevinden, zenden de bevoegde autoriteiten van die lidstaat het bericht van ontvangst rechtstreeks toe aan de afzender."

19 Bij verordening (EG) nr. 684/2009 van de Commissie van 24 juli 2009 tot uitvoering van richtlijn 2008/118 wat betreft de geautomatiseerde procedures voor de overbrenging van accijnsgoederen onder schorsing van accijns (PB 2009, L 197, blz. 24, met rectificatie in PB 2011, L 23, blz. 53) zijn overeenkomstig artikel 1, onder a), ervan, met name regels vastgesteld voor de structuur en de inhoud van de elektronische berichten die via het in artikel 21, lid 2, van richtlijn 2008/118 bedoelde geautomatiseerde systeem worden uitgewisseld met het oog op de toepassing van de artikelen 21 tot en met 25 van laatstgenoemde richtlijn.

20 Artikel 3 van deze verordening luidt als volgt:

„1. Het voorlopige elektronische administratieve document dat wordt ingediend overeenkomstig artikel 21, lid 2, van richtlijn [2008/118] en het elektronische administratieve document waaraan een administratieve referentiecode wordt toegekend overeenkomstig artikel 21, lid 3, derde alinea, van die richtlijn, dienen te voldoen aan het bepaalde in tabel 1 van bijlage I bij deze verordening.

2. Het voorlopige elektronische administratieve document mag ten vroegste zeven dagen voor de datum die op dat document als datum van verzending van de accijnsgoederen in kwestie is vermeld, worden ingediend."

21 In artikel 7 van die verordening is bepaald:

„Het overeenkomstig artikel 24 van richtlijn [2008/118] ingediende bericht van ontvangst en het overeenkomstig artikel 25 van die richtlijn ingediende bericht van uitvoer moeten voldoen aan het bepaalde in tabel 6 van bijlage I bij deze verordening."

Litouws recht

22 Artikel 143, leden 1 en 2, van de btw-richtlijn is in het Litouwse recht omgezet bij artikel 35 van de Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas (Litouwse btw-wet; hierna: „btw-wet"). Dit artikel 35 staat in titel V van de btw-wet, met als opschrift „Gevallen waarin ingevoerde goederen niet zijn onderworpen aan btw bij invoer". Dat artikel bepaalt:

„1. Ingevoerde goederen worden vrijgesteld van btw bij invoer wanneer op het tijdstip van invoer bekend is dat die goederen bestemd zijn om te worden uitgevoerd en zullen worden vervoerd naar een andere lidstaat, en de goederenlevering door de importeur vanuit de Republiek Litouwen naar een andere lidstaat overeenkomstig hoofdstuk VI van deze wet is onderworpen aan een btw-tarief van 0 %.

2. De bepalingen van dit artikel zijn van toepassing wanneer de importeur voor btw-doeleinden in de Republiek Litouwen is geregistreerd en de goederen naar een andere lidstaat worden vervoerd binnen een tijdvak van niet meer dan één maand na de dag van het belastbare feit, zoals bepaald in artikel 14, lid 12 of lid 13, van deze wet. Om objectieve redenen kan een langer tijdvak worden vastgesteld waarbinnen de goederen moeten worden vervoerd.

3. De nadere regels voor toepassing van dit artikel worden vastgesteld door de nationale douaneautoriteiten en de centrale belastingdienst."

23 Artikel 49, lid 1, van de btw-wet luidt:

„Het btw-tarief van 0 % is van toepassing op goederen die worden geleverd aan een persoon die in een andere lidstaat voor btw-doeleinden is geregistreerd, en vanuit het nationale grondgebied worden uitgevoerd naar een andere lidstaat [...]"

24 Artikel 56 van de btw-wet, dat betrekking heeft op het „[b]ewijs van toepasselijkheid van het btw-tarief van 0 %", bepaalt:

„1. [...] Een btw-plichtige die het btw-tarief van 0 % heeft toegepast overeenkomstig artikel 49 van deze wet, moet over bewijsstukken van de uitvoer van de goederen buiten het nationale grondgebied beschikken en, wanneer het btw-tarief van 0 % is toegepast op goederen die worden geleverd aan een persoon die in een andere lidstaat voor btw-doeleinden is geregistreerd, over bewijsstukken die aantonen dat de persoon naar wie de goederen zijn uitgevoerd, in een andere lidstaat btw-plichtig is.

[...]

4. Onverminderd de overige bepalingen van dit artikel is de belastingdienst gerechtigd om, overeenkomstig de bij de Mokes?i? administravimo ?statymas (wet inzake de belastingdienst) vastgestelde nadere regels, te eisen dat aanvullende bewijzen worden overgelegd om te kunnen beoordelen of het btw-tarief van 0 % terecht is toegepast. [...]

5. Onverminderd de overige bepalingen van dit artikel heeft de belastingdienst het recht ambtshalve of via de bevoegde handhavingsinstanties aanvullende bewijzen te vergaren om te kunnen beoordelen of het btw-tarief van 0 % terecht is toegepast. [...]"

25 De „Regels voor vrijstelling van btw bij invoer van goederen die in een andere lidstaat van de Europese Unie worden ingevoerd en geleverd" (hierna: „Regels") zijn goedgekeurd bij besluit nr. 1B?439/VA?71 van 29 april 2004 van de directeur van de SND en de verantwoordelijke van de Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (nationale belastinginspectie ressorterend onder het ministerie van Financiën, Litouwen; hierna: „Inspectie"). Punt 4 van deze Regels luidt als volgt:

„Goederen die op het nationale grondgebied worden ingevoerd, zijn vrijgesteld van btw als aan alle onderstaande voorwaarden is voldaan:

4.1. op het tijdstip van invoer is bekend dat de goederen bestemd zijn om te worden uitgevoerd en naar een andere lidstaat zullen worden vervoerd;

[...]"

26 In punt 7 van die Regels is het volgende bepaald:

„Ten behoeve van de douanecontrole moeten, naast de overige documenten, de volgende stukken samen met de invoeraangifte worden ingediend:

[...]

7.2. documenten die aantonen dat de goederen die op het nationale grondgebied zijn ingevoerd, bestemd zijn om te worden vervoerd en naar een andere lidstaat zullen worden vervoerd (in het bijzonder vervoerdocumenten of een overeenkomst).”

27 De Regels zijn gewijzigd bij besluit nr. 1B?773/VA?119 van 28 december 2010 van de directeur van de SND en de verantwoordelijke van de Inspectie, dat op 1 januari 2011 in werking is getreden. Bij dat besluit is een punt 71 aan de Regels toegevoegd, waarin het volgende is bepaald:

„De importeur dient de regionale douanedienst onverwijld schriftelijk op de hoogte te brengen ingeval van wijziging van de plaats van opslag van de goederen of van de afnemer van de goederen (de belastingplichtige van de andere lidstaat en/of van de lidstaat van levering van de goederen die zijn vermeld in de ten behoeve van de douanecontrole overgelegde documenten), door nieuwe stukken over te leggen waarin de redenen voor de wijzigingen worden uiteengezet en door kopieën van de bewijsstukken bij te voegen.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

28 Enteco Baltic is een in Litouwen gevestigde vennootschap. Zij is actief in de groothandel in brandstoffen.

29 In de periode die in het hoofdgeding aan de orde is, te weten tussen 2010 en 2012, heeft Enteco Baltic uit Belarus afkomstige brandstoffen in Litouwen ingevoerd. Deze brandstoffen waren onder de zogenoemde „douaneregeling 42” geplaatst, zodat zij met vrijstelling van btw bij invoer in het vrije verkeer konden worden gebracht. Deze vennootschap heeft in de aangiften van invoer het btw-identificatienummer opgegeven van de afnemers uit een andere lidstaat, aan wie zij de producten wilde leveren. Zij sloeg de producten op in entrepots voor accijnsgoederen, die aan andere Litouwse ondernemingen toebehoorden.

30 Enteco Baltic heeft deze brandstoffen op basis van schriftelijke overeenkomsten en individuele bestellingen verkocht aan vennootschappen gevestigd in Polen, Slowakije en Hongarije. Die overeenkomsten voorzagen in levering „af fabriek” („ex?works”). Enteco Baltic was uit hoofde van die overeenkomsten dus slechts gehouden om de brandstoffen aan de afnemers in Litouwen te overhandigen, en laatstgenoemden waren verantwoordelijk voor het verdere vervoer van de producten naar de lidstaat van bestemming. Zowel de individuele bestellingen van de afnemers als de door Enteco Baltic opgestelde facturen werden gewoonlijk per e?mail verstuurd.

31 Voor het vervoer van de producten werden elektronische documenten voor het vervoer van accijnsgoederen opgesteld, alsook CMR-vrachtbrieven (vrachtbrieven opgesteld volgens het op 19 mei 1956 te Genève ondertekende Verdrag betreffende de overeenkomst tot internationaal vervoer van goederen over de weg, zoals gewijzigd bij het protocol van 5 juli 1978). Deze vrachtbrieven waren ingevuld door de verantwoordelijke werknemers van het belastingentrepot van verzending en vermeldden met name de plaats van verzending van de producten (te weten het belastingentrepot van verzending), de afnemer van de producten en de plaats van ontvangst van de goederen (te weten het belastingentrepot van bestemming).

32 Na de levering van de producten in de in Polen gelegen belastingentrepots van

bestemming, ontving Enteco Baltic een elektronische bevestiging van de levering van deze producten (hierna: „e?ROR ter bevestiging van ontvangst”). Tevens ontving zij van de belastingentrepots van bestemming de CMR-vrachtbrieven waarin de ontvangst van die producten werd bevestigd.

33 Enteco Baltic verkocht soms producten aan andere belastingplichtigen uit andere lidstaten dan de belastingplichtigen van wie het identificatienummer op de aangiften van invoer was vermeld. De gegevens betreffende deze belastingplichtigen, waaronder hun btw-identificatienummer, werden steeds aan de Inspectie verstrekt in de maandelijkse verslagen over de levering van producten in andere lidstaten.

34 In 2012 heeft de Vilniaus teritorin? muitin? (regionale douanedienst van Vilnius, Litouwen; hierna: „SDV”) een steekproefcontrole verricht van de aangiften van invoer die tussen 1 april 2010 en 31 mei 2012 waren ingediend, waarbij hij onregelmatigheden in de btw-identificatienummers heeft vastgesteld. De regionale douanedienst heeft de aangiften van invoer gecorrigeerd.

35 In 2013 ontving de Inspectie van de Poolse, Slowaakse en Hongaarse belastingdiensten inlichtingen over mogelijke fraude bij de toepassing van „douaneregeling 42”. Deze belastingdiensten deelden met name mee dat zij de ontvangst van de betrokken brandstoffen door de afnemers niet konden bevestigen en dat de afnemers voor de betrokken perioden geen btw hadden aangegeven.

36 Gelet op deze inlichtingen heeft de Inspectie in 2013 opnieuw een belastingcontrole verricht om na te gaan of Enteco Baltico haar btw-verplichtingen met betrekking tot de periode van 1 januari 2012 tot en met 30 juni 2013 was nagekomen. Zij stelde vast dat deze onderneming voldoende bewijzen had aangedragen die aantoonden dat de producten het Litouwse grondgebied hadden verlaten en dat het recht om als een eigenaar erover te beschikken daadwerkelijk was overgedragen aan de afnemers. Volgens de Inspectie was niet komen vast te staan dat Enteco Baltic tijdens de betrokken handelingen onachtzaam of onvoorzichtig had gehandeld.

37 Tevens heeft de SDV in 2014 en 2015 de periode van 1 april 2010 tot en met 31 mei 2012 opnieuw onderzocht en de periode van 1 juni 2012 tot en met 31 december 2013 voor het eerst onderzocht. Na afloop van deze controles stelde de SDV vast dat Enteco Baltic de brandstoffen niet had geleverd aan de in de aangiften van invoer vermelde belastingplichtigen dan wel niet had aangetoond dat de brandstoffen waren vervoerd en dat het recht om als een eigenaar erover te beschikken was overgedragen aan de personen van wie de naam was opgegeven op de facturen die de verschuldigde btw vermeldden.

38 Enteco Baltic wendde zich tot een Pools handelsinformatiebedrijf om meer inlichtingen over de betrokken transporten in te winnen. Tevens heeft zij de SDV verzocht contact op te nemen met de Poolse belastingentrepots om inlichtingen in te winnen die dat handelsinformatiebedrijf niet kon verkrijgen. Dit verzoek is niet ingewilligd.

39 Op 25 november 2015 heeft de SDV een inspectieverslag opgesteld waarin hij heeft vastgesteld dat Enteco Baltic ten onrechte van mening was dat de invoer van brandstoffen uit Belarus van btw vrijgesteld was. Dientengevolge heeft de SDV Enteco Baltic de betaling van een bedrag van 3 220 822 EUR aan btw, vermeerderd met boeten en vertragingsrente, bevolen.

40 De SND bevestigde deze betalingsbevelen bij besluit van 16 maart 2016.

41 Enteco Baltic heeft tegen dit besluit van de SDN beroep ingesteld bij de Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausyb?s (onder de regering ressorterende commissie voor belastinggeschillen, Litouwen). Bij besluit van 1 juni 2016 heeft deze commissie het beroep

terugverwezen naar de SND.

42 Zowel Enteco Baltic als de SND heeft een zaak aanhangig gemaakt bij de verwijzende rechter, waarbij zij met name verzoeken om nietigverklaring van het besluit van de onder de regering ressorterende commissie voor belastinggeschillen.

43 In deze context heeft de Vilniaus apygardos administracinis teismas (bestuursrechter in eerste aanleg Vilnius, Litouwen) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moet artikel 143, lid 2, van de btw-richtlijn aldus worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat de belastingautoriteit van een lidstaat weigert om de vrijstelling van artikel 143, lid 1, onder d), van die richtlijn toe te passen om de enkele reden dat op het tijdstip van invoer de goederen bestemd waren om te worden geleverd aan een tot voldoening van de btw gehouden persoon, wiens btw-identificatienummer derhalve op de aangifte van invoer stond vermeld, terwijl de goederen later, na een wijziging van omstandigheden, aan een andere (tot voldoening van de btw gehouden) belastingplichtige werden geleverd en de autoriteiten alle inlichtingen betreffende de identiteit van de werkelijke afnemer hadden ontvangen?

2) Kan artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn in omstandigheden als in de onderhavige zaak aldus worden uitgelegd dat niet-betwiste documenten die het vervoer van de goederen van een in een lidstaat gelegen belastingentrepot naar een in een andere lidstaat gelegen belastingentrepot bevestigen [vrachtbrieven (in elektronische vorm; hierna ‚e?AD-vrachtbrieven') en e?ROR-ontvangstbevestigingen], kunnen worden aangemerkt als voldoende bewijs dat de goederen daadwerkelijk naar een andere lidstaat zijn uitgevoerd?

3) Moet artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn aldus worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat de belastingautoriteiten van de lidstaten weigeren om de in deze bepaling bedoelde vrijstelling toe te passen wanneer het recht om over de goederen te beschikken niet rechtstreeks aan de afnemer is overgedragen, maar aan de door de afnemer aangewezen personen (vervoerondernemingen of belastingentrepots)?

4) Verzetten de beginselen van neutraliteit van de btw en van bescherming [van het gewettigd vertrouwen] zich tegen een bestuurlijke praktijk op grond waarvan dat wat als een overdracht van het beschikkingsrecht moet worden beschouwd en de tot staving van deze overdracht te verstrekken bewijzen, anders worden uitgelegd naargelang artikel 167 dan wel artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn wordt toegepast?

5) Strekt het beginsel van goede trouw op het gebied van de btw zich tevens uit tot het recht van personen op vrijstelling van btw bij invoer [uit hoofde van artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn] in omstandigheden als die aan de orde in het hoofdgeding, namelijk wanneer de douaneautoriteit een belastingplichtige het recht op vrijstelling van btw bij invoer ontzegt op grond dat niet is voldaan aan de voorwaarde dat de goederen verder zouden worden geleverd binnen de Unie (het bepaalde in artikel 138 van de btw-richtlijn)?

6) Moet artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een bestuurlijke praktijk van lidstaten waarbij de aannames, ten eerste, dat het beschikkingsrecht niet is overgedragen aan een specifieke medecontractant en, ten tweede, dat de belastingplichtige wist of had kunnen weten dat de medecontractant mogelijk btw-fraude had gepleegd, worden gebaseerd op de omstandigheid dat de communicatie tussen de onderneming en de medecontractanten langs elektronische weg verliep en dat tijdens controles door de belastingdienst is gebleken dat de medecontractanten niet werkzaam waren op de opgegeven adressen en geen btw hadden aangegeven ter zake van de met de belastingplichtige verrichte

handelingen?

7) Moet artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn aldus worden uitgelegd dat, ondanks het feit dat het aan de belastingplichtige staat aan te tonen dat hij recht op een vrijstelling heeft, de bevoegde overheidsinstanties in het kader van hun onderzoek van de overdracht van het beschikkingsrecht toch verplicht zijn om inlichtingen in te winnen die alleen voor overheidsinstanties toegankelijk zijn?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

44 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 143, lid 1, onder d), en artikel 143, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij eraan in de weg staan dat de bevoegde autoriteiten van een lidstaat weigeren om vrijstelling van btw bij invoer te verlenen op grond van het enkele feit dat de betrokken producten, na een wijziging van de omstandigheden die zich na de invoer heeft voorgedaan, aan een andere belastingplichtige zijn geleverd dan de belastingplichtige wiens btw-identificatienummer was vermeld in de aangifte van invoer, terwijl de importeur alle gegevens betreffende de identiteit van de nieuwe afnemer aan de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van invoer heeft meegedeeld.

45 Vooraf moet worden opgemerkt dat, zoals in punt 6 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, de termijn voor omzetting van richtlijn 2009/69, waarbij een lid 2 aan artikel 143 van de oorspronkelijke versie van de btw-richtlijn is toegevoegd, op 1 januari 2011 verstreek. Laatstgenoemde bepaling is dus pas vanaf deze datum van toepassing.

46 In de eerste plaats blijkt uit artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn dat de lidstaten vrijstelling verlenen voor de invoer van vanuit een derdelandsgebied of een derde land verzonden of vervoerde goederen in een andere lidstaat dan de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer, indien de levering van deze goederen, verricht door de importeur die uit hoofde van artikel 201 van deze richtlijn is aangewezen of erkend als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon, overeenkomstig artikel 138 van die richtlijn vrijgesteld is.

47 Aldus is de vrijstelling van btw bij invoer alleen van toepassing voor zover de invoerder na de invoer een intracommunautaire levering verricht die zelf uit hoofde van artikel 138 van de btw-richtlijn is vrijgesteld, en is zij derhalve afhankelijk van de naleving van de in dit artikel neergelegde materiële voorwaarden, zoals de advocaat-generaal in de punten 42, 50 en 68 van zijn conclusie heeft opgemerkt.

48 Noch artikel 138, noch artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn voorziet daarentegen in een verplichting voor de invoerder om opgave te doen van het btw-identificatienummer van de afnemer die betrokken is bij de intracommunautaire transactie die volgt op de invoer.

49 Voordat de oorspronkelijke versie van de btw-richtlijn bij richtlijn 2009/69 werd gewijzigd, kon een dergelijke verplichting in het nationale recht worden opgenomen, zoals was gebeurd in het Litouwse recht in het hoofdgeding.

50 Nu de btw-richtlijn dienaangaande geen bepaling bevat, staat het immers aan de lidstaten om overeenkomstig artikel 131 van deze richtlijn de voorwaarden vast te stellen waaronder zij invoer en de daaropvolgende intracommunautaire levering vrijstellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de bij deze richtlijn bepaalde vrijstelling van invoer te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen. Bij de uitoefening van hun bevoegdheden moeten de lidstaten evenwel de algemene rechtsbeginselen eerbiedigen die deel uitmaken van de rechtsorde

van de Unie (zie in die zin arresten van 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak; 9 oktober 2014, Traum, C?492/13, EU:C:2014:2267, punt 27, en 9 februari 2017, Euro Tyre, C?21/16, EU:C:2017:106, punt 33).

51 In dat verband heeft het Hof, in de context van de vrijstelling van intracommunautaire leveringen als bedoeld in artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn, reeds geoordeeld dat aangezien deze vrijstelling afhangt van de naleving van de in deze bepaling limitatief opgesomde materiële voorwaarden, waaronder de verplichting voor de afnemer om te beschikken over een btw-identificatienummer niet wordt genoemd, de lidstaten, in beginsel, die vrijstelling niet kunnen weigeren wegens niet-eerbiediging van een formeel vereiste – zoals de identificatie van de afnemer voor btw-doeleinden – waarin het nationaal recht van een lidstaat in voorkomend geval voorziet (zie in die zin arrest van 9 februari 2017, Euro Tyre, C?21/16, EU:C:2017:106, punt 33).

52 Dezelfde overwegingen gelden wanneer een lidstaat, op grond van artikel 131 van de btw-richtlijn, bepaalt dat de vrijstelling bij invoer overeenkomstig artikel 143, lid 1, onder d), van deze richtlijn slechts wordt verleend voor zover het btw-identificatienummer van de afnemer door de importeur is meegedeeld.

53 In de tweede plaats is in artikel 143, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn, welke bepaling voortvloeit uit de bij richtlijn 2009/69 aangebrachte wijzigingen, thans bepaald dat de importeur op het tijdstip van invoer het nummer waaronder de afnemer voor btw-doeleinden is geïdentificeerd, moet verstrekken om in aanmerking te kunnen komen voor de vrijstelling bij invoer overeenkomstig lid 1, onder d), van dit artikel.

54 Hoewel deze bepaling, gelet op de bewoordingen ervan, aldus zou kunnen worden uitgelegd dat de vrijstelling bij invoer moet worden geweigerd wanneer de importeur, na een btw-identificatienummer van een afnemer te hebben vermeld, de betrokken goederen aan een andere afnemer levert, zou een dergelijke uitlegging evenwel indruisen tegen de algemene opzet van artikel 143, lid 2, van de btw-richtlijn en tegen de context ervan.

55 Uit overwegingen 3 tot en met 5 van richtlijn 2009/69 blijkt namelijk dat artikel 143, lid 2, van de btw-richtlijn een opsomming bevat van de minimumvoorwaarden voor de vrijstelling van btw bij invoer waarin het voorziet. De toevoeging van deze voorwaarden in de btw-richtlijn was gerechtvaardigd door de noodzaak om te voorkomen dat het systeem van de btw-vrijstelling oneigenlijk en frauduleus zou worden gebruikt door handelaren die misbruik maken van de verschillen tussen de voordien door de lidstaten vastgestelde voorwaarden voor toekenning van de vrijstelling bij invoer. Hieruit volgt dat de verplichting voor de importeur om het btw-identificatienummer van de afnemer te verstrekken, welke verplichting ten gevolge van de wijziging door richtlijn 2009/69 in artikel 143, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn is opgenomen, niet kan worden aangemerkt als een materiële vrijstellingsvoorwaarde, maar alleen de verschillen in de toepassing van de vrijstelling tussen de lidstaten tracht te verhelpen.

56 Dat geldt des te meer omdat richtlijn 2009/69 geen wijziging behelsde van artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn, waarin wordt verwezen naar de in artikel 138 van deze richtlijn neergelegde materiële voorwaarden voor vrijstelling van de intracommunautaire levering die op de invoer volgt.

57 Voorts moet, gelet op de overwegingen van de advocaat-generaal in de punten 67 tot en met 71 van zijn conclusie, daaraan worden toegevoegd dat een andersluidende uitlegging van deze bepaling onverenigbaar zou zijn met het feit dat de vrijstelling bij invoer afhankelijk wordt gesteld van de naleving van de voorwaarden voor vrijstelling van de intracommunautaire levering die op de invoer volgt en, aangezien laatstgenoemde voorwaarden – en in het bijzonder artikel 138 van de btw-richtlijn – niet zijn gewijzigd door richtlijn 2009/69, afbreuk zou doen aan de

samenhang van het systeem van deze vrijstellingen.

58 De vrijstelling bij invoer kan dus, ongeacht of de btw-richtlijn in haar oorspronkelijke versie dan wel de btw-richtlijn als de toepasselijke regeling wordt genomen, in beginsel niet worden geweigerd op grond van het enkele feit dat de producten zijn geleverd aan een andere afnemer dan degene van wie het nummer op het tijdstip van de invoer is opgegeven, mits wordt vastgesteld dat de invoer daadwerkelijk gevolgd wordt door een intracommunautaire levering die aan de materiële vrijstellingsvoorwaarden van artikel 138, lid 1, van deze richtlijn voldoet en de importeur de bevoegde autoriteit te allen tijde naar behoren in kennis heeft gesteld van wijzigingen in de identiteit van de afnemers.

59 Dat zou alleen anders liggen indien de importeur opzettelijk aan belastingfraude heeft deelgenomen en zo de goede werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel in gevaar heeft gebracht of indien de niet-naleving van een formeel vereiste het leveren van het zekere bewijs dat aan de materiële voorwaarden is voldaan, heeft verhinderd (zie naar analogie arresten van 20 oktober 2016, Plöckl, C?24/15, EU:C:2016:791, punten 39, 43, 44 en 46, en 9 februari 2017, Euro Tyre, C?21/16, EU:C:2017:106, punten 36?39 en 42).

60 Voorts zij eraan herinnerd dat de lidstaten, om de niet-naleving van formele voorwaarden te bestraffen, andere sancties in overweging kunnen nemen dan de weigering van een btw-vrijstelling, zoals een geldboete of een geldelijke sanctie die evenredig is met de ernst van de inbreuk (zie in die zin arrest van 19 april 2018, Firma Hans Bühler, C?580/16, EU:C:2018:261, punt 52).

61 Gelet op de voorgaande overwegingen moet op de eerste vraag worden geantwoord dat artikel 143, lid 1, onder d), en artikel 143, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij eraan in de weg staan dat de bevoegde autoriteiten van een lidstaat de vrijstelling van btw bij invoer weigeren op grond van het enkele feit dat de betrokken producten, na een wijziging van de omstandigheden die zich na de invoer heeft voorgedaan, zijn geleverd aan een andere belastingplichtige dan de belastingplichtige van wie het nummer waaronder hij voor btw-doeleinden is geïdentificeerd in de aangifte van invoer was opgegeven, terwijl de importeur alle gegevens betreffende de identiteit van de nieuwe afnemer aan de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van invoer heeft meegedeeld, mits wordt vastgesteld dat daadwerkelijk is voldaan aan de materiële voorwaarden voor vrijstelling van de daaropvolgende intracommunautaire levering.

Tweede vraag

62 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 138 en artikel 143, lid 2, onder c), van deze richtlijn, aldus moet worden uitgelegd dat documenten, zoals CMR-vrachtbrieven, e?AD-documenten en e?ROR-ontvangstbevestigingen, waarbij wordt bevestigd dat goederen vanuit een in de lidstaat van invoer gelegen belastingentrepot niet naar de afnemer maar naar een in andere lidstaat gelegen belastingentrepot zijn vervoerd, kunnen worden beschouwd als een afdoende bewijs van de verzending of het vervoer van goederen in de zin van deze bepalingen.

63 Opgemerkt zij dat artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn voorziet in vrijstelling voor de invoer van goederen die gevolgd wordt door intracommunautaire leveringen die zelf uit hoofde van artikel 138, lid 1, van deze richtlijn vrijgesteld zijn.

64 Ten eerste volgt uit artikel 143, lid 2, onder c), van de btw-richtlijn, dat voortvloeit uit de bij richtlijn 2009/69 aangebrachte wijzigingen, dat de vrijstelling bij invoer slechts van toepassing is indien de importeur op het tijdstip van de invoer het bewijs levert dat de ingevoerde goederen bestemd zijn om vanuit de lidstaat van invoer vervoerd of verzonden te worden naar een andere

lidstaat.

65 In dat opzicht konden, vóór die wijzigingen, de voorwaarden voor btw-vrijstelling bij invoer overeenkomstig artikel 143, lid 1, van de btw-vrijstelling alleen door de lidstaten worden bepaald.

66 Ten tweede zij eraan herinnerd dat de vrijstelling van een intracommunautaire levering van een goed overeenkomstig artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn pas van toepassing is wanneer de macht om als een eigenaar over dit goed te beschikken aan de afnemer is overgedragen, de verkoper aantoont dat dit goed naar een andere lidstaat is verzonden of vervoerd en dit goed ten gevolge van deze verzending of dit vervoer het grondgebied van de lidstaat van verzending of vervoer fysiek heeft verlaten (arresten van 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 9 februari 2017, Euro Tyre, C?21/16, EU:C:2017:106, punt 25).

67 Degene die aanspraak maakt op het recht op btw-vrijstelling, te weten de goederenleverancier, moet het bewijs leveren dat de in artikel 138, lid 1, van de btw-vrijstelling genoemde voorwaarden zijn vervuld (arrest van 27 september 2007, Twoh International, C?184/05, EU:C:2007:550, punt 26). In omstandigheden waarin de macht om als een eigenaar over het goed te beschikken overgaat op de afnemer op het grondgebied van de lidstaat van waaruit de verzending of het vervoer vertrekt en van waaruit de afnemer het goed buiten het grondgebied van deze lidstaat verzendt of vervoert, hangt het bewijs dat de leverancier aan de belastingdienst over kan leggen, hoofdzakelijk af van de gegevens die hij daartoe van de afnemer ontvangt (arresten van 16 december 2010, Euro Tyre Holding, C?430/09, EU:C:2010:786, punt 37, en 14 juni 2017, Santogal M?Comércio e Reparação de Automóveis, C?26/16, EU:C:2017:453, punt 66).

68 Voorts blijkt uit artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn en de rechtspraak van het Hof dat aan de voorwaarde inzake de verzending of het vervoer van de betrokken goederen is voldaan wanneer de goederen daadwerkelijk het grondgebied van de lidstaat van waaruit de goederen worden verzonden of vervoerd, hebben verlaten om te worden overgedragen naar het grondgebied van de lidstaat van bestemming (zie in die zin arrest van 27 september 2007, Teleos e.a., C?409/04, EU:C:2007:548, punten 27 en 33).

69 Uit het voorgaande volgt dat de importeur die aanspraak wil maken op de in artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn bedoelde vrijstelling bij invoer, aan de autoriteiten van de lidstaat van invoer met name het bewijs moet leveren, ten eerste, dat de betrokken goederen op het tijdstip van de invoer bestemd zijn om te worden verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat en, ten tweede, dat die goederen, in het kader van de daaropvolgende intracommunautaire levering, het voorwerp zijn geweest van een dergelijke verzending of een dergelijk vervoer.

70 Dienaangaande volstaat het dat de importeur aantoont dat de betrokken goederen bestemd zijn om te worden verzonden of vervoerd en dat zij later daadwerkelijk zijn verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat, zonder dat hij noodzakelijkerwijs hoeft aan te tonen dat de verzending of het vervoer specifiek het adres van de afnemer van die goederen als bestemming heeft.

71 In casu vraagt de verwijzende rechter zich met name af wat de bewijskracht van CMR? en e?AD-vrachtbrieven alsmede van e?ROR-ontvangstbevestigingen is. Hoewel het aan de verwijzende rechter staat de bewijskracht van de in het hoofdgeding verstrekte bewijzen te beoordelen, kan het Hof hem echter alle uitleggingsgegevens betreffende het Unierecht verschaffen die hem van nut kunnen zijn.

72 Wat om te beginnen de e?AD-vrachtbrieven betreft, moet in dit verband worden verwezen naar de Unierechtelijke bepalingen betreffende het administratieve elektronische document dat

moet worden meegezonden met overbrengingen van accijnsgoederen onder schorsing van accijns (hierna: „e?AD-document”), zoals de goederen die aan de orde zijn in het hoofdgeding, die aan accijns zijn onderworpen.

73 Uit artikel 21, lid 2, van richtlijn 2008/118 en artikel 3 van verordening nr. 684/2009, gelezen in samenhang met tabel 1 in bijlage I bij deze verordening, blijkt dat de afzender ten vroegste zeven dagen voor de datum van verzending van de betrokken accijnsgoederen bij de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van verzending een voorlopig e?AD-document indient, dat met name de gegevens betreffende de betrokken handelaars, te weten de afzender en de geadresseerde, de plaats van verzending en de plaats van bestemming, de verzonden goederen en de factuur met betrekking tot deze goederen en het vervoer ervan bevat. De gegevens in dit voorlopig document worden door die autoriteiten gecontroleerd overeenkomstig artikel 21, lid 3, van deze richtlijn.

74 Zoals de advocaat-generaal in de punten 122 en 124 van zijn conclusie heeft opgemerkt, moet worden aangenomen dat aan de hand van een dergelijk voorlopig e?AD-document, voor zover het naar behoren is ingevuld en op het tijdstip van de invoer is overgelegd, kan worden aangetoond dat het betrokken goed op dat tijdstip bestemd is om naar een andere lidstaat te worden vervoerd of verzonden, in de zin van artikel 143, lid 2, onder c), van de btw-richtlijn.

75 Voorts moet worden gepreciseerd dat volgens artikel 24 van richtlijn 2008/118 de geadresseerde bij ontvangst van accijnsgoederen een bericht betreffende de ontvangst van de goederen naar de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van bestemming stuurt, dat deze autoriteiten doorzenden naar de afzender. Dienaangaande blijkt uit artikel 7 van verordening nr. 684/2009, gelezen in samenhang met tabel 6 in bijlage I bij deze verordening, dat dit bericht van ontvangst met name een verwijzing naar het desbetreffende e?AD-document bevat.

76 In navolging van de advocaat-generaal in punt 126 van zijn conclusie, moet worden vastgesteld dat aan de hand van een dergelijk bericht van ontvangst kan worden aangetoond dat het betrokken goed het grondgebied van de lidstaat van verzending daadwerkelijk heeft verlaten en dat het naar een andere lidstaat is vervoerd of verzonden, in de zin van artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn.

77 Wat vervolgens de e?ROR-ontvangstbevestigingen betreft, blijkt uit de processtukken dat zij worden opgesteld nadat de goederen zijn verzonden of vervoerd. Aangezien deze ontvangstbevestigingen op het tijdstip van invoer nog niet voorhanden zijn, kan aan de hand daarvan niet worden aangetoond dat de betrokken goederen op dat tijdstip bestemd zijn om te worden vervoerd of verzonden naar een andere lidstaat, in de zin van artikel 143, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn. Zij kunnen daarentegen wel in aanmerking worden genomen voor het bewijs dat die goederen daadwerkelijk zijn verzonden of vervoerd overeenkomstig artikel 138, lid 1, van deze richtlijn.

78 Aangaande ten slotte de CMR-vrachtbrieven moet worden opgemerkt dat zij vóór de verzending of het vervoer naar de lidstaat van bestemming worden opgesteld en met name de plaats van verzending, de afnemer, de plaats van ontvangst en de vervoermiddelen vermelden. Aan de hand van deze vrachtbrieven kan dus worden aangetoond dat de betrokken goederen bestemd zijn om naar die staat te worden verzonden of vervoerd en uit hoofde van artikel 143, lid 2, onder c), van de btw-richtlijn in aanmerking kunnen worden genomen, voor zover zij op het tijdstip van de invoer zijn overgelegd. Zij kunnen ook uit hoofde van artikel 138, lid 1, van deze richtlijn in aanmerking worden genomen, helemaal wanneer zij na de verzending of het vervoer voorzien zijn van een ontvangststempel.

79 Dienaangaande blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de partijen in het hoofdgeding het voor de verwijzende rechter oneens zijn over de vraag of de vrijstelling bij invoer kon worden geweigerd

op grond van het enkele feit dat de door Enteco Baltic overgelegde CM-vrachtbrieven niet voorzien waren van een ontvangststempel dan wel voorzien waren van de registratiestempel van de Poolse belastingentrepots. Evenwel moet worden opgemerkt dat dit enkele feit als zodanig niet tot weigering van de vrijstelling kan leiden wanneer aan de hand van de overige, door deze onderneming aangedragen bewijzen kan worden aangetoond dat de betrokken goederen op het tijdstip van invoer bestemd waren om te worden verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat dan de lidstaat van invoer, alsmede dat die goederen tijdens de daaropvolgende handeling daadwerkelijk naar een andere lidstaat zijn verzonden of vervoerd.

80 Het staat derhalve aan de verwijzende rechter om in het licht van alle bewijzen die Enteco Baltic heeft verstrekt, na te gaan of aan die voorwaarden is voldaan.

81 Gelet op een en ander moet op de tweede vraag worden geantwoord dat artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 138 en artikel 143, lid 2, onder c), van deze richtlijn, aldus moet worden uitgelegd dat:

– documenten die bevestigen dat goederen vanuit een in de lidstaat van invoer gelegen belastingentrepot niet naar de afnemer maar naar een in een andere lidstaat gelegen belastingentrepot zijn vervoerd, kunnen worden beschouwd als voldoende bewijs dat die goederen naar een andere lidstaat zijn verzonden of vervoerd;

– documenten zoals CMR-vrachtbrieven en e?AD-documenten in aanmerking kunnen worden genomen om aan te tonen dat de betrokken goederen op het tijdstip van de invoer in een lidstaat bestemd zijn om naar een andere lidstaat te worden verzonden of vervoerd, in de zin van artikel 143, lid 2, onder c), van de btw-richtlijn, mits die documenten op dat tijdstip zijn overgelegd en alle nodige inlichtingen bevatten. Aan de hand van zowel deze documenten als de e?ROR-ontvangstbevestigingen en het na een overbrenging onder schorsing van accijns uitgereikte bericht van ontvangst kan worden aangetoond dat die goederen daadwerkelijk naar een andere lidstaat zijn verzonden of vervoerd overeenkomstig artikel 138, lid 1, van deze richtlijn.

Derde en vierde vraag

82 Met zijn derde en vierde vraag, die tezamen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat de autoriteiten van een lidstaat een importeur het in deze bepaling bedoelde recht op btw-vrijstelling ontzeggen voor de door hem in deze staat verrichte invoer van goederen, die gevolgd werd door een intracommunautaire levering, wanneer die goederen niet rechtstreeks aan de afnemer zijn toegezonden maar zijn overgenomen door vervoerondernemingen en belastingentrepots die de afnemer heeft aangewezen, en of de betekenis van het begrip „levering van goederen” in de zin van artikel 14, lid 1, van deze richtlijn in deze context identiek is aan die van artikel 167 van die richtlijn.

83 Om te beginnen zij eraan herinnerd dat voor de vrijstelling bij invoer overeenkomstig artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn de voorwaarde geldt dat de invoer gevolgd wordt door een intracommunautaire levering die zelf overeenkomstig artikel 138, lid 1, van deze richtlijn vrijgesteld is.

84 Zoals geldt voor elke levering van goederen als omschreven in artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn, vormt de overdracht aan de afnemer van het recht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken een voorwaarde voor een intracommunautaire levering (zie in die zin arrest van 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, punt 32).

85 Volgens vaste rechtspraak wordt het begrip „levering van goederen” als bedoeld in de btw-

richtlijn autonoom en uniform naar het Unierecht gedefinieerd (zie in die zin arrest van 3 juni 2010, De Fruytier, C?237/09, EU:C:2010:316, punt 22). Volgens de doelstelling van de btw-richtlijn, die onder meer beoogt het gemeenschappelijk btw-stelsel te baseren op een uniforme omschrijving van de belastbare handelingen (zie in die zin arresten van 8 februari 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C?320/88, EU:C:1990:61, punt 8, en 11 mei 2017, Posnania Investment, C?36/16, EU:C:2017:361, punt 25), moet dit begrip in het kader van deze richtlijn een eenvormige betekenis hebben. Derhalve kan dat begrip in het kader van de vrijstelling bij invoer niet anders worden uitgelegd dan in het kader van het recht op aftrek van voorbelasting als bedoeld in artikel 167 van de btw-richtlijn.

86 Uit de rechtspraak van het Hof blijkt ook dat het begrip „levering van goederen” niet verwijst naar de eigendomsoverdracht in de door het toepasselijke nationale recht voorgeschreven vormen, maar zich uitstrekt tot elke overdrachtshandeling van een lichamelijke zaak door een partij, die de wederpartij ertoe machtigt, daarover feitelijk als een eigenaar te beschikken (arrest van 3 juni 2010, De Fruytier, C?237/09, EU:C:2010:316, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

87 Voor de overdracht van het recht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken is niet vereist dat de partij aan wie de lichamelijke zaak wordt overgedragen, die zaak fysiek in zijn bezit heeft, noch dat die zaak fysiek aan hem wordt overgedragen en/of fysiek door hem in ontvangst wordt genomen (beschikking van 15 juli 2015, Itales, C?123/14, niet gepubliceerd, EU:C:2015:511, punt 36).

88 Indien het recht om als een eigenaar over de goederen te beschikken daarentegen niet is overgedragen, valt noch de overdracht van goederen waarbij de overnemer enkel houder ervan wordt (zie in die zin arrest van 14 juli 2005, British American Tobacco en Newman Shipping, C?435/03, EU:C:2005:464, punt 36), noch de omstandigheid dat de vervoerder de betrokken goederen voor rekening van andere handelaars materieel alleen van hier naar daar verplaatst (zie in die zin arrest van 3 juni 2010, De Fruytier, C?237/09, EU:C:2010:316, punt 25) onder het begrip „levering van goederen”.

89 Wat het hoofdgeding betreft, moet voor de vaststelling of de handelingen die na de invoer van de betrokken goederen tussen de importeur en de afnemers hebben plaatsgevonden, moeten worden aangemerkt als „goederenleveringen” in de zin van de btw-richtlijn, worden beoordeeld, zoals dat uit de punten 95 tot en met 97 van de conclusie van de advocaat-generaal blijkt, of de macht om als een eigenaar over deze goederen te beschikken door Enteco Baltic is overgedragen aan de vervoerders en de belastingentrepots dan wel of laatstgenoemden alleen hebben gehandeld als een tussenpersoon voor het vervoer en de opslag zonder dat die macht aan hen is overgedragen. In dit laatste geval en voor zover die macht daadwerkelijk door Enteco Baltic aan de afnemers is overgedragen, zoals in het verzoek om een prejudiciële beslissing wordt gesteld, moeten die handelingen als „goederenleveringen” worden aangemerkt.

90 Het staat aan de nationale rechter om aan de hand van alle feitelijke omstandigheden waarvan hij kennis heeft, na te gaan of dat het geval is in het bij hem aanhangige geding (zie in die zin arresten van 8 februari 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C?320/88, EU:C:1990:61, punt 13, en 18 juli 2013, Evita-K, C?78/12, EU:C:2013:486, punt 34).

91 Indien de conclusie van deze beoordeling luidt dat Enteco Baltic de macht om als een eigenaar over de goederen te beschikken aan de afnemers heeft overgedragen en voor zover aan de overige voorwaarden voor vrijstelling bij invoer is voldaan, dan kan de vrijstelling bij invoer niet worden ontzegd aan Enteco Baltic.

92 Gelet op de voorgaande overwegingen moet op de derde en vierde vraag worden

geantwoord dat artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat de autoriteiten van een lidstaat een importeur het in deze bepaling bedoelde recht op btw-vrijstelling ontzeggen voor de door hem in deze lidstaat verrichte invoer van goederen, die gevolgd werd door een intracommunautaire levering, op grond dat die goederen niet rechtstreeks aan de afnemer zijn toegezonden maar zijn overgenomen door vervoerondernemingen en belastingentrepots die de afnemer heeft aangewezen, wanneer de macht om als een eigenaar over die goederen te beschikken door de importeur aan de afnemer is overgedragen. In dat kader moet het begrip „levering van goederen” in de zin van artikel 14, lid 1, van deze richtlijn op dezelfde wijze worden uitgelegd als in de context van artikel 167 van die richtlijn.

Vijfde en zesde vraag

93 Met zijn vijfde en zesde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een bestuurlijke praktijk op grond waarvan in omstandigheden als aan de orde in het hoofdgeding, het recht op vrijstelling van btw bij invoer aan de te goeder trouw handelende importeur wordt ontzegd wanneer wegens belastingfraude door de afnemer niet is voldaan aan de voorwaarden voor vrijstelling van de intracommunautaire levering die na de invoer is verricht.

94 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat het volgens de rechtspraak van het Hof niet in strijd is met het Unierecht om te eisen dat een marktdeelnemer te goeder trouw handelt en alles doet wat redelijkerwijs kan worden verlangd om ervoor te zorgen dat hij door de handeling die hij verricht niet betrokken raakt bij belastingfraude. Ingeval dat de betrokken belastingplichtige wist of had moeten weten dat de door hem verrichte handeling deel uitmaakte van fraude door de afnemer en hij niet alle hem ter beschikking staande redelijke maatregelen heeft genomen om deze fraude te voorkomen, moet hem het recht op btw-vrijstelling worden geweigerd (zie in die zin arrest van 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, punten 48 en 54 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

95 Het is aan de verwijzende rechter om op basis van een algehele beoordeling van alle gegevens en feiten van het hoofdgeding na te gaan of Enteco Baltic te goeder trouw heeft gehandeld en alle maatregelen heeft genomen die redelijkerwijs van haar konden worden verlangd om ervoor te zorgen dat zij door de invoerhandelingen en de leveringen die zij heeft verricht, niet betrokken raakte bij belastingfraude (zie in die zin arrest van 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, punt 53). Het Hof kan die rechter echter alle uitleggingsgegevens betreffende het Unierecht verschaffen die hem van nut kunnen zijn (arrest van 14 juni 2017, Santogal M?Comércio e Reparação de Automóveis, C?26/16, EU:C:2017:453, punt 72).

96 In casu bevat het dossier waarover het Hof beschikt geen gegevens op basis waarvan kan worden vastgesteld of Enteco Baltic al dan niet met de nodige zorgvuldigheid heeft gehandeld. In dat verband moet echter worden gepreciseerd dat, zoals de advocaat-generaal in de punten 102 tot en met 104 van zijn conclusie heeft opgemerkt, de omstandigheid dat de communicatie tussen de importeur en zijn klanten langs elektronische weg is verlopen, geen bewijs is van het ontbreken van goede trouw of van nalatigheid van de importeur en evenmin doet vermoeden dat deze onderneming wist of had moeten weten dat zij betrokken was geraakt bij belastingfraude.

97 Voor het geval de verwijzende rechter vaststelt dat Enteco Baltic te goeder trouw heeft gehandeld en alle maatregelen heeft genomen die redelijkerwijs van haar konden worden verlangd om ervoor te zorgen dat zij door de door haar verrichte invoerhandelingen en leveringen niet betrokken raakte bij belastingfraude, zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak het rechtszekerheidsbeginsel eraan in de weg staat dat een lidstaat die aanvankelijk de door de

verkoper ten bewijze van het recht op vrijstelling van een levering verstrekte documenten heeft aanvaard, die verkoper later zou kunnen verplichten over deze levering btw te betalen wegens fraude van de afnemer waarvan de verkoper geen kennis had en ook niet kon hebben (zie in die zin arresten van 27 september 2007, Teleos e.a., C?409/04, EU:C:2007:548, punt 50, en 14 juni 2017, Santogal M?Comércio e Reparação de Automóveis, C?26/16, EU:C:2017:453, punt 75).

98 Uit de processtukken waarover het Hof beschikt blijkt niet dat aan deze voorwaarden is voldaan in de situatie die in het hoofdgeding aan de orde is. In dat verband is het inderdaad zo dat uit deze gegevens blijkt dat de Inspectie op basis van de door Enteco Baltic overgelegde bewijzen tot de slotsom is gekomen dat aan de voorwaarden voor vrijstelling van de intracommunautaire leveringen was voldaan en dat deze onderneming in geen enkel opzicht nalatigheid kon worden verweten. Toch moet worden benadrukt dat het onderzoek door de Inspectie, dat in ieder geval slechts zag op sommige van de handelingen die in het hoofdgeding aan de orde zijn, de SDV niet belette om tijdens een nieuwe controle binnen de gestelde termijnen na te gaan of Enteco Baltic geen kennis had en geen kennis kon hebben van mogelijke belastingfraude door de afnemer voor wat betreft alle betrokken handelingen.

99 Aan de uitlegging van het rechtszekerheidsbeginsel in het licht van de overwegingen in de punten 97 en 98 van het onderhavige arrest wordt niet afgedaan door het door de Litouwse regering en de Commissie tijdens de terechtzitting aangevoerde argument dat de controles die door de Inspectie respectievelijk door de SDV zijn verricht, niet hetzelfde voorwerp hadden aangezien de Inspectie heeft onderzocht of de voorwaarden van artikel 138 van de btw-richtlijn waren nageleefd en de SDV heeft geverifieerd of de voorwaarden van artikel 143, lid 1, onder d), van deze richtlijn waren geëerbiedigd. Het recht op vrijstelling bij invoer uit hoofde van artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn is namelijk afhankelijk van het feit dat is voldaan aan de voorwaarden voor vrijstelling van de daaropvolgende intracommunautaire levering overeenkomstig artikel 138, lid 1, van die richtlijn. Volgens de aanwijzingen in de verwijzingsbeslissing had het besluit van de SDV juist betrekking op de voorwaarden van laatstgenoemde bepaling.

100 Gelet op een en ander moet op de vijfde en zesde vraag worden geantwoord dat artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een bestuurlijke praktijk op grond waarvan in omstandigheden als aan de orde in het hoofdgeding, het recht op btw-vrijstelling aan de te goeder trouw handelende importeur wordt ontzegd wanneer wegens belastingfraude door de afnemer niet is voldaan aan de voorwaarden voor vrijstelling van de intracommunautaire levering die na de invoer heeft plaatsgevonden, tenzij is vastgesteld dat de importeur wist of had moeten weten dat hij door de invoer betrokken was geraakt bij belastingfraude door de afnemer en dat hij niet alle maatregelen heeft genomen die hem ter beschikking stonden om te vermijden dat hij bij deze fraude betrokken raakte. Op basis van het enkele feit dat de communicatie tussen de importeur en de afnemer langs elektronische weg is verlopen kan niet worden aangenomen dat de importeur wist of had moeten weten dat hij bij een dergelijke fraude betrokken was geraakt.

Zevende vraag

101 Met zijn zevende vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de bevoegde nationale autoriteiten, wanneer zij onderzoeken of de macht om als een eigenaar over de goederen te beschikken is overgedragen, inlichtingen dienen in te winnen die alleen voor overheidsinstanties toegankelijk zijn.

102 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat het, naar analogie met de in punt 67 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak en zoals door de verwijzende rechter overigens is uiteengezet, aan de importeur is om aan te tonen dat aan de voorwaarden voor de in artikel 143,

lid 1, onder d), van de btw-richtlijn genoemde vrijstelling bij invoer is voldaan. Daartoe dient hij met name aan te tonen dat de macht om als een eigenaar over de goederen te beschikken aan de afnemer is overgedragen.

103 Voor wat betreft intracommunautaire handelingen, blijkt voorts uit de rechtspraak van het Hof dat wanneer de leverancier niet de nodige bewijzen kan verstrekken die aantonen dat aan de voorwaarden voor vrijstelling van een intracommunautaire levering is voldaan, de belastingautoriteiten van de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van de goederen op grond van de bepalingen in verordening nr. 1798/2003 die betrekking hebben op de regeling voor de uitwisseling van inlichtingen tussen de belastingdiensten van de lidstaten, niet gehouden zijn om inlichtingen bij de autoriteiten van de lidstaat van bestemming in te winnen (zie in die zin arrest van 22 april 2010, X en fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C?536/08 en C?539/08, EU:C:2010:217, punt 37, en, naar analogie, arrest van 27 september 2007, Twoh International, C?184/05, EU:C:2007:550, punten 28, 34 en 38).

104 Een dergelijke uitlegging kan worden toegepast op verordening nr. 904/2010, die volgens artikel 62, tweede alinea, ervan sinds 1 januari 2012 van toepassing is en waarbij volgens artikel 61, eerste alinea, ervan verordening nr. 1798/2003 vanaf diezelfde datum is ingetrokken.

105 Zoals in het bijzonder uit overwegingen 3, 4 en 7 van verordening nr. 904/2010 blijkt, is zij bedoeld om btw-fraude en ?ontwijking te bestrijden en bij te dragen tot de correcte toepassing van de btw. Daartoe zijn bij deze verordening, overeenkomstig artikel 1, lid 1, tweede alinea, regels en procedures vastgesteld die de bevoegde autoriteiten in de lidstaten in staat stellen samen te werken en onderling alle inlichtingen uit te wisselen met het oog op een juiste btw-heffing, toe te zien op de juiste toepassing van de btw, met name bij intracommunautaire transacties, en btw-fraude te bestrijden. Met name in artikel 7, lid 1, van die verordening is in dit verband bepaald dat de aangezochte autoriteit op verzoek van een nationale autoriteit alle inlichtingen met het oog op een juiste btw-heffing verstrekt. Bij artikel 54, lid 1, van verordening nr. 904/2010 zijn grenzen gesteld aan deze uitwisseling van inlichtingen tussen de nationale autoriteiten, die niet gehouden zijn om in alle omstandigheden de gevraagde inlichtingen te verstrekken. Bij ontstentenis van een uitdrukkelijke bepaling dienaangaande in deze verordening, verleent zij dus geen specifiek recht aan een belastingplichtige om te verzoeken om toezending van inlichtingen in het geval dat hij niet in staat zou zijn om zelf de bewijzen ter rechtvaardiging van zijn recht op btw-vrijstelling te verstrekken (zie, naar analogie, arrest van 27 september 2007, Twoh International, C?184/05, EU:C:2007:550, punten 30?34).

106 Gelet op de voorgaande overwegingen moet op de zevende vraag worden geantwoord dat artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de bevoegde nationale autoriteiten, wanneer zij onderzoeken of de macht om als een eigenaar over de goederen te beschikken is overgedragen, geen inlichtingen hoeven in te winnen die alleen voor overheidsinstanties toegankelijk zijn.

Kosten

107 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende 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 (Vierde kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 143, lid 1, onder d), en artikel 143, lid 2, onder b), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/69/EG van de Raad van 25 juni 2009, moeten aldus worden uitgelegd dat zij eraan in de weg staan dat de bevoegde**

autoriteiten van een lidstaat de vrijstelling van btw bij invoer weigeren op grond van het enkele feit dat de betrokken producten, na een wijziging van de omstandigheden die zich na de invoer heeft voorgedaan, zijn geleverd aan een andere belastingplichtige dan de belastingplichtige van wie het nummer waaronder hij voor doeleinden van de belasting over de toegevoegde waarde is geïdentificeerd in de aangifte van invoer was opgegeven, terwijl de importeur alle gegevens betreffende de identiteit van de nieuwe afnemer aan de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van invoer heeft meegedeeld, mits wordt vastgesteld dat daadwerkelijk is voldaan aan de materiële voorwaarden voor vrijstelling van de daaropvolgende intracommunautaire levering.

2) **Artikel 143, lid 1, onder d), van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/69, gelezen in samenhang met artikel 138 en artikel 143, lid 2, onder c), van deze richtlijn, zoals gewijzigd, moet aldus worden uitgelegd dat:**

– **documenten die bevestigen dat goederen vanuit een in de lidstaat van invoer gelegen belastingentrepot niet naar de afnemer maar naar een in een andere lidstaat gelegen belastingentrepot zijn vervoerd, kunnen worden beschouwd als voldoende bewijs dat die goederen naar een andere lidstaat zijn verzonden of vervoerd.**

– **documenten, zoals vrachtbrieven die zijn opgesteld volgens het op 19 mei 1956 te Genève ondertekende Verdrag betreffende de overeenkomst tot internationaal vervoer van goederen over de weg, zoals gewijzigd bij het protocol van 5 juli 1978, en administratieve elektronische documenten die moeten worden meegezonden met de overbrenging van accijnsgoederen onder schorsing van accijns, in aanmerking kunnen worden genomen om aan te tonen dat de betrokken goederen op het tijdstip van de invoer in een lidstaat bestemd zijn om naar een andere lidstaat te worden verzonden of vervoerd, in de zin van artikel 143, lid 2, onder c), van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd, mits die documenten op dat tijdstip zijn overgelegd en alle nodige inlichtingen bevatten. Aan de hand van zowel deze documenten als de elektronische bevestigingen van de levering van de goederen en het na een overbrenging onder schorsing van accijns uitgereikte bericht van ontvangst kan worden aangetoond dat die goederen daadwerkelijk naar een andere lidstaat zijn verzonden of vervoerd overeenkomstig artikel 138, lid 1, van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd.**

3) **Artikel 143, lid 1, onder d), van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/69, moet aldus worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat de autoriteiten van een lidstaat een importeur het in deze bepaling bedoelde recht op vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde ontzeggen voor de door hem in deze lidstaat verrichte invoer van goederen, die gevolgd werd door een intracommunautaire levering, op grond dat die goederen niet rechtstreeks aan de afnemer zijn toegezonden maar zijn overgenomen door vervoerondernemingen en belastingentrepots die de afnemer heeft aangewezen, wanneer de macht om als een eigenaar over die goederen te beschikken door de importeur aan de afnemer is overgedragen. In dat kader moet het begrip „levering van goederen” in de zin van artikel 14, lid 1, van deze richtlijn, zoals gewijzigd, op dezelfde wijze worden uitgelegd als in de context van artikel 167 van die richtlijn, zoals gewijzigd.**

4) **Artikel 143, lid 1, onder d), van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/69, moet aldus worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een bestuurlijke praktijk op grond waarvan in omstandigheden als aan de orde in het hoofdgeding het recht op btw-vrijstelling aan de te goeder trouw handelende importeur wordt ontzegd, wanneer wegens belastingfraude door de afnemer niet is voldaan aan de voorwaarden voor vrijstelling van de intracommunautaire levering die na de invoer heeft plaatsgevonden, tenzij is vastgesteld dat de importeur wist of had moeten weten dat hij door de invoer betrokken was geraakt bij belastingfraude door de afnemer en dat hij niet alle maatregelen had genomen die hem ter beschikking stonden om te vermijden dat hij bij deze fraude betrokken raakte. Op basis van**

het enkele feit dat de communicatie tussen de importeur en de afnemer langs elektronische weg is verlopen kan niet worden aangenomen dat de importeur wist of had moeten weten dat hij bij een dergelijke fraude betrokken was geraakt.

5) **Artikel 143, lid 1, onder d), van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/69, moet aldus worden uitgelegd dat de bevoegde nationale autoriteiten, wanneer zij onderzoeken of de macht om als een eigenaar over de goederen te beschikken is overgedragen, geen inlichtingen hoeven in te winnen die alleen voor overheidsinstanties toegankelijk zijn.**

ondertekeningen

* Procestaal: Litouws.