ARREST VAN HET HOF (Negende kamer)

26 juli 2017*

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 138, lid 1 – Kwalificatie van een handeling als intracommunautaire levering – Vrijstelling voor intracommunautaire leveringen van goederen – Voornemen van de afnemer om de van een belastingplichtige betrokken goederen door te verkopen in een andere lidstaat alvorens zij het grondgebied van de eerste lidstaat verlaten – Eventueel belang van het feit dat een deel van de goederen vóór verzending wordt bewerkt”

In zaak C-386/16,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (hoogste bestuursrechter, Litouwen) bij beslissing van 4 juli 2016, ingekomen bij het Hof op 12 juli 2016, in de procedure

„Toridas” UAB

tegen

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

in tegenwoordigheid van:

Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

wijst

HET HOF (Negende kamer),

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

advocaat-generaal: Y. Bot,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– „Toridas” UAB, vertegenwoordigd door R. Mištautas, advokatas,

– de Litouwse regering, vertegenwoordigd door D. Kriaučiūnas, K. Dieninis en D. Stepanienė als gemachtigden,

* Procestaal: Litouws.

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en A. Steiblytė als gemachtigden,

gelet op het besluit, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 138, lid 1, artikel 140, onder a), en artikel 141 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; hierna: „btw-richtlijn"), gelezen in samenhang met de artikelen 33 en 40 van deze richtlijn.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen „Toridas" UAB en Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (nationale belastingdienst bij het ministerie van Financiën van de Republiek Litouwen) over de kwalificatie van door Toridas tussen 2008 en 2010 verrichte handelingen als intracommunautaire leveringen en over de betaling van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) over die handelingen, vermeerderd met vertragingsrente en een fiscale geldboete.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt:

„Als ‚levering van goederen' wordt beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken."

4 Artikel 20 van deze richtlijn luidt:

„Als ‚intracommunautaire verwerving van goederen' wordt beschouwd het verkrijgen van de macht om als eigenaar te beschikken over een roerende lichamelijke zaak die door de verkoper of de afnemer, of voor hun rekening, met als bestemming de afnemer is verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van het goed."

5 Artikel 32 van deze richtlijn luidt:

„Ingeval het goed door de leverancier, door de afnemer of door een derde wordt verzonden of vervoerd, wordt als plaats van levering aangemerkt de plaats waar het goed zich op het tijdstip van vertrek van de verzending of het vervoer naar de afnemer bevindt.

Ingeval de plaats van vertrek van de verzending of het vervoer echter in een derdelandsgebied of een derde land ligt, worden de plaats van de levering, verricht door de importeur die uit hoofde van artikel 201 is aangewezen of erkend als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon, alsmede de plaats van daaropvolgende leveringen geacht in de lidstaat van invoer van de goederen te liggen."

6 Artikel 33 van diezelfde richtlijn bepaalt:

„1. In afwijking van artikel 32 wordt als de plaats van levering van goederen die door of voor rekening van de leverancier worden verzonden of vervoerd vanuit een andere lidstaat dan die van aankomst van de verzending of het vervoer, aangemerkt de plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of het vervoer naar de afnemer, wanneer de volgende voorwaarden vervuld zijn:

a) de levering van goederen wordt verricht voor een belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon van wie de intracommunautaire verwervingen van goederen uit hoofde van artikel 3, lid 1, niet aan de btw zijn onderworpen, of voor enige andere niet-belastingplichtige;

b) de geleverde goederen zijn geen nieuwe vervoermiddelen, noch goederen, geleverd na montage of installatie, door of voor rekening van de leverancier, met of zonder beproeven van de geïnstalleerde of gemonteerde goederen.

2. Wanneer de geleverde goederen uit een derdelandsgebied of een derde land worden verzonden of vervoerd en door de leverancier worden ingevoerd in een andere lidstaat dan de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer naar de afnemer, worden zij geacht te zijn verzonden of vervoerd vanuit de lidstaat van invoer."

7 Artikel 40 van de btw-richtlijn bepaalt:

„Als plaats van een intracommunautaire verwerving van goederen wordt aangemerkt de plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of van het vervoer naar de afnemer."

8 Artikel 138, lid 1, van die richtlijn luidt:

„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."

9 Artikel 140 van die richtlijn bepaalt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

a) de intracommunautaire verwerving van goederen waarvan de levering door belastingplichtigen in ieder geval op hun respectieve grondgebied is vrijgesteld;

[...]"

10 Artikel 141 van diezelfde richtlijn luidt:

„Elke lidstaat treft bijzondere maatregelen om de intracommunautaire verwerving van goederen die overeenkomstig artikel 40 binnen zijn grondgebied wordt verricht, niet aan de btw te onderwerpen indien de volgende voorwaarden vervuld zijn:

a) de verwerving van goederen wordt verricht door een niet in die lidstaat gevestigde, maar in een andere lidstaat voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige;

b) de verwerving van goederen wordt verricht met het oog op een daaropvolgende levering van deze goederen in diezelfde lidstaat door de in punt a) bedoelde belastingplichtige;

c) de aldus door de in punt a) bedoelde belastingplichtige verworven goederen worden rechtstreeks vanuit een andere lidstaat dan die waarin hij voor btw-doeleinden geïdentificeerd is, verzonden of vervoerd naar degene voor wie hij de daaropvolgende levering verricht;

d) degene voor wie de daaropvolgende levering bestemd is, is een andere belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon, die in diezelfde lidstaat voor btw-doeleinden is geïdentificeerd;

e) de in punt d) bedoelde persoon voor wie de volgende levering is bestemd, is overeenkomstig artikel 197 aangewezen als degene die is gehouden tot voldoening van de belasting, verschuldigd uit hoofde van de levering welke is verricht door de belastingplichtige die niet gevestigd is in de lidstaat waar de belasting is verschuldigd."

Litouws recht

11 Artikel 49, lid 1, van de Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (wet van de Republiek Litouwen inzake de btw), zoals van toepassing ten tijde van de feiten van het hoofdgeding (hierna: „btw-wet"), luidt:

„Leveringen van goederen aan een in een andere lidstaat voor btw-doeleinden geïdentificeerde btw-plichtige die vanuit het nationale grondgebied worden vervoerd naar een andere lidstaat, worden belast tegen het nultarief (ongeacht wie dit vervoer verricht – de verkoper van de goederen, de afnemer of een derde voor hun rekening)."

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

12 Toridas is een vennootschap die in Litouwen is gevestigd en voor btw-doeleinden is geïdentificeerd. In de periode van 1 juli 2008 tot en met 31 december 2010 heeft zij vanuit Kazachstan diepgevroren vis in Litouwen geïmporteerd (hierna: „betrokken goederen"). De betrokken goederen werden vervolgens verkocht aan de vennootschap Megalain OÜ, die in Estland is gevestigd en voor btw-doeleinden is geïdentificeerd (hierna: „eerste leveringen"). De goederen werden door Toridas aan Megalain verkocht overeenkomstig een op 10 oktober 2006 gesloten samenwerkingscontract. Volgens dit contract had Megalain zich ertoe verbonden de betrokken goederen binnen 30 dagen uit het Litouwse grondgebied uit te voeren en Toridas de documenten te overhandigen ten bewijze dat deze goederen dat grondgebied daadwerkelijk hadden verlaten. Toridas had zich van haar kant ertoe verbonden deze goederen in ontvangst te nemen, inclusief de opslag, en alle bijhorende kosten voor haar rekening te nemen totdat deze goederen Litouwen daadwerkelijk hadden verlaten.

13 Volgens de verwijzingsbeslissing was het in de praktijk zo dat Megalain de dag zelf van, of de dag na, de aankoop van de betrokken goederen van Toridas deze goederen doorverkocht aan afnemers die waren gevestigd en voor btw-doeleinden waren geïdentificeerd in andere lidstaten van de Europese Unie, namelijk Denemarken, Duitsland, Nederland en Polen (hierna: „tweede leveringen").

14 Een deel van de betrokken goederen werd onmiddellijk na doorverkoop verzonden vanuit Litouwen naar die andere lidstaten, zonder via Estland te transiteren. Een ander deel werd vervoerd naar de bedrijfsruimte van de vennootschap Plungės šaltis, in Litouwen, om te worden gesorteerd naar grootte, bedekt met ijs en verpakt, alvorens rechtstreeks te worden vervoerd naar de afnemers in de in het vorige punt genoemde lidstaten van bestemming. In alle gevallen zorgde Megalain ervoor dat de betrokken goederen werden gesorteerd naar grootte, met ijs bedekt en verpakt alsook uitgevoerd.

15 Voor de eerste leveringen werd op de facturen die Toridas aan Megalain uitreikte, vermeld dat de handelingen tegen het nultarief werden belast als intracommunautaire leveringen van goederen, overeenkomstig artikel 49, lid 1, van de btw-wet. Ook werd op de facturen vermeld dat de betrokken goederen werden geladen en geleverd op het adres van de opslagplaats van de vennootschap Kauno žuvis of Plungės šaltis, in Litouwen.

16 Voor de tweede leveringen stelde Megalain de facturen exclusief btw op, overeenkomstig het bepaalde in de btw-richtlijn betreffende de vrijstelling voor intracommunautaire verwervingen van goederen. Ook werd melding gemaakt van de plaats van lading van de betrokken goederen, namelijk de bedrijfsruimte van Kauno žuvis of Plungės šaltis, in Litouwen, en van een plaats van levering van de betrokken goederen, namelijk een adres in de lidstaat van elke afnemer.

17 Naar aanleiding van een controle betreffende de betaling van de btw heeft de Litouwse btw-inspectie zich op het standpunt gesteld dat de eerste leveringen binnenlandse leveringen waren, die tegen het normale tarief belastbaar waren, en geen intracommunautaire leveringen, die van btw zijn vrijgesteld. Met dit standpunt, dat aanvankelijk werd bevestigd door de nationale belastingdienst bij het ministerie van Financiën van de Republiek Litouwen, heeft de Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (belastinggeschillencommissie die ressorteert onder de regering van de Republiek Litouwen), zich niet eens verklaard.

18 Nadat de nationale belastingdienst bij het ministerie van Financiën van de Republiek Litouwen de zaak aanhangig had gemaakt bij de Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionale bestuursrechter Vilnius, Litouwen), heeft deze rechterlijke instantie de beslissing van de belastinggeschillencommissie die ressorteert onder de regering van de Republiek Litouwen, nietig verklaard en het oordeel van de lokale en de centrale belastingdienst gegrond verklaard.

19 Toridas heeft bij de verwijzende rechter hoger beroep ingesteld tegen dat vonnis.

20 De verwijzende rechter vraagt zich af hoe de eerste leveringen btw-rechtelijk moeten worden gekwalificeerd. Hij merkt op dat na deze handelingen de tweede leveringen werden verricht en dat de betrokken goederen slechts eenmaal intracommunautair werden verzonden of vervoerd, zodat de vraag rijst of de eerste dan wel de tweede leveringen moeten worden gekwalificeerd als intracommunautaire leveringen, die ingevolge artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn zijn vrijgesteld.

21 Volgens de verwijzende rechter staat vast dat de betrokken goederen daadwerkelijk zijn vervoerd naar de eindafnemers, die in hun respectieve lidstaat aangifte hebben gedaan van de overeenkomstige intracommunautaire verwervingen. Bovendien merkt de verwijzende rechter op dat uit het bewijsmateriaal in het dossier redelijkerwijze kan worden opgemaakt dat Toridas op de hoogte was van alle relevante omstandigheden waarin de tweede leveringen plaatsvonden. Gelet op het oordeel in het arrest van 6 april 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), inzonderheid punt 36 van dat arrest, betwijfelt de verwijzende rechter of voor de eerste leveringen de vrijstelling van artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn kan gelden.

22 Deze rechter merkt daarentegen op dat voor dezelfde partij goederen bij de keten van twee opeenvolgende leveringen in verschillende lidstaten geïdentificeerde ondernemingen betrokken waren en dat Megalain als tussenpersoon handelde. Dit geeft te denken dat de economische handelingen, in hun geheel beschouwd, kunnen worden aangemerkt als „driehoekstransacties”, waarbij drie ondernemingen zijn betrokken die in drie verschillende lidstaten zijn gevestigd en voor btw-doeleinden zijn geïdentificeerd, en die twee opeenvolgende leveringen verrichten waarvoor slechts één intracommunautair vervoer wordt verricht. Daarom zouden zij onder artikel 141 van de btw-richtlijn kunnen vallen. Ten slotte vraagt de verwijzende rechter zich af of de bewerking van een deel van de betrokken goederen van belang is voor de toepassing van een eventuele vrijstelling voor de eerste leveringen.

23 Overigens vreest de verwijzende rechter, gelet op het feit dat Megalain in Estland voor btw-doeleinden is geïdentificeerd, dat een eventuele weigering van vrijstelling voor de eerste leveringen leidt tot dubbele belasting van dezelfde economische handeling, zowel op het niveau van de levering als op het niveau van de verwerving.

24 Daarom heeft de Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moeten artikel 138, lid 1, artikel 140, onder a), en/of artikel 141 van [de btw-richtlijn], gelezen in samenhang met inzonderheid de artikelen 33 en 40 ervan, aldus worden uitgelegd dat in omstandigheden als in het hoofdgeding de levering van goederen door een in een eerste lidstaat gevestigde belastingplichtige van btw is vrijgesteld ingeval de afnemer (zijnde een persoon die voor btw-doeleinden is geïdentificeerd in een tweede lidstaat), vóór die levering plaatsvindt, te kennen geeft voornemens te zijn die goederen onmiddellijk, alvorens ze te vervoeren vanuit de eerste lidstaat, door te verkopen aan een in een derde lidstaat gevestigde belastingplichtige, voor wie die goederen vervolgens worden vervoerd (verzonden) naar die derde lidstaat?

2) Maakt het voor het antwoord op de eerste vraag verschil of een deel van de goederen werd bewerkt in opdracht van de belastingplichtige die is gevestigd (en voor btw-doeleinden is geïdentificeerd) in de tweede lidstaat, voordat zij werden vervoerd naar de derde lidstaat?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Opmerkingen vooraf

25 Met zijn twee vragen wenst de verwijzende rechter van het Hof te vernemen hoe de artikelen 33 en 40, artikel 138, lid 1, artikel 140, onder a), en artikel 141 van de btw-richtlijn moeten worden uitgelegd. Hij wenst in het bijzonder te vernemen of leveringen van goederen zoals de eerste leveringen kunnen worden vrijgesteld ingevolge de bepalingen van de btw-richtlijn betreffende de intracommunautaire handelingen.

26 Evenwel dient te worden vastgesteld dat alleen artikel 138, lid 1, van deze richtlijn de vrijstelling voor goederenleveringen betreft, terwijl artikel 140, onder a), en de artikelen 141 en 40 van de btw-richtlijn enkel gelden voor intracommunautaire verwervingen van goederen. Zo ook betreft artikel 33 van de btw-richtlijn de plaats van de goederenlevering, terwijl het in de prejudiciële verwijzing gaat om de regeling van vrijstelling voor goederenleveringen.

27 Derhalve dient het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing uitsluitend te worden onderzocht voor zover dit verzoek ziet op de uitlegging van artikel 40 en artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn.

Eerste vraag

28 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat in omstandigheden als in het hoofdgeding een goederenlevering die wordt verricht door een in een eerste lidstaat geïdentificeerde belastingplichtige, krachtens die bepaling van btw is vrijgesteld wanneer de afnemer die in een tweede lidstaat voor btw-doeleinden is geïdentificeerd, voordat deze levering tot stand komt, de leverancier meldt dat de goederen onmiddellijk aan een in een derde lidstaat geïdentificeerde belastingplichtige zullen worden doorverkocht alvorens ze de eerste lidstaat verlaten, en zullen worden vervoerd met als bestemming die derde belastingplichtige.

29 Ingevolge 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.

30 Volgens vaste rechtspraak van het Hof wordt een goederenlevering in de zin van dat artikel slechts vrijgesteld wanneer de macht om als een eigenaar over dit goed te beschikken aan de afnemer is overgedragen, de leverancier aantoont dat dit goed naar een andere lidstaat is verzonden of vervoerd en dit goed het grondgebied van de lidstaat van levering ten gevolge van deze verzending of dit vervoer fysiek heeft verlaten (zie in die zin arrest van 16 december 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

31 Tevens zij eraan herinnerd dat een intracommunautaire levering in de zin van artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn als tegenhanger een intracommunautaire verwerving heeft, zoals omschreven in artikel 20 van deze richtlijn, en deze twee bepalingen bijgevolg aldus moeten worden uitgelegd dat zij dezelfde betekenis en strekking hebben (zie in die zin arrest van 27 september 2007, Teleos e.a., C-409/04, EU:C:2007:548, punt 34).

32 Uit artikel 20 van die richtlijn blijkt dat een verwerving slechts als een intracommunautaire verwerving kan worden beschouwd mits het goed is verzonden of vervoerd met als bestemming de afnemer.

33 Derhalve kan niet voldaan zijn aan de voorwaarden voor toepassing van artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn indien het te leveren goed niet is vervoerd of verzonden met als bestemming de afnemer wiens verwerving de tegenhanger van de betrokken levering vormt.

34 Met betrekking tot handelingen als die in het hoofdgeding, die een keten van twee opeenvolgende leveringen vormen waarvoor slechts één intracommunautair vervoer wordt verricht, blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat het intracommunautair vervoer slechts aan één van de twee leveringen kan worden toegerekend en dat bijgevolg alleen die ene levering krachtens artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn is vrijgesteld (zie in die zin arrest van 6 april 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, punt 45).

35 Voorts moet, teneinde uit te maken aan welke van de twee leveringen het intracommunautair vervoer moet worden toegerekend, een algehele beoordeling van alle bijzondere omstandigheden van de zaak worden verricht (zie in die zin arresten van 16 december 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, punt 27, en 27 september 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punt 32).

36 Bij deze beoordeling moet met name worden bepaald op welk tijdstip de macht om als een eigenaar over het goed te beschikken is overgegaan op de eindafnemer. Indien de tweede overgang van de macht om als een eigenaar over het goed te beschikken, te weten de tweede levering, heeft plaatsgevonden vóór het intracommunautaire vervoer, kan dit vervoer immers niet worden toegerekend aan de eerste levering aan de eerste afnemer (zie in die zin arrest van 27 september 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

37 Ingeval voor twee opeenvolgende leveringen slechts één intracommunautair vervoer is verricht, moet, om uit te maken aan welke van deze twee leveringen dit vervoer moet worden toegerekend, worden bepaald of dit vervoer na de tweede levering heeft plaatsgevonden. Is dat het geval, dan moet alleen de tweede levering worden aangemerkt als intracommunautaire levering, die in voorkomend geval onder de vrijstelling van artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn valt.

38 In casu blijkt uit de aanwijzingen in de verwijzingsbeslissing dat de levering die Megalain heeft verricht met als bestemming de eindafnemers, heeft plaatsgevonden vóór het intracommunautaire vervoer.

39 In de verwijzingsbeslissing wordt tevens gepreciseerd dat het intracommunautaire vervoer van de betrokken goederen niet als bestemming de tussenpersoon – de in Estland voor btw-doeleinden geïdentificeerde vennootschap Megalain – had, aangezien deze goederen rechtstreeks zijn vervoerd naar de lidstaten van vestiging van de eindafnemers, namelijk Denemarken, Duitsland, Nederland en Polen.

40 Onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter vormen de eerste leveringen in het hoofdgeding derhalve binnenlandse leveringen die niet in aanmerking kunnen komen voor de btw-vrijstelling van artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn.

41 Aan deze vaststelling wordt niet afgedaan door het feit dat de tussenpersoon in Estland was gevestigd en voor btw-doeleinden was geïdentificeerd. Weliswaar is de verwijzende rechter, kort gezegd, van oordeel dat indien de eerste leveringen zouden moeten worden beschouwd als belastbare handelingen, dit het gevaar van dubbele belasting kan doen ontstaan doordat Megalain in Estland aangifte van haar verwervingen heeft gedaan.

42 Evenwel volgt uit de bewoordingen van artikel 20 en artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn dat de plaats waar een onderneming voor btw-doeleinden is geïdentificeerd, geen criterium vormt voor de kwalificatie van een handeling als intracommunautaire levering of intracommunautaire verwerving.

43 De verwijzende rechter is, kort gezegd, van oordeel dat indien de eerste leveringen zouden moeten worden beschouwd als belastbare handelingen, dit het gevaar van dubbele belasting kan doen ontstaan. Zoals de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen heeft uiteengezet, kan dat gevaar echter niet worden beschouwd als een rechtvaardigingsgrond om deze handelingen vrij te stellen, aangezien een juiste toepassing van de btw-richtlijn het mogelijk maakt dubbele belasting te voorkomen en de fiscale neutraliteit te waarborgen.

44 Bijgevolg dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat in omstandigheden als in het hoofdgeding een goederenlevering die wordt verricht door een in een eerste lidstaat gevestigde belastingplichtige, niet krachtens die bepaling van btw is vrijgesteld wanneer de afnemer die in een tweede lidstaat voor btw-doeleinden is geïdentificeerd, voordat deze levering tot stand komt, de leverancier meldt dat de goederen onmiddellijk aan een in een derde lidstaat gevestigde belastingplichtige zullen worden doorverkocht alvorens ze de eerste lidstaat verlaten, en zullen worden vervoerd met als bestemming die derde belastingplichtige, voor zover die tweede levering daadwerkelijk werd verricht en de goederen vervolgens vanuit de eerste lidstaat zijn vervoerd met als bestemming de lidstaat van de derde belastingplichtige. Het feit dat de eerste afnemer voor btw-doeleinden is geïdentificeerd in een andere lidstaat dan de lidstaat van de plaats van de eerste levering of van de plaats van de eindverwerving, is geen criterium om een handeling te kwalificeren als een intracommunautaire handeling en vormt op zich geen afdoend bewijs van de intracommunautaire aard van een handeling.

Tweede vraag

45 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of met het oog op uitlegging van artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn het feit dat de goederen tijdens een keten van twee opeenvolgende leveringen als in het hoofdgeding, in opdracht van de afnemer die als tussenpersoon handelt, zijn bewerkt alvorens te zijn vervoerd naar de lidstaat van de eindafnemer, van belang is voor de voorwaarden voor de vrijstelling voor de eerste levering.

46 Uit het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt dat een deel van de goederen waarover het gaat in het hoofdgeding, in opdracht van Megalain is bewerkt, namelijk gesorteerd naar grootte, met ijs bedekt en verpakt, nadat de tweede leveringen zijn verricht en voordat zij zijn vervoerd naar de lidstaten van

vestiging van de eindafnemers. Volgens de verwijzende rechter kan uit de analyse van de bepalingen van de btw-richtlijn worden afgeleid dat in geval van vrijstelling diezelfde – onbewerkte – goederen moeten worden geleverd.

47 In dit verband zij opgemerkt dat artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn de lidstaten de verplichting oplegt om vrijstelling te verlenen voor goederenleveringen die voldoen aan de in die bepaling exhaustief opgesomde materiële voorwaarden (arrest van 9 februari 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punt 29). De bewerking van de goederen die zijn geleverd, is evenwel geen van de in dat artikel gestelde materiële voorwaarden.

48 Met betrekking tot een keten van twee leveringen als in het hoofdgeding, volstaat het vast te stellen dat uit het antwoord op de eerste vraag volgt dat de eerste leveringen niet kunnen worden gekwalificeerd als intracommunautaire leveringen aangezien geen intracommunautair vervoer aan deze leveringen kan worden toegerekend. Een eventuele bewerking van de goederen na deze eerste leveringen kan niet afdoen aan die vaststelling.

49 Bijgevolg dient op de tweede vraag te worden geantwoord dat met het oog op uitlegging van artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn het feit dat de goederen tijdens een keten van twee opeenvolgende leveringen als in het hoofdgeding, in opdracht van de afnemer die als tussenpersoon handelt, zijn bewerkt alvorens te zijn vervoerd naar de lidstaat van de eindafnemer, van geen belang is voor de voorwaarden voor de eventuele vrijstelling voor de eerste levering voor zover deze bewerking na de eerste levering plaatsvindt.

Kosten

50 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 (Negende kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 138, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat in omstandigheden als in het hoofdgeding een goederenlevering die wordt verricht door een in een eerste lidstaat gevestigde belastingplichtige, niet krachtens die bepaling van de belasting over de toegevoegde waarde is vrijgesteld wanneer de afnemer die in een tweede lidstaat voor de belasting over de toegevoegde waarde is geïdentificeerd, voordat deze levering tot stand komt, de leverancier meldt dat de goederen onmiddellijk aan een in een derde lidstaat gevestigde belastingplichtige zullen worden doorverkocht alvorens ze de eerste lidstaat verlaten, en zullen worden vervoerd met als bestemming die derde belastingplichtige, voor zover die tweede levering daadwerkelijk werd verricht en de goederen vervolgens vanuit de eerste lidstaat zijn vervoerd met als bestemming de lidstaat van de derde belastingplichtige. Het feit dat de eerste afnemer voor de belasting over de toegevoegde waarde is geïdentificeerd in een andere lidstaat dan de lidstaat van de plaats van de eerste levering of van de plaats van de eindverwerving, is geen criterium om een handeling te kwalificeren als een intracommunautaire handeling en vormt op zich geen afdoend bewijs van de intracommunautaire aard van een handeling.**

2) **Met het oog op uitlegging van artikel 138, lid 1, van richtlijn 2006/112 is het feit dat de goederen tijdens een keten van twee opeenvolgende leveringen als in het hoofdgeding, in opdracht van de afnemer die als tussenpersoon handelt, zijn bewerkt alvorens te zijn**

vervoerd naar de lidstaat van de eindafnemer, van geen belang voor de voorwaarden voor de eventuele vrijstelling voor de eerste levering voor zover deze bewerking na de eerste levering plaatsvindt.

ondertekeningen