CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
P. MENGOZZI
van 22 maart 2018[1]

Zaak C-108/17

UAB Enteco Baltic
tegen
Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,
in aanwezigheid van
Vilniaus teritorinė muitinė

[verzoek van de Vilniaus apygardos administracinis teismas (bestuursrechter in eerste aanleg Vilnius, Litouwen) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Artikel 14, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG – Artikel 138, lid 1, en artikel 143, lid 1, onder d), en lid 2, van richtlijn 2006/112 – Vrijstelling van btw bij invoer gevolgd door een vrijgestelde intracommunautaire levering – Goederen verzonden of vervoerd vanuit een derde staat naar een andere lidstaat dan de lidstaat van aankomst – Opgave door de importeur van het btw-nummer van de afnemer in de lidstaat van bestemming – Formele dan wel materiële voorwaarde voor het recht op vrijstelling bij invoer – Documenten die volstaan tot bewijs van de verzending van de goederen naar een andere lidstaat – Begrip ‚overdracht van de beschikkingsmacht over de goederen aan de afnemer' en wijze van overdracht – Goede trouw van de importeur – Kennis van de belastingplichtige van de betrokkenheid van de afnemer bij belastingfraude – Aanvaarding door de bevoegde autoriteit van de aangiften van de importeur – Rechtszekerheid – Eventuele verplichting voor de bevoegde autoriteit om de belastingplichtige te helpen bij het verzamelen van de informatie die nodig is om te bewijzen dat aan de vrijstellingsvoorwaarden is voldaan”

I. Inleiding

1. Met het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing vraagt de Vilniaus apygardos administracinis teismas (bestuursrechter in eerste aanleg Vilnius, Litouwen) het Hof in wezen om uitlegging van artikel 14, lid 1, artikel 138, lid 1, en artikel 143, lid 1, onder d), en lid 2, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde[2], zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/69/EG van de Raad van 25 juni 2009 wat betreft belastingfraude bij invoer[3] (hierna: „btw-richtlijn”), alsmede van het rechtszekerheidsbeginsel.

2. De zeven prejudiciële vragen die door de verwijzende rechter zijn voorgelegd, hebben betrekking op de invoer door UAB Enteco Baltic in Litouwen van brandstoffen uit Belarus die bestemd waren voor een intracommunautaire levering naar andere lidstaten.

1 Oorspronkelijke taal: Frans.

2 PB 2006, L 347, blz. 1.

3 PB 2009, L 175, blz. 12.

3. De meest netelige vraag in de onderhavige zaak is of de verplichting voor een importeur als Enteco Baltic om bij de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van invoer het btw-nummer op te geven waaronder zijn afnemer is geïdentificeerd in de lidstaat van bestemming van de goederen, sinds de inwerkingtreding van richtlijn 2009/69, waarbij deze verplichting is opgenomen in de tekst van richtlijn 2006/112, louter een formele voorwaarde dan wel een materiële voorwaarde voor het recht op vrijstelling van btw bij invoer is.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

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

5. In artikel 20 van deze richtlijn is de „intracommunautaire verwerving van goederen" gedefinieerd als „het verkrijgen van de macht om als eigenaar te beschikken over een roerende lichamelijke zaak die door de verkoper of de afnemer, of voor hun rekening, met als bestemming de afnemer is verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van het goed".

6. Artikel 131 van deze richtlijn luidt als volgt:

„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."

7. In artikel 138, lid 1, van diezelfde richtlijn is het volgende bepaald:

„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."

8. Artikel 143 van richtlijn 2006/112 is gewijzigd bij richtlijn 2009/69, waarvan artikel 2, lid 1, eerste alinea, de termijn voor omzetting vaststelt op 1 januari 2011. De 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 marktdeelnemers 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,

overeenkomstig het in artikel 5 [EG-Verdrag] neergelegde subsidiariteitsbeginsel, maatregelen nemen. Overeenkomstig het in hetzelfde artikel neergelegde evenredigheidsbeginsel gaat deze richtlijn niet verder dan nodig is om deze doelstelling te verwezenlijken."

9. Artikel 143, lid 1, onder d), en lid 2, van de btw-richtlijn luidt als volgt:

„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, of, wanneer de goederen overeenkomstig artikel 138, lid 2, punt c), worden overgebracht, het nummer waaronder de importeur zelf voor btw-doeleinden in de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer 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."

10. In artikel 157, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn is bepaald dat de lidstaten vrijstelling kunnen verlenen voor „de invoer van goederen die onder een ander stelsel van entrepots dan dat van douane-entrepots worden geplaatst".

11. In artikel 167 van deze richtlijn is bepaald dat „[h]et recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt".

B. Litouws recht

12. Artikel 35 van de Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Litouwse wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „btw-wet") luidt als volgt:

„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 Litouwen naar een andere lidstaat krachtens 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 als btw-plichtige in 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."

13. In artikel 49, lid 1, van de btw-wet is het volgende bepaald:

„Het btw-tarief van 0 % is van toepassing op goederen die worden geleverd aan een persoon die als btw-plichtige in een andere lidstaat is geregistreerd, en vanuit het nationale grondgebied worden uitgevoerd naar een andere lidstaat [ongeacht wie de goederen vervoert, de leverancier, de afnemer of een derde voor hun rekening]."

14. In artikel 56 van de btw-wet, betreffende het „[b]ewijs van toepasselijkheid van het btw-tarief van 0 %", is met name het volgende bepaald:

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

[…]

4. Onverminderd de overige bepalingen van dit artikel heeft de belastingdienst overeenkomstig de nadere regels die zijn vastgesteld in de Mokesčių administravimo įstatymas (wet inzake de fiscale rechtspleging), het recht om overlegging van aanvullende bewijsstukken te eisen teneinde de gegrondheid van de toepassing van het btw-tarief van 0 % te beoordelen. Wanneer een btw-plichtige niet in staat is om geldige gronden aan te tonen voor toepassing van het btw-tarief van 0 % op een levering van goederen, verwerving van goederen uit een andere lidstaat of dienstverrichting, wordt deze handeling belast tegen het normale btw-tarief of een verlaagd btw-tarief wanneer daarin voor de betrokken goederen of diensten is voorzien.

[…]

5. Onverminderd de overige bepalingen van dit artikel heeft de belastingdienst het recht ambtshalve of via de bevoegde handhavingsinstanties aanvullende gegevens in te winnen om de gegrondheid van de toepassing van het btw-tarief van 0 % te beoordelen. Wanneer de aldus verzamelde gegevens uitwijzen dat het btw-tarief van 0 % zonder geldige reden werd toegepast op de levering van goederen, verwerving van goederen uit een andere lidstaat of dienstverrichting, wordt deze handeling belast tegen het normale btw-tarief of tegen een verlaagd btw-tarief wanneer daarin voor de betrokken goederen of diensten is voorzien."

15. Punt 4 van 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"), die zijn goedgekeurd bij besluit nr. 1B-439/VA-71 van 29 april 2004 van de directeur van de nationale douaneautoriteiten en het hoofd van de Valstybinės mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (nationale belastinginspectie ressorterend onder het ministerie van Financiën, Litouwen) (hierna: „belastinginspectie"), luidt als volgt:

„4. 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 voor uitvoer en zullen worden vervoerd naar een andere lidstaat;

4.2) op het tijdstip van de aangifte van de invoer ten behoeve van de douanecontrole is de importeur als btw-plichtige geregistreerd op het nationale grondgebied;

4.3) de levering van de goederen die vanuit Litouwen zijn ingevoerd in een andere lidstaat, is krachtens de bepalingen van hoofdstuk VI van de btw-wet vrijgesteld doordat een btw-tarief van 0 % geldt;

4.4) de importeur levert de btw-plichtige van de andere lidstaat dezelfde goederen als de goederen die hij op het nationale grondgebied heeft ingevoerd;

4.5) de goederen worden naar de andere lidstaat vervoerd binnen een tijdvak van niet meer dan één maand na de dag van het belastbare feit zoals bedoeld in artikel 14, lid 12 of lid 13, van de btw-wet, of binnen het verlengde tijdvak voor vervoer naar een andere lidstaat dat is gesteld in de bepalingen van punt 5 van de Regels."

16. In punt 7 van de Regels is het volgende bepaald:„7. Ten behoeve van de douanecontrole moeten bovendien de volgende stukken bij de aangifte van invoer worden overgelegd:

– 7.1) een bewijs van registratie als btw-plichtige van de importeur en een kopie hiervan (bewijs van btw-plichtigheid en een kopie);

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

17. Bij besluit nr. 1B-773/VA-119 van 28 december 2010 van de directeur van de nationale douaneautoriteiten en het hoofd van de belastinginspectie, dat op 1 januari 2011 in werking is getreden, is punt 7^1 toegevoegd aan de Regels, dat als volgt luidt:

„De importeur dient het regionale douanekantoor onverwijld schriftelijk op de hoogte te brengen van wijzigingen in de opslagplaats of in de afnemer van de goederen (de btw-plichtige 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 te overleggen waarin de redenen voor de wijzigingen worden vermeld en door kopieën van de bewijsstukken bij te voegen."

18. Punt 27.49.1.7. van de „Aanwijzingen voor het gebruik van het administratieve document", goedgekeurd bij besluit nr. 1B-289 van 13 april 2004 van de directeur van de nationale douaneautoriteiten, verplicht de importeur die krachtens artikel 35 van de btw-wet vrijgestelde niet-communautaire goederen in het vrije verkeer brengt en op de binnenlandse markt invoert, om opgave te doen van de alfabetische code van de lidstaat van de Unie waarnaar de goederen worden uitgevoerd die geldt op het moment van de aangifte van invoer, alsmede van het btw-nummer van de persoon voor wie de goederen bestemd zijn, dat is toegekend door de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van de Unie.

III. Feiten van het hoofdgeding, prejudiciële vragen en procedure bij het Hof

19. De vennootschap Enteco Baltic is gevestigd in Litouwen en is actief in de groothandel in brandstoffen.

20. Tussen 2010 en 2012 heeft Enteco Baltic brandstoffen vanuit Belarus in Litouwen ingevoerd. Op deze brandstoffen was de zogeheten „douaneregeling 42" [4] van toepassing, die het mogelijk maakt de brandstoffen in het vrije verkeer te brengen met vrijstelling van btw bij invoer. Deze vennootschap heeft in de aangiften van invoer het btw-nummer opgegeven van een afnemer in een andere lidstaat voor wie de goederenlevering bestemd was. Zij heeft de goederen opgeslagen in entrepots voor accijnsgoederen die toebehoorden aan andere Litouwse ondernemingen.

21. Enteco Baltic heeft de brandstoffen op grond van schriftelijke overeenkomsten verkocht aan vennootschappen in Polen, Slowakije en Hongarije, die individuele bestellingen plaatsten bij Enteco Baltic. De overeenkomsten voorzagen in levering „af fabriek" („ex-works"). [5] Dit hield in dat Enteco Baltic slechts gehouden was om de brandstoffen aan de kopers in Litouwen te overhandigen, en deze kopers verantwoordelijk waren voor het verdere vervoer naar de lidstaat van bestemming.

22. De afnemers plaatsten hun specifieke bestellingen bij Enteco Baltic per e-mail, waarbij zij onder meer de gegevens opgaven van de vertegenwoordigers die de bestelde goederen zouden afhalen, alsook van de belastingentrepots van bestemming [6] van deze goederen. De btw-facturen die door Enteco Baltic werden opgesteld, werden altijd per e-mail naar de kopers gestuurd.

23. Voor het vervoer van de goederen werden elektronische documenten voor het vervoer van accijnsgoederen opgesteld, alsook CMR-vrachtbrieven [7]. Deze vrachtbrieven werden door de verantwoordelijke ambtenaren van het belastingentrepot van verzending ingevuld en vermeldden onder meer de plaats van verzending van de goederen (te weten het belastingentrepot van verzending), de koper en de plaats van ontvangst van de goederen (te weten het belastingentrepot van bestemming).

4 Deze regeling wordt „douaneregeling 42" of „douaneprocedure 42" genoemd, omdat de importeur van de goederen, wil hij in aanmerking komen voor vrijstelling van btw, in vakje 37 van het administratief document een code moet invullen die begint met de cijfers 42. Deze regeling maakt het mogelijk om via een vereenvoudigde procedure en tegen lagere kosten goederen die bestemd zijn voor een intracommunautaire levering in te voeren met vrijstelling van btw.

5 Bij een dergelijke handelsovereenkomst verbindt de verkoper zich uitsluitend om de goederen af te leveren voor uitvoer en zijn de risico's die verband houden met het vervoer voor rekening van de afnemer.

6 In het verzoek om een prejudiciële beslissing is enkel van entrepots in Polen sprake.

7 De CMR-vrachtbrief [opgesteld volgens het Verdrag betreffende de overeenkomst tot internationaal vervoer van goederen over de weg (CMR), ondertekend in Genève op 19 mei 1956, *Recueil des traités*, 1961, deel 399, blz. 189] is een document voor het vervoer over de weg dat voorafgaand aan het internationaal vervoer van goederen moet worden ingevuld door een van de partijen bij de vervoerovereenkomst. De ondertekening van de CMR-vrachtbrief door de vervoerder is het bewijs dat de goederen zijn verzonden.

24. Na levering van de goederen in de belastingentrepots van bestemming [8] ontving Enteco Baltic een e-ROR [9] ter bevestiging dat de levering was ontvangen en het elektronische vervoerdocument was afgesloten. Doorgaans ontving zij van de belastingentrepots van bestemming ook de CMR-vrachtbrieven ter bevestiging van de ontvangst van de goederen.

25. Enteco Baltic verkocht soms goederen aan andere btw-plichtigen dan de btw-plichtigen van wie de btw-nummers op de aangiften van invoer waren vermeld. De gegevens van deze btw-plichtigen in andere lidstaten, waaronder hun btw-nummer, werden altijd opgegeven aan de belastinginspectie in de maandelijkse overzichten van goederenleveringen in andere lidstaten.

26. In 2012 heeft de Vilniaus teritorinė muitinė (douanekantoor van Vilnius, Litouwen) een steekproefcontrole verricht van de aangiften van invoer die waren ingediend tussen 1 april 2010 en 31 mei 2012, waarbij onregelmatigheden in de btw-nummers zijn vastgesteld. Het douanekantoor heeft de aangiften gecorrigeerd.

27. In 2013 heeft de belastinginspectie van de Poolse, Slowaakse en Hongaarse belastingdiensten informatie over mogelijke fraude bij de toepassing van „douaneregeling 42” ontvangen. Deze belastingdiensten hebben met name aangegeven niet te kunnen bevestigen dat de kopers de betrokken brandstoffen hadden ontvangen, en vermeld dat deze kopers geen btw hadden aangegeven in de betreffende periode.

28. Gelet op deze informatie heeft de belastinginspectie in 2013 een belastingcontrole uitgevoerd. Zij heeft vastgesteld dat Enteco Baltic voldoende bewijs had geleverd dat de goederen het land hadden verlaten en dat het recht om als eigenaar over de goederen te beschikken daadwerkelijk was overgedragen aan de afnemers. Volgens de belastinginspectie was niet komen vast te staan dat Enteco Baltic tijdens de betrokken handelingen nalatig of onzorgvuldig had gehandeld.

29. Het douanekantoor van Vilnius heeft in de loop van 2014 en 2015 nog een controle uitgevoerd, waarvan het voorwerp en het tijdsbestek dat van de controle van de belastinginspectie in 2013 deels overlapten. Na afloop van deze nieuwe controle heeft het douanekantoor van Vilnius vastgesteld dat Enteco Baltic ofwel de brandstoffen niet had geleverd aan de btw-plichtigen die waren opgegeven in de aangiften van invoer, ofwel niet had aangetoond dat de brandstoffen waren vervoerd en dat het recht om als eigenaar over de goederen te beschikken was overgedragen aan de personen die waren vermeld in de btw-facturen.

30. Enteco Baltic heeft een Poolse onderneming voor economische inlichtingendiensten ingeschakeld om aanvullende informatie over het betreffende vervoer in te winnen, en het douanekantoor van Vilnius verzocht zich tot de Poolse belastingentrepots te wenden om informatie in te winnen die deze Poolse onderneming niet kon verkrijgen. Aan dit verzoek is niet voldaan.

31. Op 25 november 2015 heeft het douanekantoor van Vilnius een inspectierapport opgesteld waarin is vastgesteld dat Enteco Baltic de invoer van brandstoffen vanuit Belarus zonder geldige gronden had vrijgesteld van btw. Dit douanekantoor heeft Enteco Baltic bevolen een bedrag van 3 220 822 EUR aan btw te betalen, vermeerderd met boeten en vertragingsrente.

8 Zie voetnoot 6 hierboven.

9 De e-ROR-verklaring is een algemeen geaccepteerde elektronische bevestiging van ontvangst van accijnsgoederen die wordt opgesteld door de ontvanger.

32. De nationale douaneautoriteiten hebben dit betalingsbevel bevestigd bij besluit van 16 maart 2016. In dit besluit hebben deze autoriteiten verduidelijkt dat de vrijstelling bij invoer slechts geldt wanneer het recht om over de goederen te beschikken rechtstreeks wordt overgedragen aan een andere tot voldoening van de btw gehouden persoon in een andere lidstaat. In casu kon deze vrijstelling niet aan Enteco Baltic worden verleend omdat de brandstoffen waren geleverd aan Poolse belastingentrepots waarvan het btw-nummer niet was vermeld in de btw-facturen.

33. Enteco Baltic heeft tegen dit besluit beroep ingesteld bij de Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (commissie voor belastinggeschillen van de regering, Litouwen) (hierna: „belastinggeschillencommissie"). Bij besluit van 1 juni 2016 heeft deze commissie het beroep terugverwezen naar de nationale douaneautoriteiten.

34. Zowel Enteco Baltic als de nationale douaneautoriteiten hebben bij de verwijzende rechter beroep tot nietigverklaring van het besluit van de belastinggeschillencommissie ingesteld.

35. Enteco Baltic en de nationale douaneautoriteiten hebben voor de verwijzende rechter hun standpunt uiteengezet over de gevolgen van de levering van brandstoffen aan btw-plichtigen in andere lidstaten van wie het btw-nummer niet was vermeld in de aangiften van invoer. Deze rechter merkt op dat Enteco Baltic in de maandelijkse overzichten van goederenleveringen in andere lidstaten de belastinginspectie alle gegevens van de afnemers, waaronder hun btw-nummer, heeft verstrekt zonder de identiteit van de werkelijke afnemers te verhullen.

36. Voorts plaatst de verwijzende rechter vraagtekens bij de bewijskracht van de CMR-vrachtbrieven, de elektronische administratieve documenten (hierna: „e-AD-documenten"[10]) en de e-ROR-verklaringen.

37. Bovendien verzoekt de verwijzende rechter te preciseren wat de exacte definitie is van een levering van goederen in de zin van artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn ingeval het recht om als eigenaar over de goederen te beschikken niet rechtstreeks aan de afnemer zou zijn overgedragen, maar aan vervoerders of Poolse belastingentrepots. Enteco Baltic heeft zich in de procedure bij de verwijzende rechter beroepen op rechtspraak inzake het recht op btw-aftrek.

38. Voorts vraagt de verwijzende rechter zich af of de goede trouw van de leverancier een aanvullende voorwaarde is of kan zijn voor de vrijstelling van btw bij invoer, zoals de belastinggeschillencommissie heeft geoordeeld.

39. Tot slot verzoekt deze rechter te preciseren hoe de relevantie van het bewijsmateriaal moet worden beoordeeld met het oog op toepassing van de btw-richtlijn.

40. In deze context heeft de Vilniaus apygardos administracinis teismas 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 bepaalde btw-plichtige, wiens btw-nummer derhalve op de

10 Acroniem van „electronic-Administrative Document". Het elektronisch administratief document is opgenomen in de bepalingen 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). Dit document moet voldoen aan de vereisten van verordening (EG) nr. 684/2009 van de Commissie van 24 juli 2009 tot uitvoering van verordening 2008/118/EG van de Raad wat betreft de geautomatiseerde procedures voor de overbrenging van accijnsgoederen onder schorsing van accijnzen (PB 2009, L 197, blz. 24). Met dit document kan gebruik worden gemaakt van de accijnsschorsingsregeling.

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 overheidsinstantie volledige informatie over de identiteit van de werkelijke afnemer ontving?

2) Kan artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn onder omstandigheden als in de onderhavige zaak aldus worden uitgelegd dat documenten die niet zijn weerlegd en het vervoer van de goederen van een belastingentrepot op het grondgebied van een lidstaat naar een belastingentrepot in een andere lidstaat bevestigen (e-AD-documenten en e-ROR-verklaringen van ontvangst), 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 belastingautoriteit van een lidstaat weigert om de vrijstelling van die bepaling toe te passen wanneer de beschikkingsmacht niet rechtstreeks aan de afnemer van de goederen is overgedragen, maar aan de door de afnemer aangewezen personen (vervoerondernemingen/belastingentrepots)?

4) Is een administratieve praktijk in strijd met het beginsel van neutraliteit van de btw en met het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen, wanneer in die praktijk verschillende uitleggingen worden gehanteerd van het begrip ‚overdracht van de macht om te beschikken' en van de aan het bewijs van een dergelijke overdracht te stellen eisen, naargelang artikel 167 of artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn van toepassing is?

5) Strekt het beginsel van goede trouw in het kader van de btw-heffing 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 een geval als 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 voorwaarden dat de goederen verder zouden worden geleverd binnen de Unie (op grond van 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 administratieve praktijk van een lidstaat waarin het vermoeden dat ten eerste de beschikkingsmacht niet is overgedragen aan een specifieke contractpartij en ten tweede de belastingplichtige wist of had kunnen weten dat die contractpartij mogelijk btw-fraude had gepleegd, wordt gebaseerd op de omstandigheid dat de communicatie tussen de onderneming en de contractpartijen langs elektronische weg verliep, terwijl na een onderzoek door een belastingautoriteit is komen vast te staan dat de contractpartijen 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, ook al rust de verplichting om het recht op een belastingvrijstelling aan te tonen op de belastingplichtige, dit desondanks niet betekent dat de overheidsinstantie die bevoegd is om vast te stellen of de beschikkingsmacht is overgedragen, niet verplicht is om gegevens te achterhalen die alleen toegankelijk zijn voor overheidsinstanties?"

41. Enteco Baltic, de Litouwse regering en de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen over deze vragen ingediend. Deze belanghebbenden hebben ter terechtzitting van het Hof op 25 januari 2018 tevens pleidooi gehouden.

IV. Analyse

42. Artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn voert in wezen een btw- vrijstelling in voor de invoer van vanuit een derde land verzonden goederen in een lidstaat wanneer deze invoer wordt gevolgd door een intracommunautaire levering die wordt verricht door de importeur en op grond van artikel 138 van deze richtlijn is vrijgesteld.

43. In het hoofdgeding blijkt uit de door de verwijzende rechter verstrekte toelichtingen dat Enteco Baltic, als importeur van uit Belarus afkomstige brandstoffen in Litouwen die bestemd waren voor levering aan afnemers in Polen, Slowakije en Hongarije, aanvankelijk in aanmerking kwam voor de vrijstelling van artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn omdat deze intracommunautaire levering was vrijgesteld van btw. In het hoofdgeding gaat het om de invoer van brandstoffen van 1 april 2010 tot en met 31 mei 2012.

44. Naar aanleiding van meerdere controles bij Enteco Baltic, op de gevolgen waarvan ik later zal terugkomen, hebben de Litouwse douaneautoriteiten geoordeeld dat deze vennootschap per slot van rekening toch de btw verschuldigd was. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat Enteco Baltic in wezen wordt verweten op het tijdstip van invoer een btw-nummer te hebben opgegeven dat uiteindelijk niet bleek overeen te komen met dat van de werkelijke afnemers en/of niet te hebben aangetoond dat de ingevoerde brandstoffen bestemd waren om in een andere lidstaat te worden geleverd.

45. Blijkens artikel 143, lid 2, van de btw-richtlijn is de vrijstelling van artikel 143, lid 1, onder d), van deze richtlijn, in gevallen waarin de invoer wordt gevolgd door een intracommunautaire levering, immers alleen van toepassing indien de importeur op het tijdstip van invoer aan de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van invoer met name, ten eerste, het btw-nummer heeft verstrekt waaronder de afnemer aan wie de goederen overeenkomstig artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn worden geleverd in een andere lidstaat is geïdentificeerd, en, ten tweede, het bewijs heeft geleverd dat de ingevoerde goederen bestemd zijn om vanuit de lidstaat van invoer te worden vervoerd of verzonden naar een andere lidstaat.

46. Gelet op de bewoordingen van artikel 143, lid 2, van de btw-richtlijn lijkt het hoofdgeding *op het eerste gezicht* eenvoudig te kunnen worden beslecht. Zoals de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen suggereert, is het immers aannemelijk dat de in dit artikel gestelde voorwaarden niet als louter formele voorwaarden, maar als materiële voorwaarden voor het recht op vrijstelling van btw bij invoer moeten worden beschouwd. Wanneer niet is voldaan aan een van deze voorwaarden, zou de vrijstelling alsdan moeten worden geweigerd of, zoals in het hoofdgeding het geval is voor Enteco Baltic, zou alsnog van de importeur betaling van de btw moeten worden gevorderd.

47. De benadering die de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen voorstaat, lijkt mijns inziens evenwel geen rekening te houden met de nogal bijzondere omstandigheden van het hoofdgeding, noch met, wat fundamenteler is, de moeilijkheden die verband houden met de onderlinge samenhang tussen de voorwaarden van artikel 143, lid 2, van de btw-richtlijn en de voorwaarden voor vrijstelling voor een intracommunautaire levering op grond van artikel 138, lid 1, van deze richtlijn, inzonderheid met betrekking tot de verplichting voor de importeur om op het tijdstip van invoer het btw-nummer op te geven van de afnemer aan wie de goederen worden geleverd. Overigens heeft de Commissie haar eigen standpunt ter terechtzitting van het Hof sterk genuanceerd, zo niet weersproken. [11]

11 Zie punt 72 van deze conclusie.

48. De zeven vragen van de verwijzende rechter betreffen de aard, de draagwijdte en de naleving van de twee hierboven genoemde voorwaarden van artikel 143, lid 2, van de btw-richtlijn, gerelateerd aan de feitelijke omstandigheden van het hoofdgeding, in het bijzonder die betreffende het bewijs van het verdere vervoer en van de eigendomsoverdracht van de brandstoffen, en de handelwijze van de Litouwse belastingdienst en douaneautoriteiten.

49. Ik zal dus, rekening houdend met deze feitelijke omstandigheden, allereerst de eerste prejudiciële vraag onderzoeken, betreffende de opgave van het btw-nummer van de afnemer van de importeur, zoals bepaald in artikel 143, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn (punt A). Vervolgens zal ik ingaan op de zes overige vragen van de verwijzende rechter, die betrekking hebben op artikel 143, lid 2, onder c), van de btw-richtlijn, te weten het bewijs dat de ingevoerde goederen zijn bestemd om in een andere lidstaat dan de lidstaat van invoer te worden geleverd (punt B).

A. De voorwaarde van artikel 143, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn dat de importeur het btw-nummer van de afnemer opgeeft (eerste prejudiciële vraag)

50. Zoals ik reeds heb benadrukt, geldt als voorwaarde voor de vrijstelling van btw bij invoer op grond van artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn dat in een later stadium een krachtens artikel 138 van deze richtlijn vrijgestelde intracommunautaire levering wordt verricht.

51. Overeenkomstig artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn verlenen de lidstaten 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.

52. Volgens vaste rechtspraak wordt de intracommunautaire levering van een goed slechts vrijgesteld van btw wanneer is voldaan aan drie voorwaarden. Ten eerste moet het recht om als eigenaar over het goed te beschikken aan de afnemer zijn overgedragen. Ten tweede moet de leverancier aantonen dat dit goed naar een andere lidstaat is verzonden of vervoerd, en ten derde moet hij bewijzen dat dit goed ten gevolge van deze verzending of dit vervoer het grondgebied van de lidstaat van levering fysiek heeft verlaten. [12]

53. Deze drie voorwaarden vormen dus de materiële voorwaarden waaraan de leverancier moet voldoen om uit hoofde van artikel 138, lid 1 van de btw-richtlijn vrijstelling te krijgen voor een intracommunautaire levering.

54. Het Hof heeft reeds geoordeeld dat deze voorwaarden uitputtend zijn opgesomd in artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn. [13] Zij omvatten dus niet de verplichting voor de leverancier om het btw-nummer van de afnemer op te geven dat aan deze afnemer is afgegeven in de lidstaat van bestemming.

12 Zie in die zin met name arresten van 27 september 2007, Teleos e.a. (C-409/04, EU:C:2007:548, punt 42); 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punt 31); 9 oktober 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punt 24), en 26 juli 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punt 30).

13 Zie arresten van 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punt 59); 9 februari 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punt 29), en 26 juli 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punt 47).

55. Het Hof heeft namelijk vastgesteld dat, hoewel het btw-nummer van btw-plichtigen belangrijk is voor de goede werking van het btw-stelsel [14], de verplichting die naar nationaal recht op de leverancier rust om het btw-nummer van de afnemer van de geleverde goederen op te geven, een formele voorwaarde vormt en dat wanneer niet eraan is voldaan, dit in beginsel geen afbreuk kan doen aan het recht van deze leverancier om voor deze handeling te worden vrijgesteld van btw, afgezien van eventuele niet-naleving van de materiële voorwaarden van de intracommunautaire levering. [15]

56. De twee voorbehouden die het Hof aan deze vaststelling heeft gekoppeld, betreffen de twee gevallen waarin niet-naleving van een formele voorwaarde tot verlies van het recht op vrijstelling van btw kan leiden.

57. Ten eerste kan het recht op vrijstelling van btw verloren gaan wanneer de btw-plichtige betrokken is geweest bij belastingfraude en zo de goede werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel in gevaar heeft gebracht. De btw-plichtige heeft dan niet te goeder trouw gehandeld en niet alles gedaan wat redelijkerwijs van hem kon worden verlangd om te voorkomen dat hij door het verrichten van de handeling betrokken zou raken bij een dergelijke belastingfraude. [16]

58. Ten tweede kan vrijstelling van btw worden geweigerd wanneer niet-naleving van een formele voorwaarde ertoe leidt dat niet met zekerheid kan worden aangetoond dat is voldaan aan de materiële voorwaarden. [17]

59. In het hoofdgeding blijkt zowel uit de door de verwijzende rechter verstrekte informatie als uit de toelichting van de Litouwse regering ter terechtzitting dat de belastingautoriteit, dat wil zeggen de belastinginspectie, die tijdens de in 2013 verrichte controle moest nagaan of was voldaan aan de voorwaarden van de *intracommunautaire levering*, van oordeel was dat Enteco Baltic voldoende bewijs had geleverd dat de goederen het Litouwse grondgebied hadden verlaten en dat het recht om als eigenaar over de goederen te beschikken daadwerkelijk was overgedragen aan de afnemers, zonder dat was komen vast te staan dat Enteco Baltic tijdens de betreffende handelingen nalatig of onzorgvuldig had gehandeld.

60. Uit deze bevindingen dat was voldaan aan de voorwaarden van artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn, waarvan akte moet worden genomen, blijkt dat de fouten die Enteco Baltic heeft gemaakt bij de opgave van het btw-nummer van de afnemer(s) in de lidstaten van bestemming van de brandstoffen, de belastinginspectie dus niet hebben belet, volgens de aan het Hof verstrekte informatie, vast te stellen dat aan de materiële voorwaarden van de intracommunautaire levering was voldaan.

61. In dit stadium is van belang te onderzoeken of de autoriteiten van een lidstaat niettemin als voorwaarde voor het recht op vrijstelling van btw bij de invoer van geleverde goederen, als handeling in een eerder stadium van een intracommunautaire levering, kunnen stellen dat de importeur op het tijdstip van invoer opgave doet van het btw-nummer van de afnemer, zijnde de persoon voor wie de intracommunautaire levering bestemd is.

62. Zoals duidelijk uit de door de Litouwse regering verstrekte informatie blijkt, bestaat een dergelijke verplichting voor de importeur naar nationaal recht sinds 2004.

14 In dit verband verwijs ik naar artikel 214, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn, waarin de lidstaten wordt verzocht om de nodige maatregelen te treffen om btw-plichtigen aan te duiden met een individueel nummer, zoals bedoeld in artikel 215 van deze richtlijn. Behalve in artikel 143, lid 2, wordt dit nummer nog in een aantal andere bepalingen van deze handeling genoemd, onder meer in artikel 226 betreffende de inhoud van facturen en in artikel 365 betreffende de btw-aangifte. Het Hof heeft voorts benadrukt dat dit nummer in het kader van intracommunautaire leveringen is bedoeld om eenvoudiger te kunnen vaststellen in welke lidstaat het eindverbruik van de goederen plaatsvindt: zie met name arrest van 9 februari 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

15 Zie in die zin arresten van 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punten 59-63); 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punten 51 en 52); 20 oktober 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, punt 40), en 9 februari 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punt 32).

16 Zie met name arrest van 9 februari 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punten 39 en 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

17 Arrest van 9 februari 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

63. Tot aan de wijziging van richtlijn 2006/112 bij richtlijn 2009/69 moest een dergelijke voorwaarde, die geenszins was gesteld in artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn, mijns inziens als een formele voorwaarde worden aangemerkt overeenkomstig de rechtspraak die in punt 55 van deze conclusie wordt aangehaald. Als zodanig kon deze voorwaarde dus geen geldige grond zijn voor weigering van de vrijstelling van btw bij de invoer van goederen die naderhand in een andere lidstaat werden geleverd, afgezien van eventuele niet-naleving van de materiële voorwaarden van artikel 143, lid 1, onder d), en van artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn.

64. Is deze formele voorwaarde na de inwerkingtreding – op 25 juli 2009 – van richtlijn 2009/69, waarbij artikel 143, lid 2, onder b), in de tekst van richtlijn 2006/112 is opgenomen, een materiële voorwaarde voor het recht op vrijstelling van btw bij invoer geworden?

65. Dat denk ik niet.

66. Weliswaar zou uit de bewoordingen van artikel 143, lid 2, van de btw-richtlijn kunnen worden opgemaakt dat het in artikel 143, lid 1, onder d), van deze richtlijn verleende recht op vrijstelling bij invoer slechts geldt mits de in artikel 143, lid 2, onder a) tot en met c), opgesomde categorieën informatie zijn verstrekt.

67. Wellicht ten overvloede wijs ik erop dat het evenwel geen twijfel lijdt dat de in artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn bedoelde invoer van goederen niet het verbruik in de lidstaat van invoer maar het verbruik in een andere lidstaat tot doel heeft, waarvan de vrijstelling volledig afhankelijk is van een intracommunautaire levering, die zelf is vrijgesteld overeenkomstig artikel 138 van de btw-richtlijn. Ook in artikel 143, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn zelf wordt herhaaldelijk verwezen naar artikel 138 van deze richtlijn.

68. Hieruit volgt mijns inziens dat de materiële voorwaarden voor het recht op vrijstelling van btw bij invoer volledig afhankelijk zijn van de in artikel 138 van de btw-richtlijn gestelde voorwaarden voor de vrijstelling van de intracommunautaire levering in een later stadium.

69. Aangezien geen wijziging is aangebracht in de in artikel 138 van de btw-richtlijn gestelde materiële voorwaarden van de intracommunautaire levering, waartoe in dit stadium – zoals ik reeds heb benadrukt – niet de verplichting voor de leverancier behoort om het btw-nummer van de afnemer in de lidstaat van bestemming op te geven, kan het dus zeker niet de bedoeling van de Uniewetgever zijn geweest om het recht op vrijstelling bij invoer slechts toe te kennen indien aan deze voorwaarde is voldaan.

70. In het tegenovergestelde geval zou btw-plichtige importeurs en leveranciers van in de Unie geleverde goederen het recht op vrijstelling van btw bij invoer worden geweigerd, ook al voldoen zij aan alle materiële voorwaarden voor vrijstelling van de intracommunautaire levering, waarvan de vrijstelling voor de invoer als handeling in een eerder stadium volledig afhankelijk is.

71. Ondanks het legitieme doel van bestrijding van belastingfraude, dat tot de vaststelling van richtlijn 2009/69 heeft geleid, denk ik niet dat het de bedoeling van de Uniewetgever is geweest om btw-plichtigen voor dit soort moeilijkheden en onsamenhangendheden in het bestaande stelsel te plaatsen. Met name voor de betrokken belastingplichtigen zou deze situatie onverenigbaar zijn met een juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstellingen, zoals is voorgeschreven in artikel 131 van de btw-richtlijn. [18]

18 Zie in die zin met name arrest van 3 september 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

72. Overigens heeft de Commissie ter terechtzitting voor het Hof verduidelijkt dat het niet zozeer erom gaat het exacte btw-nummer van de afnemer te kennen, maar veeleer die afnemer op de een of andere manier te kunnen bepalen. De Commissie lijkt dus, op een manier die enigszins in tegenspraak is met de inhoud van haar schriftelijke opmerkingen, te hebben erkend dat de opgave door de importeur van het btw-nummer van de afnemer op het tijdstip van invoer, zoals is bepaald in artikel 143, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn, een formele voorwaarde blijft.

73. Niet-naleving van deze voorwaarde kan mijns inziens dus niet leiden tot het verlies van het recht op vrijstelling van btw, maar hooguit tot een sanctie in de vorm van een geldboete overeenkomstig de bepalingen van nationaal recht.

74. Deze overwegingen worden volgens mij kracht bijgezet door enkele elementen die kenmerkend zijn voor het hoofdgeding.

75. In dit verband moet worden opgemerkt dat Enteco Baltic op het tijdstip van invoer niet heeft verzuimd om het btw-nummer van de afnemer aan de bevoegde autoriteiten door te geven. Uit de informatie die door de verwijzende rechter is verstrekt, blijkt daarentegen dat het oorspronkelijk opgegeven btw-nummer wegens gewijzigde omstandigheden niet meer overeenkwam met (alleen) het nummer van de werkelijke afnemer.

76. Blijkens punt 7^{1} van de Regels die zijn vastgesteld door de directeur van de nationale douaneautoriteiten en het hoofd van de belastinginspectie, dient de importeur het douanekantoor van Vilnius onverwijld schriftelijk op de hoogte te brengen van wijzigingen, met name met betrekking tot de btw-plichtige van de andere lidstaat en/of met betrekking tot de lidstaat van levering, zoals die zijn vermeld in de documenten die ten behoeve van de douanecontrole zijn overgelegd. De importeur dient deze wijzigingen door te geven door nieuwe stukken te overleggen waarin de redenen voor de wijzigingen zijn vermeld en door kopieën van de bewijsstukken bij te voegen.

77. Deze bij de Litouwse regeling aan de importeur opgelegde verplichting om de douaneautoriteiten op de hoogte te brengen van wijzigingen in de identiteit van de afnemer voor wie de goederen bestemd zijn, vormt in mijn ogen een aanwijzing dat de Litouwse autoriteiten van mening zijn dat een op het tijdstip van invoer ontbrekend of foutief opgegeven btw-nummer van de afnemer als zodanig niet het recht op vrijstelling bij invoer naderhand in gevaar kan brengen. Het zou immers geen hout snijden om van de importeur te eisen dat hij een wijziging in de gegevens van de afnemer doorgeeft wanneer deze wijziging sowieso automatisch tot weigering van vrijstelling van btw bij invoer zou leiden. Bovendien zouden importeurs, uit angst om het recht op vrijstelling bij invoer te verliezen, geneigd zijn om wijzigingen in het btw-nummer van de afnemer in de lidstaat van bestemming van de geleverde goederen nooit door te geven aan de nationale autoriteiten wanneer dergelijke wijzigingen automatisch tot gevolg zouden hebben dat het recht op vrijstelling bij invoer verloren zou gaan.

78. Het douanekantoor van Vilnius lijkt zich ook op deze regels te hebben gebaseerd, of in ieder geval op de opvatting dat de opgave van het btw-nummer van de afnemer een louter formele voorwaarde vormt, toen het, zoals blijkt uit de vaststellingen van de verwijzende rechter, tijdens de eerste controle in 2012 van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde invoerverrichtingen, de foutieve, niet-overeenstemmende btw-nummers die Enteco Baltic had opgegeven in de aangiften van invoer, zelf heeft gecorrigeerd. Volgens de verwijzende rechter heeft deze vennootschap bovendien altijd wijzigingen in de identiteit van haar afnemers doorgegeven aan de belastinginspectie.

79. Ik ben dan ook van mening dat de opgave door de importeur, op het tijdstip van invoer, van een btw-nummer van de afnemer dat wegens gewijzigde omstandigheden niet meer – geheel of gedeeltelijk – blijkt overeen te komen met dat van de werkelijke afnemer, slechts tot weigering van het recht op vrijstelling bij invoer kan leiden in de twee in de punten 56 tot en met 58 van deze conclusie genoemde gevallen, die het Hof heeft erkend en die verband houden met niet-naleving van een formele voorwaarde in het kader van de vrijstelling voor een intracommunautaire levering op grond van artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn.

80. Gelet op een en ander dient mijns inziens de eerste prejudiciële vraag van de verwijzende rechter te worden beantwoord als volgt:

Artikel 143, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat het in de omstandigheden van het hoofdgeding zich ertegen verzet dat de bevoegde autoriteiten van een lidstaat de vrijstelling van artikel 143, lid 1, onder d), van die richtlijn weigeren om de enkele reden dat op het tijdstip van invoer de goederen bestemd waren om te worden geleverd aan een bepaalde belastingplichtige in een andere lidstaat, wiens btw-nummer derhalve in de aangifte van invoer stond vermeld, terwijl de goederen later, na een wijziging van omstandigheden, aan een andere belastingplichtige (die eveneens tot voldoening van de btw gehouden was) werden geleverd en de autoriteiten van de eerste lidstaat volledige informatie over de identiteit van de werkelijke afnemer ontvingen.

B. De voorwaarde van artikel 143, lid 2, onder c), van de btw-richtlijn dat wordt bewezen dat de ingevoerde goederen bestemd zijn om vanuit de lidstaat van invoer naar een andere lidstaat te worden vervoerd of verzonden (tweede tot en met zevende prejudiciële vraag)

81. De tweede tot en met de zevende vraag van de verwijzende rechter betreffen in wezen de uitlegging van artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn en de naleving van de voorwaarde van artikel 143, lid 2, onder c), van de btw-richtlijn, namelijk dat op het tijdstip van invoer „het bewijs dat de ingevoerde goederen bestemd zijn om vanuit de lidstaat van invoer naar een andere lidstaat te worden vervoerd of verzonden" is overgelegd, met name in samenhang met de uitlegging van artikel 138, lid 1, en artikel 14, lid 1, van dezelfde richtlijn, alsmede van het rechtszekerheidsbeginsel.

82. Alvorens deze vragen te onderzoeken, dient te worden opgemerkt dat het bewijs dat van de importeur wordt gevraagd krachtens artikel 143, lid 2, onder c), van de btw-richtlijn, verband houdt met het uiteindelijke doel van de invoer in de Unie, namelijk dat deze handeling wordt gevolgd door een intracommunautaire levering in de zin van artikel 138, lid 1, van deze richtlijn.

83. De importeur moet op het tijdstip van invoer dus aantonen dat hij voornemens is te voldoen aan de materiële voorwaarden voor het recht op vrijstelling van de intracommunautaire levering, overeenkomstig artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn.

84. Zoals ik reeds in punt 52 van deze conclusie heb benadrukt, kan het recht op vrijstelling van btw voor een intracommunautaire levering ingevolge dit artikel slechts worden verleend indien aan drie voorwaarden is voldaan. Ten eerste moet worden aangetoond dat het recht om als eigenaar over het goed te beschikken aan de afnemer is overgedragen. Ten tweede moet worden bewezen dat dit goed naar een andere lidstaat is verzonden of vervoerd, en ten derde dat ditzelfde goed het grondgebied van de lidstaat van levering ten gevolge van deze verzending of dit vervoer fysiek heeft verlaten.

85. Deze voorwaarden vallen in wezen samen met de voorwaarde waaraan de importeur moet voldoen overeenkomstig artikel 143, lid 1, onder d), en lid 2, van de btw-richtlijn, met dit verschil dat de importeur in dit laatste geval „op het tijdstip van invoer" moet aantonen dat de in de Unie ingevoerde goederen „bestemd" zijn voor een intracommunautaire levering.

86. Zoals de verwijzende rechter volkomen juist heeft begrepen, moet de importeur met het oog op toepassing van artikel 143, lid 1, onder d), en lid 2, van de btw-richtlijn op het tijdstip van invoer dus in de eerste plaats bewijzen dat het recht om als eigenaar over de ingevoerde goederen te beschikken, zal worden overgedragen aan de afnemer en, in de tweede plaats, dat deze goederen bestemd zijn om naar een andere lidstaat te worden verzonden of vervoerd, dat wil zeggen dat ze ook bestemd zijn om het grondgebied van de lidstaat van invoer fysiek te verlaten.

87. Terwijl de derde tot en met de zevende vraag van de verwijzende rechter betrekking hebben op het aan de afnemer over te dragen recht om als eigenaar te beschikken over de ingevoerde goederen, betreft de tweede vraag, gezien de omstandigheden van het hoofdgeding en in het bijzonder de handelwijze van Enteco Baltic en die van de Litouwse autoriteiten, het bewijs waarmee op het tijdstip van invoer kan worden aangetoond dat de ingevoerde goederen bestemd zijn om naar een andere lidstaat te worden verzonden of vervoerd. Ik zal deze twee punten achtereenvolgens onderzoeken.

1. Het aan de afnemer over te dragen recht om als eigenaar te beschikken over de ingevoerde goederen (derde tot en met zevende vraag)

88. Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of het aan de afnemer over te dragen recht om als eigenaar te beschikken over de ingevoerde goederen ook dan kan worden vastgesteld als dit recht niet rechtstreeks aan de afnemer zou worden overgedragen, maar aan door de afnemer aangewezen personen, namelijk vervoerondernemingen of belastingentrepots.

89. Deze vraag houdt mijns inziens verband met het autonome en uniforme begrip [19] „levering van goederen" in de zin van artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn, waarin precies de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken als „levering van goederen" wordt beschouwd.

90. Volgens de rechtspraak van het Hof verwijst dit begrip niet naar de eigendomsoverdracht in de door het toepasselijke nationale recht voorziene vormen, maar strekt het zich uit tot elke handeling houdende overdracht van een lichamelijke zaak door een partij, die de andere partij in staat stelt daadwerkelijk daarover te beschikken als ware zij eigenaar van die zaak. [20]

91. Bijgevolg kan een handeling worden beschouwd als „levering van goederen" in de zin van artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn wanneer een belastingplichtige door deze handeling een lichamelijk goed overdraagt waardoor de andere partij feitelijk over dat goed kan beschikken als een eigenaar, zonder dat de vorm waarin een eigendomsrecht over dat goed is verkregen, in dat opzicht relevant is. [21]

92. Om elke twijfel weg te nemen die bij de verwijzende rechter rijst gelet op de formulering van zijn vierde vraag, wens ik te verduidelijken dat de uniformiteit van het begrip „levering van goederen" en van de definitie hiervan in de btw-richtlijn impliceert dat de overdracht aan de afnemer van het recht om als eigenaar over de lichamelijke goederen te beschikken ook geldt in de context van de uitlegging

19 Zie arrest van 3 juni 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, punt 22).

20 Zie met name arresten van 21 november 2013, Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, punt 20), en 3 september 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, punt 51).

21 Arrest van 18 juli 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, punt 35).

van artikel 143, lid 1, onder d), en lid 2, van de btw-richtlijn, dat betrekking heeft op de vrijstelling voor de invoer van goederen in de Unie die wordt gevolgd door een vrijgestelde intracommunautaire levering.[22] De overdracht aan de afnemer van het recht om als eigenaar over de lichamelijke goederen te beschikken, is immers een voorwaarde die inherent is aan alle leveringen van goederen.[23]

93. Zoals het Hof heeft geoordeeld, is het begrip „levering van goederen" een objectief begrip dat onafhankelijk van de doelstellingen en resultaten van de betreffende handelingen kan worden toegepast en zonder dat het nodig is om de intentie van de btw-plichtige vast te stellen.[24] Deze zienswijze gaat volgens mij ook op bij de uitlegging van artikel 143, lid 1, onder d), en lid 2, van de btw-richtlijn, dit wil zeggen dat op basis van het objectieve bewijsmateriaal moet worden nagegaan of de ingevoerde goederen op het tijdstip van invoer „bestemd" waren voor een latere intracommunautaire levering, zonder dat het nodig is om de exacte intentie van de importeur op dat tijdstip vast te stellen.

94. In het kader van de toepassing van artikel 267 VWEU is het overigens aan de nationale rechter om per geval en op basis van de feiten van het bij hem aanhangig gemaakte geding te beoordelen of sprake is van overdracht van de macht om als eigenaar over de betreffende goederen te beschikken.[25]

95. In dit verband kan ik niet anders dan vraagtekens plaatsen bij de formulering van de derde vraag van de verwijzende rechter. Deze rechter verklaart immers dat het recht om over de brandstoffen te beschikken niet rechtstreeks zou zijn overgedragen aan de afnemers die waren vermeld in de aangiften van Enteco Baltic, maar aan vervoerondernemingen en belastingentrepots.

96. Als dit inderdaad het geval is, dan zouden laatstgenoemde marktdeelnemers, zoals de Commissie suggereert, moeten worden beschouwd als de werkelijke afnemers van de brandstoffen die door Enteco Baltic zijn ingevoerd. Als deze vervoerondernemingen en belastingentrepots op het Litouwse grondgebied zijn gevestigd, dan had mijns inziens aan Enteco Baltic geen vrijstelling van btw bij invoer kunnen worden verleend, omdat de invoer dan niet zou zijn gevolgd door een intracommunautaire levering, maar door een binnenlandse levering.

97. Als de macht om als eigenaar over de brandstoffen te beschikken daarentegen noch aan de vervoerondernemingen, noch aan de belastingentrepots is overgedragen, ongeacht of zij in Litouwen dan wel in een van de drie andere door de verwijzende rechter genoemde lidstaten zijn gevestigd, met andere woorden als zij enkel hebben gehandeld als een tussenpersoon voor het vervoer respectievelijk de opslag die niet in eigen naam handelt opdat de afnemer, die op het tijdstip van de invoer van de brandstoffen in de aangiftes van Enteco Baltic was vermeld, over de brandstoffen kon beschikken, dan had mijns inziens aan Enteco Baltic vrijstelling van btw bij invoer moeten kunnen worden verleend, mits aan de andere materiële voorwaarden voor het recht op vrijstelling van btw was voldaan.

98. Het is dus aan de verwijzende rechter om, rekening houdend met alle omstandigheden van het hoofdgeding, na te gaan van welke van de twee voornoemde gevallen sprake is.

22 Met zijn vierde vraag lijkt de verwijzende rechter namelijk te suggereren dat de Litouwse autoriteiten verschillende uitleggingen hanteerden van het begrip „overdracht van de macht om te beschikken" over goederen naargelang zij de regels inzake het recht op btw-aftrek (artikel 167 van de btw-richtlijn) of de regels inzake vrijstelling bij invoer gevolgd door een intracommunautaire levering toepasten [artikel 143, lid 1, onder d), en lid 2, van de btw-richtlijn]. Zoals ik reeds heb opgemerkt, is een dergelijk verschil in uitlegging, dat overigens niet duidelijk uit de motivering van de verwijzingsbeslissing blijkt, geenszins gerechtvaardigd gelet op het autonome en uniforme karakter van de definitie van het begrip „levering van goederen" in de zin van artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn.

23 Arrest van 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punt 32).

24 Zie in die zin arrest van 21 november 2013, Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

25 Zie in die zin arrest van 18 juli 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, punt 34).

99. Ik voeg hier niettemin aan toe dat van de omstandigheden waarmee de verwijzende rechter in het hoofdgeding rekening moet houden, bijzondere aandacht moet uitgaan naar de handelwijze van Enteco Baltic en die van de Litouwse autoriteiten, waarvan allebei sprake in de vijfde tot en met de zevende vraag van de verwijzende rechter.

100. Aangaande de handelwijze van Enteco Baltic moet in herinnering worden gebracht dat het niet in strijd is met het Unierecht 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. [26] Indien 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 mogelijke redelijke maatregelen heeft genomen om deze fraude te voorkomen, moet hem het recht op vrijstelling worden geweigerd. [27]

101. 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 te zorgen dat zij door de handeling die zij verrichtte, niet betrokken raakte bij belastingfraude. [28]

102. In dit verband kan de in de zesde prejudiciële vraag genoemde omstandigheid dat de communicatie tussen Enteco Baltic en haar afnemers langs elektronische weg is verlopen, met name voor de uitwisseling van contractdocumenten, zeker geen bewijs zijn van het ontbreken van goede trouw of van nalatigheid van de importeur bij het treffen van de maatregelen die redelijkerwijs van een dergelijke marktdeelnemer kunnen worden verlangd om te voorkomen dat hij betrokken raakt bij belastingfraude.

103. Weliswaar sluit ik niet uit dat een importeur die op het tijdstip van de invoer van de betrokken goederen *verzuimt* om de bevoegde nationale autoriteiten de in artikel 143, lid 2, van de btw-richtlijn opgesomde informatie te verstrekken, bij deze autoriteiten het vermoeden kan doen ontstaan, gelet op het doel waarvoor deze bepaling in de richtlijn is opgenomen, dat deze importeur wist of had moeten weten dat hij betrokken was bij belastingfraude.

104. Toch moet dit vermoeden mijns inziens door de importeur kunnen worden weerlegd met behulp van alle bewijsmiddelen die naar nationaal recht zijn toegestaan.

105. Gelet op de informatie die de verwijzende rechter heeft verstrekt, is er in het hoofdgeding echter met name geen sprake van een verzuim van Enteco Baltic om de in artikel 143, lid 2, van de btw-richtlijn opgesomde informatie te verstrekken, maar van een verschillende beoordeling door de nationale douaneautoriteiten en de belastingdienst van de door deze marktdeelnemer verstrekte informatie, waarbij deze marktdeelnemer te goeder trouw met deze autoriteiten blijkt te hebben samengewerkt.

106. De door de verwijzende rechter verstrekte feitelijke gegevens en de formulering van zijn vijfde vraag doen immers sterk vermoeden - en met deze opmerking begin ik het onderzoek van de handelwijze van de nationale autoriteiten - dat het douanekantoor van Vilnius tijdens de controle in 2014 en in 2015 de uitkomst ongedaan heeft gemaakt van de controle die in 2013 door de belastinginspectie was uitgevoerd om na te gaan of was voldaan aan de voorwaarden voor het bestaan van een vrijgestelde intracommunautaire levering in de zin van artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn.

26 Zie met name arrest van 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punt 48).

27 Zie met name arresten van 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punt 54), en 9 oktober 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punt 42).

28 Zie met name en naar analogie arresten van 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punt 53), en 9 oktober 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punt 41).

107. De uitleg van de Litouwse regering ter terechtzitting voor het Hof dat de controles van beide autoriteiten een gescheiden toepassingsgebied hebben - de douaneautoriteit gaat na of is voldaan aan de voorwaarden van artikel 143, lid 1, onder d), en lid 2, van de btw-richtlijn, terwijl de belastingautoriteit nagaat of is voldaan aan de voorwaarden van artikel 138 van deze richtlijn - vind ik niet overtuigend. Zoals ik reeds heb uiteengezet, is de vrijstelling bij invoer krachtens artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn immers volledig afhankelijk van het feit of is voldaan aan de voorwaarden voor vrijstelling van de intracommunautaire levering die op deze invoer volgt, overeenkomstig artikel 138, lid 1, van deze richtlijn. De controles van de nationale autoriteiten overlappen elkaar dus, in ieder geval gedeeltelijk. De verwijzende rechter vermeldt in zijn vijfde vraag overigens duidelijk de omstandigheid dat de douaneautoriteiten (het douanekantoor van Vilnius en/of de nationale douaneautoriteiten) zich voor de weigering van de vrijstelling van btw bij invoer hebben gebaseerd op niet-naleving van de voorwaarden van verdere (vrijstelling van) levering van de goederen binnen de Unie, te weten de voorwaarden van artikel 138 van de btw-richtlijn waarop de controle van de belastinginspectie in 2013 betrekking had.

108. In deze omstandigheden is het mijns inziens van belang om te verwijzen naar de overwegingen van het Hof in de 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), betreffende de handelwijze van de nationale autoriteiten in het kader van de toepassing van de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen. In deze arresten heeft het Hof namelijk geoordeeld dat het rechtszekerheidsbeginsel eraan in de weg staat dat een lidstaat die aanvankelijk de door de verkoper-leverancier ten bewijze van het recht op vrijstelling verstrekte documenten heeft aanvaard, die verkoper-leverancier later zou kunnen verplichten, de btw over deze levering te betalen wegens fraude van de afnemer waarvan de verkoper-leverancier geen kennis had en niet kon hebben.

109. De verwijzende rechter dient dus zorgvuldig na te gaan of dit het geval was in het hoofdgeding.

110. Voor alle duidelijkheid voeg ik hieraan toe dat een lidstaat zich niet op een gebrekkige coördinatie en samenwerking van zijn eigen nationale autoriteiten kan beroepen teneinde een belastingplichtige die te goeder trouw handelt en ten aanzien van wie geen afdoend bewijs bestaat dat hij wist of had kunnen weten dat hij betrokken was bij fraude, het recht op btw-vrijstelling te ontzeggen. In dit verband is het veelzeggend dat de Rekenkamer van de Europese Unie in twee verslagen uit 2011 en 2015, die zijn geschreven naar aanleiding van audits in meerdere lidstaten[29] en waarnaar de Commissie heeft verwezen in haar schriftelijke opmerkingen, de aandacht vestigt op het feit dat „[d]e douane- en belastingcontroles […] niet doeltreffend [werken]" en dat „[h]et beheer van de btw-vrijstelling door twee verschillende autoriteiten (douane en belasting) […] de doeltreffendheid van de controles [vermindert], doordat er geen soepele communicatie over invoer onder deze regeling [douaneregeling 42] tussen hen is".[30] Gelet op de elementen en omstandigheden waarop de verwijzende rechter de aandacht heeft gevestigd, is het hoofdgeding mijns inziens een voorbeeld van de onzekere of, sterker nog, slecht werkende communicatie tussen de douane- en de belastingautoriteiten binnen een en dezelfde lidstaat, zoals aan het licht is gekomen in de verslagen van de Rekenkamer.

29 Zie respectievelijk Rekenkamer, Speciaal verslag nr. 13, *Wordt met douaneregeling 42 btw-ontwijking voorkomen danwel ontdekt*?, Luxemburg, 2011, en Speciaal verslag nr. 24, *De aanpak van intracommunautaire btw-fraude: er zijn meer maatregelen nodig*, Luxemburg, 2015.

30 Zie Speciaal verslag nr. 13, punten 55 en 56. Zie ook de punten 36 tot en met 38 van dit verslag, alsook de punten 78 en 79 van Speciaal verslag nr. 24.

111. Aangaande de zevende vraag van de verwijzende rechter betreffende de eventuele verplichting voor de Litouwse autoriteiten om bij ondernemingen in andere lidstaten informatie in te winnen teneinde aan te tonen dat de macht om over de door Enteco Baltic geleverde goederen te beschikken, is overgedragen, dient daarentegen te worden verwezen naar de rechtspraak volgens welke het de taak is van de marktdeelnemer die zich op de btw-vrijstelling beroept, om aan te tonen dat aan de materiële voorwaarden voor deze vrijstelling is voldaan.[31] Deze rechtspraak is mijns inziens naar analogie van toepassing op de importeur als bedoeld in artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn.

112. Aangaande de rol van de nationale autoriteiten heeft het Hof reeds in wezen geoordeeld dat de handelingen die op het niveau van de Unie zijn aangenomen ter invoering van een regeling voor de uitwisseling van inlichtingen tussen de belastingdiensten van de lidstaten[32], niet zijn vastgesteld om in de plaats te treden van de verplichting die op de belastingplichtige rust om de intracommunautaire aard van verrichte leveringen aan te tonen wanneer deze belastingplichtige het daarvoor vereiste bewijs niet zelf kan leveren.[33]

113. Deze handelingen verlenen de belastingplichtige dus geen specifieke rechten[34] op grond waarvan hij in het bijzonder van een bevoegde autoriteit kan eisen dat gebruik wordt gemaakt van de bij deze handelingen ingevoerde regeling voor de uitwisseling van inlichtingen.

114. A fortiori zijn de nationale overheden op grond van het Unierecht inzake de uitwisseling van inlichtingen en de administratieve samenwerking tussen de lidstaten op het gebied van btw mijns inziens niet verplicht om op verzoek van een btw-plichtige informatie in te winnen bij ondernemingen van andere lidstaten wanneer deze btw-plichtige niet in staat is om zelf het bewijs te verstrekken dat de macht om als eigenaar over de ingevoerde en geleverde goederen te beschikken, is overgedragen aan de afnemer en, meer in het algemeen, niet in staat is om zelf het bewijs te verstrekken dat de invoer of de leveringen die door hem zijn verricht, zijn vrijgesteld van btw.

115. Ik stel dan ook voor om de derde tot en met de zevende prejudiciële vraag te beantwoorden als volgt:

– artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat de bevoegde autoriteiten van een lidstaat de vrijstelling van btw bij invoer weigeren wanneer de macht om als eigenaar over de ingevoerde en geleverde goederen te beschikken niet rechtstreeks aan de afnemer is overgedragen, voor zover deze macht wel degelijk aan deze belastingplichtige is overgedragen en niet aan andere personen, hetgeen de verwijzende rechter moet nagaan;

– het rechtszekerheidsbeginsel moet aldus worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat de douaneautoriteit van een lidstaat een belastingplichtige die te goeder trouw handelt, zonder dat is aangetoond dat hij wist of moest weten dat hij betrokken was bij belastingfraude, het recht op

31 Zie met name arresten van 27 september 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, punt 26), en 7 december 2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742, punt 46).

32 Het betreft hier respectievelijk richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen (PB 1977, L 336, blz. 15) en verordening (EG) nr. 1798/2003 van de Raad van 7 oktober 2003 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde tot intrekking van verordening (EEG) nr. 218/92 (PB 2003, L 264, blz. 1). Beide handelingen zijn vervangen door respectievelijk richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen (PB 2011, L 64, blz. 1), waarvan de termijn voor omzetting afliep op 1 januari 2013, en 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), die in werking is getreden op 1 januari 2012.

33 Zie in die zin arresten van 27 september 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, punt 34), en 22 april 2010, X en fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 en C-539/08, EU:C:2010:217, punt 37).

34 Zie betreffende richtlijn 77/799 arresten van 27 september 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, punt 31), en 22 oktober 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, punt 36). Zie in die zin ook, betreffende richtlijn 2011/16, die een vergelijkbaar doel nastreeft als richtlijn 77/799, die door eerstgenoemde richtlijn is vervangen, arrest van 16 mei 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punten 46, 47 en 58).

vrijstelling van btw bij invoer ontzegt op grond dat niet langer is voldaan aan een van de materiële voorwaarden voor vrijstelling van btw voor de intracommunautaire levering die volgt op de invoer, terwijl de bevoegde autoriteit van dezelfde lidstaat naar aanleiding van een controle van de door de belastingplichtige verstrekte stukken en documenten reeds had vastgesteld dat aan die voorwaarde was voldaan. Het is aan de verwijzende rechter om na te gaan of op basis van de feiten van het hoofdgeding kan worden vastgesteld dat aan al deze omstandigheden en voorwaarden is voldaan, met dien verstande dat op basis van het feit alleen dat de belastingplichtige gebruik heeft gemaakt van elektronische middelen om met zijn contractpartijen te communiceren, geen sprake kan zijn van nalatigheid of kwade trouw van deze belastingplichtige;

– artikel 143, lid 1, onder d), en lid 2, van de btw-richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat het de taak is van de belastingplichtige die aanspraak maakt op vrijstelling van btw bij invoer, om aan te tonen dat aan de materiële voorwaarden voor deze vrijstelling is voldaan, zonder dat deze belastingplichtige van de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van invoer kan eisen dat zij bij andere belastingplichtigen informatie inwinnen die uitsluitend voor overheidsinstanties toegankelijk is, wanneer zij onderzoeken of het recht om als eigenaar over de geleverde goederen te beschikken, is overgedragen aan de afnemer.

2. Bewijselementen die geschikt zijn om aan te tonen dat de ingevoerde goederen op het tijdstip van invoer bestemd zijn om te worden verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat (tweede vraag)

116. De tweede vraag die de verwijzende rechter voorlegt aan het Hof, heeft betrekking op de bewijskracht van bepaalde documenten, zoals de e-AD-documenten en de e-ROR-verklaringen, die bevestigen dat de brandstoffen van het belastingentrepot in de lidstaat van invoer (in casu Litouwen) zijn vervoerd naar een belastingentrepot in de lidstaat van bestemming (in het hoofdgeding ogenschijnlijk Polen).

117. Noch in artikel 143, lid 1, onder d), en lid 2, onder c), van de btw-richtlijn, noch in artikel 138 van deze richtlijn is bepaald welk bewijsmateriaal belastingplichtigen moeten verstrekken om in aanmerking te komen voor de vrijstelling van btw. Bijgevolg behoort dit overeenkomstig artikel 131 van de btw-richtlijn tot de bevoegdheid van de lidstaten, die daarbij de algemene rechtsbeginselen die deel uitmaken van de rechtsorde van de Unie, waaronder het rechtszekerheidbeginsel en het evenredigheidsbeginsel, moeten eerbiedigen. [35]

118. Aangaande – in de eerste plaats – de uitlegging van artikel 143 van de btw-richtlijn zijn e-ROR-verklaringen, zoals de verwijzende rechter heeft opgemerkt en de Commissie aangevoerd, elektronische documenten die na de verzending en/of het vervoer van accijnsgoederen worden opgesteld ter bevestiging dat deze handelingen zijn verricht.

119. Aan de voorwaarde van artikel 143, lid 2, onder c), van de btw-richtlijn is slechts voldaan indien de importeur „op het tijdstip van invoer" bewijst dat de ingevoerde goederen bestemd zijn om naar een andere lidstaat te worden verzonden of vervoerd.

120. Mijns inziens kunnen e-ROR-verklaringen dus geen toereikend bewijs zijn dat geschikt is om aan te tonen dat de ingevoerde goederen op het tijdstip van invoer bestemd waren voor een intracommunautaire levering.

35 Zie in dit verband arresten van 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punt 36); 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).

121. Zoals de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen eveneens heeft aangevoerd, kan daarentegen aan de hand van handelsdocumenten, zoals CMR-vrachtbrieven, die voorafgaand aan de verzending of het vervoer naar de lidstaat van bestemming worden opgesteld, objectief worden vastgesteld dat de ingevoerde goederen op het tijdstip van invoer bestemd zijn om naar een andere lidstaat te worden verzonden of vervoerd.

122. De e-AD-documenten, die worden geregeld in richtlijn 2008/118 en verordening nr. 684/2009, moeten worden meegezonden met overbrengingen van accijnsgoederen onder schorsing van accijns. In dit geval moet de afzender overeenkomstig artikel 21, lid 2, van richtlijn 2008/118 en artikel 3 van verordening nr. 684/2009 een voorlopig elektronisch administratief document verstrekken aan de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van verzending, op zijn vroegst zeven dagen vóór de op het document vermelde datum van verzending van de betreffende goederen. Een dergelijke formaliteit stelt de betreffende autoriteiten in staat om de geldigheid te controleren van de in het document vermelde gegevens. Deze gegevens omvatten overeenkomstig tabel 1 van verordening nr. 684/2009 onder meer informatie over de verzonden goederen, over de marktdeelnemer op de plaats van verzending, alsook over de marktdeelnemer op de plaats van bestemming van de goederenlevering. Het is dus volstrekt denkbaar dat een importeur of een in zijn naam handelende persoon op het tijdstip van de invoer van goederen die afkomstig zijn uit een derde staat, het voorlopige e-AD-document ter goedkeuring verstrekt aan de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van waaruit de accijnsgoederen onder schorsing van accijns zullen worden vervoerd.

123. In het hoofdgeding blijkt uit de aan het Hof verstrekte informatie niet onder welke omstandigheden de verschillende e-AD-documenten konden worden verstrekt aan de bevoegde Litouwse autoriteiten, noch wat de inhoud van deze (voorlopige) documenten was en hoe ze door de nationale autoriteiten zijn verwerkt.

124. Desalniettemin kan mijns inziens worden gesteld dat aan de hand van het e-AD-document kan worden aangetoond dat het ingevoerde goed op het tijdstip van invoer bestemd was om naar een andere lidstaat te worden verzonden, in de zin van artikel 143, lid 2, onder c), van de btw-richtlijn.

125. Het is aan de verwijzende rechter om na te gaan of de nationale autoriteiten op het tijdstip van invoer over voorlopige e-AD-documenten beschikten, en of deze documenten voldoende gegevens bevatten, waarbij ook moet worden nagegaan op welke manier deze autoriteiten deze documenten hebben verwerkt.

126. Aangaande – in de tweede plaats – de voorwaarde van de daadwerkelijke verzending of het daadwerkelijke vervoer van de goederen die bestemd zijn voor een intracommunautaire levering, waaraan – zoals ik al heb benadrukt – moet zijn voldaan krachtens artikel 138 van de btw-richtlijn, waarvan de vrijstelling bij invoer van artikel 143, lid 1, onder d), van deze richtlijn volledig afhangt, ben ik van mening dat e-ROR-verklaringen die door een belastingentrepot in de lidstaat van bestemming zijn afgegeven, geschikt zijn om aan te tonen dat de geleverde goederen fysiek over de grens van de lidstaat van levering zijn gebracht. Met betrekking tot het e-AD-document is in artikel 24 van richtlijn 2008/118 bepaald dat de ontvanger na ontvangst van de goederen en uiterlijk vijf werkdagen na de overbrenging een bewijs van ontvangst moet verstrekken aan de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van bestemming, zodat deze autoriteiten de verstrekte gegevens kunnen controleren, goedkeuren en vervolgens kunnen doorgeven aan de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van verzending. Op grond van artikel 7 en tabel 6 van verordening nr. 684/2009 dient het bewijs van ontvangst in het bijzonder de administratieve code van het e-AD-document te vermelden. Aan de hand van al deze informatie kan dus worden aangetoond dat de betreffende goederen het grondgebied van de lidstaat van verzending hebben verlaten.

127. In dit verband vereist noch artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn, noch de rechtspraak waarin deze bepaling is uitgelegd dat uit de door de leverancier verstrekte documenten de verzending of het vervoer naar de afnemer blijkt.[36] Het volstaat, zoals overigens ook is bepaald in artikel 143 van de btw-richtlijn, dat de ingevoerde goederen het grondgebied van de lidstaat van levering fysiek hebben verlaten naar de lidstaat van bestemming.

128. Het is aan de verwijzende rechter om na te gaan, ten eerste, of Enteco Baltic overeenkomstig artikel 143, lid 2, onder c), van de btw-richtlijn op het tijdstip van invoer voldoende stukken heeft overgelegd die aantonen dat de ingevoerde brandstoffen bestemd waren voor een intracommunautaire levering, en, ten tweede, of deze vennootschap afdoende heeft aangetoond, overeenkomstig artikel 138 van deze richtlijn, dat deze brandstoffen het Litouwse grondgebied fysiek hadden verlaten, rekening houdend met, zoals ik al eerder heb opgemerkt, de handelwijze van deze vennootschap en die van de bevoegde nationale autoriteiten.

129. Ik stel dan ook voor om de tweede prejudiciële vraag te beantwoorden als volgt:

Artikel 143, lid 1, onder d), en lid 2, onder c), van de btw-richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat documenten, zoals elektronische administratieve documenten („e-AD-documenten" genoemd) en vrachtbrieven die zijn opgesteld volgens het Verdrag van Genève van 19 mei 1956 betreffende de overeenkomst tot internationaal vervoer van goederen over de weg („CMR-vrachtbrieven" genoemd), kunnen worden beschouwd als elementen waarmee kan worden aangetoond dat op het tijdstip van invoer de ingevoerde goederen bestemd zijn om naar een andere lidstaat te worden verzonden of vervoerd. Artikel 138 van de btw-richtlijn, waarnaar artikel 143, lid 1, onder d), van deze richtlijn verwijst, moet aldus worden uitgelegd dat ontvangstbewijzen van e-AD-documenten en zogeheten „e-ROR-verklaringen" kunnen worden beschouwd als elementen waarmee kan worden aangetoond dat de ingevoerde goederen die bestemd waren voor een intracommunautaire levering, het grondgebied van de lidstaat van invoer en van levering hebben verlaten, en zijn verzonden naar de lidstaat van bestemming.

V. Conclusie

130. Gelet op al het voorgaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van de Vilniaus apygardos administracinis teismas te beantwoorden als volgt:

„1) 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 wat betreft belastingfraude bij invoer, moet aldus worden uitgelegd dat het in de omstandigheden van het hoofdgeding zich ertegen verzet dat de bevoegde autoriteiten van een lidstaat de vrijstelling van artikel 143, lid 1, onder d), van die richtlijn weigeren om de enkele reden dat op het tijdstip van invoer de goederen bestemd waren om te worden geleverd aan een bepaalde belastingplichtige in een andere lidstaat, wiens btw-nummer derhalve in de aangifte van invoer stond vermeld, terwijl de goederen later, na een wijziging van omstandigheden, aan een andere belastingplichtige (die eveneens tot voldoening van de btw gehouden was) werden geleverd en de autoriteiten van de eerste lidstaat volledige informatie over de identiteit van de werkelijke afnemer ontvingen.

2) Artikel 143, lid 1, onder d), en lid 2, onder c), van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/69, moet aldus worden uitgelegd dat documenten, zoals elektronische administratieve documenten (‚e-AD-documenten' genoemd) en vrachtbrieven die zijn opgesteld volgens het Verdrag van Genève van 19 mei 1956 betreffende de overeenkomst tot internationaal vervoer van

36 Zie in die zin met name arresten van 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punt 31); 9 oktober 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punt 24), en 9 februari 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punt 25).

goederen over de weg (‚CMR-vrachtbrieven' genoemd), kunnen worden beschouwd als elementen waarmee kan worden aangetoond dat op het tijdstip van invoer de ingevoerde goederen bestemd zijn om naar een andere lidstaat te worden verzonden of vervoerd. Artikel 138 van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/69, waarnaar artikel 143, lid 1, onder d), van deze gewijzigde richtlijn verwijst, moet aldus worden uitgelegd dat ontvangstbewijzen van e-AD-documenten en zogeheten ‚e-ROR-verklaringen' kunnen worden beschouwd als elementen waarmee kan worden aangetoond dat de ingevoerde goederen die bestemd waren voor een intracommunautaire levering het grondgebied van de lidstaat van invoer en van levering hebben verlaten, en zijn verzonden naar de lidstaat van bestemming.

3) Artikel 143, lid 1, onder d), van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/69, moet aldus worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat de bevoegde autoriteiten van een lidstaat de vrijstelling van btw bij invoer weigeren wanneer de macht om als eigenaar over de ingevoerde en geleverde goederen te beschikken niet rechtstreeks aan de afnemer is overgedragen, voor zover deze macht wel degelijk aan deze belastingplichtige is overgedragen en niet aan andere personen, hetgeen de verwijzende rechter moet nagaan.

4) Het rechtszekerheidsbeginsel moet aldus worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat de douaneautoriteit van een lidstaat een btw-plichtige die te goeder trouw handelt, zonder dat is aangetoond dat hij wist of moest weten dat hij betrokken was bij belastingfraude, het recht op vrijstelling van btw bij invoer ontzegt op grond dat niet langer is voldaan aan een van de materiële voorwaarden voor vrijstelling van btw voor de intracommunautaire levering die volgt op de invoer, terwijl de bevoegde autoriteit van dezelfde lidstaat naar aanleiding van een controle van de door de belastingplichtige verstrekte stukken en documenten reeds had vastgesteld dat aan die voorwaarde was voldaan. Het is aan de verwijzende rechter om na te gaan of op basis van de feiten van het hoofdgeding kan worden vastgesteld of aan al deze omstandigheden en voorwaarden is voldaan, met dien verstande dat op basis van het feit alleen dat de belastingplichtige gebruik heeft gemaakt van elektronische middelen om met zijn contractpartijen te communiceren, geen sprake kan zijn van nalatigheid of kwade trouw van deze belastingplichtige.

5) Artikel 143, lid 1, onder d), en lid 2, van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/69, moet aldus worden uitgelegd dat het de taak is van de belastingplichtige die aanspraak maakt op vrijstelling van btw bij invoer, om aan te tonen dat aan de materiële voorwaarden voor deze vrijstelling is voldaan, zonder dat deze belastingplichtige van de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van invoer kan eisen dat zij bij andere belastingplichtigen informatie inwinnen die uitsluitend voor overheidsinstanties toegankelijk is, wanneer zij onderzoeken of het recht om als eigenaar over de geleverde goederen te beschikken, is overgedragen aan de afnemer."