

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

19 december 2013 (\*)

„Btw – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 146 – Vrijstellingen bij uitvoer – Artikel 131 – Door lidstaten vastgestelde voorwaarden – Nationale wettelijke regeling volgens welke exportgoed douanegebied van Europese Unie moet hebben verlaten binnen vaste termijn van 90 dagen na levering”

In zaak C-563/12,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Kúria (Hongarije) bij beslissing van 18 oktober 2012, ingekomen bij het Hof op 5 december 2012, in de procedure

**BDV Hungary Trading Kft.**, in liquidatie,

tegen

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága**,

wijst

HET HOF (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: T. von Danwitz (rapporteur), kamerpresident, E. Juhász, A. Rosas, D. Šváby en C. Vajda, rechters,

advocaat-generaal: N. Wahl,

griffier: C. Strömholm, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 24 oktober 2013,

gelet op de opmerkingen van:

- BDV Hungary Trading Kft., in liquidatie, vertegenwoordigd door Á. Gerey en D. Sobor, ügyvédek,
- de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága, vertegenwoordigd door Z. Szilveszter en Z. Tamásné Kajati, jogtanácsos,
- de Hongaarse regering, vertegenwoordigd door K. Szíjjártó, M. Z. Fehér en G. Koós als gemachtigden,
- de Griekse regering, vertegenwoordigd door I. Pouli en M. Tassopoulou als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios, V. Bottka en A. Sipos als gemachtigden,

gelet op de beslissing, 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 15 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 (PB L 376, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”), en de artikelen 131, 146 en 273 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen BDV Hungary Trading Kft. (hierna: „BDV”), in vrijwillige liquidatie, en de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (regionale belastingdienst Centraal-Hongarije, die behoort tot de nationale belasting- en douanediens) over de vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) voor de levering van goederen die worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Europese Unie.

## Toepasselijke bepalingen

### *Unierecht*

3 Artikel 15, punten 1 en 2, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de volgende handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

1. de levering van goederen die door of voor rekening van de verkoper worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Gemeenschap;
2. de levering van goederen die door of voor rekening van een niet in het binnenland gevestigde koper worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Gemeenschap, met uitzondering van door de koper zelf vervoerde goederen bestemd voor de uitrusting of de bevoorrading van pleziervaartuigen en sportvliegtuigen of van andere vervoermiddelen voor privégebruik;

[...]”

4 Richtlijn 2006/112 heeft, overeenkomstig de artikelen 411 en 413 ervan, met ingang van 1 januari 2007 de btw-regeling van de Unie, met name de Zesde richtlijn, ingetrokken en vervangen. Volgens de punten 1 en 3 van de considerans van richtlijn 2006/112 diende tot herschikking van de Zesde richtlijn te worden overgegaan om de toepasselijke bepalingen helder en rationeel te presenteren in een herschikte structuur en formulering, zonder dat in principe materiële wijzigingen werden aangebracht. De bepalingen van richtlijn 2006/112 komen derhalve in wezen overeen met de overeenkomstige bepalingen van de Zesde richtlijn.

5 Artikel 14, lid 1, van richtlijn 2006/112 luidt:

„Als ‚levering van goederen’ wordt beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als

een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.”

6 Artikel 131 van die richtlijn bepaalt:

„De in de hoofdstukken 2 tot en met 9 [van titel IX van richtlijn 2006/112] geregelde vrijstellingen zijn van toepassing onverminderd andere communautaire bepalingen 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 hoofdstuk 6, „Vrijstellingen bij uitvoer”, van titel IX van die richtlijn bepaalt artikel 146, lid 1:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

- a) de levering van goederen die door of voor rekening van de verkoper worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Gemeenschap;
- b) de levering van goederen die door of voor rekening van een niet op hun respectieve grondgebied gevestigde afnemer worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Gemeenschap, met uitzondering van door de afnemer zelf vervoerde goederen bestemd voor de uitrusting of de bevoorrading van pleziervaartuigen en sportvliegtuigen of van andere vervoermiddelen voor privégebruik;

[...]”

8 Artikel 273 van richtlijn 2006/112 luidt:

„De lidstaten kunnen, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding.

De in de eerste alinea geboden mogelijkheid mag niet worden benut voor het opleggen van extra verplichtingen naast de in hoofdstuk 3 vastgestelde verplichtingen inzake facturering.”

*Hongaars recht*

9 In § 11, lid 1, van wet LXXIV van 1992 op de belasting over de toegevoegde waarde (*Magyar Közlöny* 1992/128; hierna: „oude btw-wet”) wordt het begrip „uitvoer van producten” als volgt omschreven:

„Uitvoer van producten: alle leveringen van producten als direct gevolg waarvan de douaneautoriteit uiterlijk op de laatste dag van de derde maand na die waarin de levering is verricht, de producten doet vertrekken naar het grondgebied van een derde land als eindbestemming. De producten mogen niet zijn gebruikt of geëxploiteerd tussen het tijdstip van de levering en het verlaten van het grondgebied, onverminderd het uitproberen of de testproductie ervan.”

10 § 29 van die wet bepaalt:

„Van de belasting zijn vrijgesteld:

a) de uitvoer van producten,

[...]"

11 Wet CXXVII van 2007 op de belasting over de toegevoegde waarde (*Magyar Közlöny* 2007/155; hierna: „nieuwe btw-wet”) is op 1 januari 2008 in werking getreden. § 98 van die wet bepaalt:

„1. Van de belasting zijn vrijgesteld de leveringen van producten die per post zijn verstuurd of vanuit het land naar een land buiten de Gemeenschap zijn vervoerd, op voorwaarde dat de verzending of het vervoer:

a) is verricht door de leverancier zelf of een derde die voor zijn rekening handelt;

b) is verricht door de afnemer zelf of een derde die voor zijn rekening handelt indien is voldaan aan de aanvullende voorwaarden van de leden 3 en 4 [van deze §] of de §§ 99 en 100 van de onderhavige wet.

2. Lid 1 is van toepassing indien aan de volgende voorwaarden is voldaan:

a) de autoriteit die de producten het grondgebied van de Gemeenschap doet verlaten moet bevestigd hebben dat zij dat grondgebied op het tijdstip van de levering of uiterlijk binnen 90 dagen na die levering hebben verlaten, en

b) de geleverde producten mogen binnen de sub a bedoelde termijn niet zijn gebruikt overeenkomstig hun bestemming of anderszins zijn geëxploiteerd, onverminderd het uitproberen of de testproductie ervan.

[...]"

### **Hoofdgeding en prejudiciële vragen**

12 In 2007 en 2008 dreef BDV een groothandel in conserven. In het kader van haar activiteit verkocht die onderneming in derde landen de producten die zij in Hongarije vervaardigde. De met buiten het douanegebied van de Unie gevestigde kopers gesloten overeenkomsten bevatten één van de door de Internationale Kamer van Koophandel opgestelde bedingen voor de internationale handel (zogenoemde „Incoterms 2000”), te weten het beding „af fabriek” („ex-works” of EXW), wat betekent dat de koper de koopwaar bij de verkoper afhaalt.

13 Tijdens een belastingcontrole bij BDV over de periode van 1 januari 2007 tot en met 31 december 2009, met uitzondering van de periode van 1 juli 2007 tot en met 31 maart 2008, heeft de belastingdienst vastgesteld dat die onderneming in haar btw-boekhouding en in haar btw-aangiften voor de gecontroleerde periode bepaalde van die transacties als exportverkoop had aangemerkt, terwijl de exportgoederen het douanegebied van de Unie hadden verlaten na het verstrijken van de dienaangaande in § 11, lid 1, van de oude btw-wet en, sinds 1 januari 2008, in § 98, lid 1, van de nieuwe btw-wet gestelde termijn.

14 Bij besluit van 22 oktober 2010 heeft de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága aan BDV een naheffing, een fiscale boete en een toeslag wegens te late betaling opgelegd, op grond dat de goederen na het verstrijken van de in de nationale wettelijke regeling gestelde termijn naar de derde staten waren verzonden.

15 BDV heeft tegen dat besluit beroep ingesteld op grond dat die bepalingen van de oude en

de nieuwe btw-wet in strijd waren met zowel de Zesde richtlijn als richtlijn 2006/112. In haar verzoekschrift heeft zij opgemerkt dat alle in dat besluit bedoelde leveringen daadwerkelijk naar een plaats buiten de Unie zijn verzonden. Voorts berustte de verantwoordelijkheid voor het vervoer van de goederen op grond van het contractuele beding „ex-works” bij de kopers. Door regelmatig bij de kopers erop aan te dringen de goederen binnen de gestelde termijn naar een plaats buiten de Unie te vervoeren, heeft zij derhalve de vereiste zorgvuldigheid aan de dag gelegd.

16 De Budapest Környéki Törvényszék (arrondissementsrechtbank te Boedapest) heeft het beroep van BDV toegewezen. Die rechterlijke instantie heeft geoordeeld dat de in de Hongaarse wettelijke regeling gestelde termijn voor vertrek niet kan worden toegepast wanneer is vastgesteld dat de producten daadwerkelijk zijn uitgevoerd. De voorwaarden die de lidstaten voor de toepassing van de vrijstelling bij uitvoer kunnen vaststellen volgens de rechtspraak van het Hof, mogen immers niet verder gaan dan noodzakelijk is ter verwezenlijking van de doelstellingen van de Zesde richtlijn en richtlijn 2006/112, en evenmin de neutraliteit van de btw in gevaar brengen.

17 Verweerder in het hoofdgeding is tegen dat vonnis opgekomen bij de Kúria (hooggerechtshof). Hij heeft aangevoerd dat volgens de nationale wettelijke regeling een verkooptransactie slechts als vrijgestelde exportverkoop kan worden aangemerkt indien het product het grondgebied van de Unie binnen de in die wettelijke regeling gestelde termijn verlaat.

18 De Kúria merkt dienaangaande op dat die termijn voor vertrek geen procedurele termijn is, een zogenoemde „technische termijn”, die kan worden gecorrigeerd, maar wel een „materieelrechtelijke vervaltermijn”. Indien de belastingdienst vaststelt dat die termijn is overschreden, kunnen de betrokken handelstransacties bijgevolg niet als „vrijgestelde exportverkoop” worden aangemerkt en worden zij derhalve belast.

19 Daarop heeft de Kúria de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Dienen artikel 15 van de Zesde richtlijn [...] en artikel 146 van [richtlijn 2006/112] aldus te worden uitgelegd dat het vervoer van exportgoederen naar een plaats buiten het grondgebied van de Gemeenschap binnen een bepaalde termijn dient te geschieden om als vrijgestelde exportlevering te kunnen worden aangemerkt?

2) Zijn voor het antwoord op de eerste vraag de volgende factoren relevant: internationale leveringsvoorwaarden, de omstandigheid dat de verkoper, de koper of de vervoerder te goeder of te kwader trouw heeft gehandeld of de nodige zorgvuldigheid heeft betracht dan wel mogelijk schuld heeft, de aangifteperiode of de omstandigheid dat het goederenvervoer weliswaar te laat, maar binnen de verjaringstermijn voor de vaststelling van de belasting plaatsvindt?

3) Is het verenigbaar met het beginsel van fiscale neutraliteit, het rechtszekerheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel dat de regeling van een lidstaat extra vereisten naast de in de [bovenvermelde] richtlijnen vastgestelde vereisten bevat en export slechts als vrijgesteld aanmerkt indien is voldaan aan objectieve en cumulatieve vereisten die in deze richtlijnen niet worden genoemd?

4) Kunnen artikel 15 van de [Zesde richtlijn] en de artikelen 131 en 273 van [richtlijn 2006/112] aldus worden uitgelegd dat een lidstaat, om ervoor te zorgen dat belastingontwijking, misbruik en fraude wordt voorkomen en de belasting juist wordt vastgesteld en geïnd, het recht heeft om export alleen vrij te stellen indien is voldaan aan vereisten als die welke zijn vervat in § 11, lid 1, van [de oude btw-wet] en § 98, lid 1, van [de nieuwe btw-wet]?

5) Is het in overeenstemming met de grondbeginselen van het Unierecht en het bepaalde in [die] richtlijnen dat de belastingdienst de kwalificatie als vrijgestelde export wijzigt en van de belastingplichtige verlangt dat hij belasting betaalt omdat niet is voldaan aan vereisten die in de artikelen 15 [van de Zesde richtlijn] en 146 [van richtlijn 2006/112] niet worden genoemd? Zo ja, onder welke omstandigheden is dit mogelijk?"

### **Beantwoording van de prejudiciële vragen**

20 Vooraf zij opgemerkt dat de prejudiciële vragen betrekking hebben op zowel de Zesde richtlijn als richtlijn 2006/112, terwijl het hoofdgeding betrekking heeft op na 1 januari 2007 verrichte verkooptransacties. Zoals in punt 4 van het onderhavige arrest is opgemerkt, heeft richtlijn 2006/112 de Zesde richtlijn met ingang van die datum ingetrokken en vervangen. Bijgevolg moeten de prejudiciële vragen alleen in het licht van richtlijn 2006/112 worden onderzocht.

21 Met zijn vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 146, lid 1, en 131 van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling volgens welke bij een exportlevering goederen die bestemd zijn voor uitvoer naar een plaats buiten de Unie, het grondgebied van de Unie binnen een vaste termijn van drie maanden of 90 dagen na de leveringsdatum moeten hebben verlaten, wanneer de loutere overschrijding van die termijn tot gevolg heeft dat de belastingplichtige de vrijstelling voor die levering definitief wordt ontzegd.

22 Zoals blijkt uit de verwijzingsbeslissing strekken die vragen er met name toe te vernemen of een nationale wettelijke regeling mag eisen dat in het geval van een levering van exportgoederen de uitvoer binnen die termijn plaatsvindt om die levering als een vrijgestelde exportlevering te kunnen aanmerken.

23 Dienaangaande zij opgemerkt dat volgens artikel 146, lid 1, sub b, van richtlijn 2006/112 de lidstaten vrijstelling verlenen voor de levering van goederen die door of voor rekening van de afnemer worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Unie. Die bepaling moet worden gelezen in samenhang met artikel 14, lid 1, van die richtlijn, dat bepaalt dat als „levering van goederen” wordt beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

24 Uit die bepalingen, met name uit de in dat artikel 146, lid 1, sub b, gebruikte term „verzonden”, volgt dat een goed is uitgevoerd en de exportlevering wordt vrijgesteld, wanneer de macht om als eigenaar te beschikken over dat goed op de afnemer is overgegaan en de leverancier aantoont dat dit goed naar een plaats buiten de Unie is verzonden of vervoerd en het grondgebied van de Unie ingevolge deze verzending of dit vervoer fysiek heeft verlaten (zie met betrekking tot intracommunautaire leveringen, arresten van 27 september 2007, *Teleos e.a.*, C-409/04, Jurispr. blz. I-7797, punt 42; 7 december 2010, R., C-285/09, Jurispr. blz. I-12605, punt 41, en 6 september 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, punten 31 en 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

25 In het hoofdgeding staat vast dat leveringen van goederen in de zin van artikel 14 van richtlijn 2006/112 hebben plaatsgevonden en dat de goederen waarop de in het hoofdgeding aan de orde zijnde transacties betrekking hebben het grondgebied van de Unie fysiek hebben verlaten.

26 Anders dan de door de Hongaarse regering aangevoerde bepalingen van richtlijn 2006/112 betreffende het recht op aftrek, op grond waarvan dat recht in principe wordt uitgeoefend in de periode waarin het is ontstaan, stelt artikel 146, lid 1, sub b, van die richtlijn voor de toepassing van de in dat artikel bedoelde vrijstelling bij uitvoer niet als voorwaarde dat het exportgoed het

grondgebied van de Unie binnen een bepaalde termijn moet hebben verlaten. Een dergelijke termijn is in artikel 147, lid 1, sub b, van die richtlijn slechts bij wijze van uitzondering vastgesteld voor goederen die deel uitmaken van de persoonlijke bagage van reizigers.

27 De kwalificatie van een transactie als exportlevering in de zin van artikel 146, lid 1, sub b, van richtlijn 2006/112 kan bijgevolg niet afhangen van de inachtneming van een bepaalde termijn waarbinnen het betrokken goed het douanegebied van de Unie moet hebben verlaten en waarvan de niet-inachtneming tot gevolg heeft dat de belastingplichtige de vrijstelling bij uitvoer definitief wordt ontzegd.

28 Ingevolge artikel 131 van richtlijn 2006/112 zijn de vrijstellingen die zijn geregeld in de hoofdstukken 2 tot en met 9 van titel IX van die richtlijn, waaronder artikel 146 van die richtlijn valt, echter van toepassing 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.

29 Bij de uitoefening van de hun door dat artikel 131 verleende bevoegdheden moeten de lidstaten echter de algemene rechtsbeginselen die deel uitmaken van de rechtsorde van de Unie, waaronder het rechtszekerheidsbeginsel, het evenredigheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel, naleven (zie in die zin arrest van 21 februari 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Jurispr. blz. I-771, punt 18, en reeds aangehaald arrest R., punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

30 Wat meer bepaald het evenredigheidsbeginsel betreft, heeft het Hof reeds geoordeeld dat de lidstaten in overeenstemming met dit beginsel middelen moeten aanwenden waarmee het door het nationale recht nagestreefde doel weliswaar doeltreffend kan worden bereikt, doch die de doelstellingen en beginselen van de betrokken wettelijke regeling van de Unie zo min mogelijk aantasten (zie met name arrest van 18 november 2010, X, C-84/09, Jurispr. blz. I-11645, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

31 Ofschoon het bijgevolg legitiem is dat de maatregelen van de lidstaten de rechten van de schatkist zo doelmatig mogelijk proberen te beschermen, mogen die maatregelen niet verder gaan dan daartoe noodzakelijk is (reeds aangehaald arrest Netto Supermarkt, punt 20).

32 Aangaande het doel dat wordt beoogd met de in de oude en de nieuwe btw-wet gestelde termijn voor het vertrek van exportgoederen uit het douanegebied van de Unie, heeft de Hongaarse regering erop gewezen dat die termijn noodzakelijk is om de voorwaarde van vertrek voor de vrijstelling bij uitvoer te controleren en dat hij de belastingdienst in staat stelt elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen.

33 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat de bestrijding van fraude, belastingontwijking en eventuele misbruiken een doel is dat door richtlijn 2006/112 wordt erkend en gestimuleerd (arrest van 6 december 2012, Bonik, C-285/11, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zo heeft het Hof geoordeeld dat de doelstelling van voorkoming van belastingfraude soms rechtvaardigt dat hoge eisen worden gesteld aan de op de leveranciers rustende verplichtingen (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Teleos e.a., punt 58, en Netto Supermarkt, punt 22).

34 Derhalve staat het de lidstaten in principe vrij, met inachtneming van de handelspraktijken op het gebied van de uitvoer naar derde staten, een redelijke uitvoertermijn vast te stellen om na te gaan of een goed in het geval van een exportlevering de Unie daadwerkelijk heeft verlaten.

35 Aan de verkoper van een exportgoed een bepaalde termijn opleggen waarbinnen dat goed het douanegebied van de Unie moet hebben verlaten, is, zoals de Commissie in haar opmerkingen naar voren heeft gebracht, daartoe immers een passend middel.

36 Een dergelijke termijn, na afloop waarvan de levering van een exportgoed kan worden belast, mag echter niet verder gaan dan daartoe noodzakelijk is.

37 Dienaangaande zij allereerst opgemerkt dat het feit dat een levering van een exportgoed wordt belast volgens een regeling als die in het hoofdgeding omdat het betrokken goed het grondgebied van de Unie niet binnen de in die regeling gestelde termijn heeft verlaten, op zich niet tot gevolg heeft dat die regeling als onevenredig moet worden aangemerkt. Volgens het fundamentele beginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel is bij elke transactie inzake productie of distributie btw is verschuldigd (zie met name arrest van 27 september 2007, Collée, C-146/05, Jurispr. blz. I-7861, punt 22, en reeds aangehaald arrest Bonik, punt 28). Bijgevolg kan een levering van een exportgoed in principe worden belast wanneer de betrokken transactie niet binnen een in de toepasselijke nationale regeling gestelde redelijke termijn voldoet aan de voorwaarden van artikel 146, lid 1, sub b, van richtlijn 2006/112.

38 Volgens de door de verwijzende rechter verstrekte gegevens is de in het hoofdgeding aan de orde zijnde termijn voor vertrek echter een materiële vervaltermijn, waarvan de overschrijding niet ongedaan kan worden gemaakt. Wanneer een exportgoed het douanegebied van de Unie niet binnen de in de oude en de nieuwe btw-wet gestelde termijn verlaat, wordt de levering van dat goed derhalve definitief belast, ook al heeft dat goed de Unie daadwerkelijk verlaten na het verstrijken van de in die wettelijke regeling gestelde termijn.

39 Een nationale regeling als die in het hoofdgeding, die de vrijstelling bij uitvoer aan een termijn voor vertrek onderwerpt, met name om belastingontwijking en fraude te bestrijden, evenwel zonder de belastingplichtige in staat te stellen om, teneinde voor die vrijstelling in aanmerking te komen, te bewijzen dat aan de voorwaarde van vertrek is voldaan na het verstrijken van die termijn, en zonder voor de belastingplichtige te voorzien in een recht op teruggaaf van de btw die reeds is betaald wegens de niet-inachtneming van die termijn, terwijl hij heeft bewezen dat de koopwaar het douanegebied van de Unie heeft verlaten, gaat verder dan noodzakelijk is om dat doel te bereiken.

40 In een situatie waarin is voldaan aan de voorwaarden voor de vrijstelling bij uitvoer zoals bedoeld in artikel 146, lid 1, sub b, van richtlijn 2006/112, met name het vertrek van de betrokken goederen uit het douanegebied van de Unie, is over die levering immers geen btw verschuldigd (zie naar analogie reeds aangehaald arrest Collée, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak). In dergelijke omstandigheden bestaat in principe geen gevaar meer voor belastingfraude of belastingderving dat kan rechtvaardigen dat de betrokken transactie wordt belast.

41 Derhalve gaat een nationale regeling als die in het hoofdgeding verder dan noodzakelijk is ter verwezenlijking van de doelstelling van voorkoming van belastingontwijking en fraude.

42 Gelet op een en ander moet op de prejudiciële vragen worden geantwoord dat de artikelen 146, lid 1, en 131 van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling volgens welke bij een exportlevering goederen die bestemd zijn voor uitvoer naar een plaats buiten de Unie, het grondgebied van de Unie binnen een vaste termijn van drie maanden of 90 dagen na de leveringsdatum moeten hebben verlaten, wanneer de loutere overschrijding van die termijn tot gevolg heeft dat de belastingplichtige de vrijstelling voor die levering definitief wordt ontzegd.



## Kosten

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

**De artikelen 146, lid 1, en 131 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling volgens welke bij een exportlevering goederen die bestemd zijn voor uitvoer naar een plaats buiten de Europese Unie, het grondgebied van de Europese Unie binnen een vaste termijn van drie maanden of 90 dagen na de leveringsdatum moeten hebben verlaten, wanneer de loutere overschrijding van die termijn tot gevolg heeft dat de belastingplichtige de vrijstelling voor die levering definitief wordt ontzegd.**

ondertekeningen

\* Procestaal: Hongaars.