

## Downloaded via the EU tax law app / web

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Tiende kamer)

17 oktober 2019(\*)

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 146 – Vrijstellingen bij uitvoer – Begrip ‚levering van goederen‘ – Artikel 131 – Door de lidstaten gestelde voorwaarden – Evenredigheidsbeginsel – Beginsel van fiscale neutraliteit – Bewijzen – Fraude – Praktijk van een lidstaat die erin bestaat de gebruikmaking van het recht op vrijstelling te weigeren wanneer de afnemer van de uitgevoerde goederen niet is geïdentificeerd”

In zaak C-653/18,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) bij beslissing van 19 juni 2018, ingekomen bij het Hof op 17 oktober 2018, in de procedure

**Unitel sp. z o.o.**

tegen

**Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie,**

wijst

HET HOF (Tiende kamer),

samengesteld als volgt: I. Jarukaitis (rapporteur), kamerpresident, M. Ilešič en C. Lycourgos, rechters,

advocaat-generaal: M. Campos Sánchez-Bordona,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Unitel sp. z o.o., vertegenwoordigd door A. Nikończyk, doradca podatkowy,
- de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna als gemachtigde,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Siekierzyńska en J. Jokubauskaitė 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 146, lid 1, onder a) en b), en artikel 131 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”), met name in het licht van de beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Unitel sp. z o.o. en de Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (directeur van de belastingkamer te Warschau; hierna: „directeur van de belastingkamer”) over de weigering van vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) voor de in 2007 verrichte uitvoer van goederen naar een plaats buiten de Europese Unie.

## 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 In artikel 131 van deze richtlijn staat te lezen:

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

5 Artikel 146 van die richtlijn, dat is opgenomen in hoofdstuk 6 („Vrijstellingen bij uitvoer”), luidt in lid 1, onder a) en b):

„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 [Unie];

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 [Unie], 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”.

6 Artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn bepaalt dat, voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, deze gerechtigd is in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht, af te trekken van het door hem verschuldigde belastingbedrag. Krachtens artikel 169, onder b), van deze richtlijn heeft de belastingplichtige recht op aftrek van de btw, voor zover de goederen en de diensten worden gebruikt voor handelingen waarvoor overeenkomstig artikel 146 van die richtlijn vrijstelling is verleend.

## **Pools recht**

7 Artikel 2, punt 8, van de ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting over goederen en diensten) van 11 maart 2004 (Dz. U. van 2011, nr. 177, volgnr. 1054), in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding (hierna: „btw-wet”), bepaalt:

„Telkens als andere bepalingen zien op [...] de uitvoer van goederen, doelt dit begrip op de levering van goederen die vanuit het binnenland worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Europese Unie:

- a) door een leverancier of voor zijn rekening, of
- b) door een in het buitenland gevestigde afnemer of voor zijn rekening, met uitzondering van door de afnemer zelf vervoerde goederen voor de uitrusting of de bevoorrading van pleziervaartuigen en sportvliegtuigen of van andere vervoermiddelen voor privégebruik, indien de uitvoer van die goederen naar een plaats buiten de Unie is bevestigd door de bevoegde douaneautoriteit, zoals vastgelegd in de douanewetgeving.”

8 Volgens artikel 7, lid 1, van deze wet „is een levering van goederen in de zin van artikel 5, lid 1, punt 1, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een zaak te beschikken”.

9 In artikel 41 van die wet staat te lezen:

„[...]

4. Bij de uitvoer van goederen overeenkomstig artikel 2, punt 8, onder a), bedraagt het belastingtarief 0 %.

[...]

6. Het nultarief is van toepassing op de uitvoer van goederen als bedoeld in de leden 4 en 5, op voorwaarde dat de belastingplichtige vóór het verstrijken van de termijn voor de indiening van de belastingaangifte die ziet op het betrokken tijdvak een document heeft ontvangen waarin wordt bevestigd dat de uitvoer van goederen naar een plaats buiten de Unie heeft plaatsgevonden.

[...]

11. De leden 4 en 5 zijn, mutatis mutandis, van toepassing op de uitvoer van goederen als bedoeld in artikel 2, punt 8, onder b), indien de belastingplichtige vóór het verstrijken van de termijn voor de indiening van zijn belastingaangifte betreffende het tijdvak waarin hij de goederenlevering heeft verricht, het in lid 6 genoemde document heeft ontvangen waaruit blijkt dat de geleverde en de uitgevoerde goederen identiek zijn. [...]

[...]”

## **Hoofdgeding en prejudiciële vragen**

10 In de maanden januari tot en met mei 2007 heeft Unitel, een in Polen gevestigde vennootschap, mobiele telefoons verkocht aan twee Oekraïense ondernemingen. Naar aanleiding van een controle bij deze vennootschap hebben de belastingautoriteiten vastgesteld dat de mobiele telefoons waren uitgevoerd naar een plaats buiten het grondgebied van de Unie, maar dat die goederen niet waren verworven door de op de facturen vermelde ondernemingen maar door

andere niet-geïdentificeerde ondernemingen. Deze autoriteiten hebben zich vervolgens bij besluit, dat bij besluit van de directeur van de belastingkamer van 29 augustus 2014 is gehandhaafd, op het standpunt gesteld dat er geen levering van goederen in de zin van artikel 2, punt 8, van de btw-wet had plaatsgevonden en dat Unitel bijgevolg niet het recht had om het btw-tarief van 0 % – waarin artikel 41, lid 4, van deze wet voorziet – toe te passen.

11 De Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (bestuursrechter in eerste aanleg Warschau, Polen), bij wie beroep was ingesteld tegen het besluit van de directeur van de belastingkamer, heeft opgemerkt dat uit de bevindingen is gebleken dat een van de twee Oekraïense ondernemingen een dekmantelbedrijf was dat werd gebruikt om de daadwerkelijke afnemer verborgen te houden en belastingfraude te plegen jegens zowel de Poolse als de Oekraïense autoriteiten, alsook dat de andere onderneming niet de marktdeelnemer was die de telefoons bij Unitel had gekocht. De bestuursrechter heeft geoordeeld dat er geen levering van goederen had plaatsgevonden aangezien de belastingautoriteiten hadden aangetoond dat de afnemers van de goederen die op de facturen zijn vermeld, niet in het bezit waren gekomen van deze goederen, daarover niet hadden kunnen beschikken zoals een eigenaar en geen economische activiteiten verrichtten, zodat de handelingen in kwestie niet konden worden aangemerkt als „uitvoer van goederen” in de zin van artikel 2, punt 8, van de btw-wet. Die rechter was daarnaast van oordeel dat Unitel bij het verrichten van die handelingen niet de nodige zorgvuldigheid aan de dag had gelegd. Hij heeft in dit verband met name opgemerkt dat deze vennootschap haar facturen had opgesteld op basis van gegevens die waren verstrekt door ondernemingen waarvan de volmachten niet geldig waren of die niet beschikten over echte bedrijfsadressen of geldige documenten ter staving van de btw-aangifte.

12 Unitel heeft tegen de uitspraak van de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie hoger beroep ingesteld bij de verwijzende rechter, de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen). Ter ondersteuning van haar hoger beroep voert Unitel aan dat artikel 131 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 146, lid 1, onder a) en b), van deze richtlijn, onjuist is opgevat en toegepast aangezien de toepassing van het nultarief afhankelijk is gesteld van de naleving van formele voorwaarden, terwijl aan alle materiële voorwaarden voor de toepassing van dit tarief was voldaan. Tevens stelt Unitel dat artikel 41, leden 4 en 11, van de btw-wet, gelezen in samenhang met artikel 41, lid 6, artikel 2, punt 8, en artikel 7, lid 1, van deze wet, onjuist is opgevat en toegepast. Deze onjuistheid bestaat erin dat is geoordeeld dat de levering van goederen slechts plaatsvindt wanneer de als afnemer op de factuur vermelde ondernemer dezelfde is als de ondernemer die daadwerkelijk in die hoedanigheid bij de handeling in kwestie betrokken is, dat op basis daarvan is geweigerd deze handeling aan te merken als uitvoer van goederen en is geweigerd het nultarief toe te passen, en dat niettemin is geoordeeld dat die handeling een belastbare levering tegen het nationale tarief is.

13 De verwijzende rechter zet uiteen dat voor de uitkomst van het hoofdgeding de btw-richtlijn moet worden uitgelegd, met name het begrip „levering van goederen” in de zin van artikel 146, lid 1, onder a) en b), van deze richtlijn. Hij wijst erop dat de nationale belastingautoriteiten van mening zijn dat dit begrip moet worden uitgelegd in overeenstemming met artikel 7, lid 1, van de btw-wet – waarbij artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn is omgezet – namelijk als de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over de zaak in kwestie te beschikken. Volgens die autoriteiten moeten de twee partijen die bij de handeling betrokken zijn dan ook daadwerkelijk bestaan en geïdentificeerd zijn, wat niet het geval is wanneer de afnemer die op de factuur of op de douanedocumenten is aangegeven een fictieve entiteit is of wanneer de zich buiten het grondgebied van de Unie bevindende afnemer van de goederen een andere, niet-geïdentificeerde persoon is. Dit is tevens de uitlegging die door de meeste Poolse bestuursrechters wordt gehanteerd.

14 De verwijzende rechter heeft niettemin twijfels omtrent de vraag of het voor de vaststelling dat een levering van goederen buiten het grondgebied van de Unie wel degelijk heeft plaatsgevonden wanneer de uitvoer zelf van deze goederen niet wordt betwist, werkelijk noodzakelijk is dat de onderneming die op de factuur van de leverancier en op de douanedocumenten als afnemer van die goederen is aangegeven, overeenstemt met de daadwerkelijke afnemer van die goederen. Hij vraagt zich af of er ook in een dergelijke situatie geen sprake is van een overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken in de zin van artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn. Hij merkt onder meer op dat het Hof in het arrest van 19 december 2013, *BDV Hungary Trading Kft.* (C-563/12, EU:C:2013:854), heeft geoordeeld dat in een situatie waarin is voldaan aan de voorwaarden voor de vrijstelling bij uitvoer zoals vermeld in artikel 146, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn, met name het vertrek van de betrokken goederen uit het douanegebied van de Unie, geen btw is verschuldigd over die levering en dat er in dergelijke omstandigheden in principe geen gevaar meer bestaat voor belastingfraude of belastingderving dat kan rechtvaardigen dat de betrokken handeling wordt belast.

15 In dit verband rijst volgens de verwijzende rechter voorts de vraag in hoeverre mogelijke fraude op het grondgebied van de derde staat waar het uitgevoerde goed is ontvangen door een andere persoon dan die welke vermeld staat op de douanedocumenten, van invloed is op de toepassing van de vrijstelling met recht op btw-af trek. Op basis van een onderzoek van de rechtspraak van het Hof volgens welke het staat aan de lidstaten om de gebruikmaking van de in de btw-richtlijn neergelegde rechten waarop aanspraak wordt gemaakt, te weigeren wanneer een belastingplichtige zich schuldig maakt aan fraude of wanneer een belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij door de handeling in kwestie deelnam aan een handeling die deel uitmaakte van btw-fraude, vraagt de verwijzende rechter zich af of deze verplichting om gebruikmaking van die rechten te weigeren, die tot doel heeft de interne markt te beschermen, van toepassing is wanneer de fraude uitsluitend is gepleegd op het grondgebied van een derde staat, te weten de staat van bestemming en verbruik van de uitgevoerde goederen.

16 Ten slotte vraagt de verwijzende rechter zich af of in een situatie zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, de nationale praktijk die erin bestaat op de handeling in kwestie btw toe te passen alsof het gaat om een nationale levering de juiste is, ook al zou de vaststelling dat er geen levering van goederen heeft plaatsgevonden moeten leiden tot de opvatting dat deze handeling niet onderworpen is aan btw en geen recht op aftrek van voorbelasting geeft.

17 In deze omstandigheden heeft de Naczelny Sąd Administracyjny de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moet – in het licht van artikel 146, lid 1, onder a) en b), en artikel 131 van [de btw-richtlijn] en van de beginselen van de belasting van het verbruik, neutraliteit en evenredigheid – de juiste nationale praktijk erin bestaan dat er een belastingvrijstelling met recht op aftrek van voorbelasting (in Polen het nultarief) wordt toegepast telkens wanneer cumulatief is voldaan aan de volgende twee voorwaarden:

a) er zijn goederen uitgevoerd naar een niet-geïdentificeerde afnemer die gevestigd is buiten de Europese Unie, en

b) er zijn duidelijke bewijzen dat de goederen het grondgebied van de Unie hebben verlaten, zonder dat deze omstandigheid wordt betwist?

2) Verzetten de bepalingen van artikel 146, lid 1, onder a) en b), en artikel 131 van [de btw-richtlijn] en de beginselen van de belasting van het verbruik, neutraliteit en evenredigheid zich

tegen een nationale praktijk volgens welke er geen sprake is van een levering van goederen indien deze ontegenzeggelijk zijn uitgevoerd naar een plaats buiten de Europese Unie maar de nationale belastingautoriteiten na de uitvoer in de loop van een procedure hebben vastgesteld dat de daadwerkelijke ontvanger niet overeenstemt met de ontvanger die vermeld staat op de factuur die door de belastingplichtige voor de betrokken levering is uitgereikt en de goederen zijn geleverd aan een andere partij die door de autoriteiten niet kon worden geïdentificeerd, met als gevolg dat zij weigeren om een dergelijke vrijstelling met recht op aftrek van voorbelasting (in Polen het nultarief) op deze handeling toe te passen?

3) Moet – in het licht van artikel 146, lid 1, onder a) en b), en artikel 131 van [de btw-richtlijn] en van de beginselen van verbruiksbelasting, neutraliteit en evenredigheid – de juiste nationale praktijk erin bestaan dat op een goederenlevering het nationale tarief wordt toegepast indien er duidelijk bewijs bestaat voor het feit dat de goederen het grondgebied van de Europese Unie hebben verlaten maar de autoriteiten van mening zijn dat, aangezien de afnemer niet kon worden geïdentificeerd, er geen levering van goederen heeft plaatsgevonden, of moet in dit geval worden aangenomen dat er helemaal geen belastbare handeling heeft plaatsgevonden en dat de belastingplichtige in overeenstemming met artikel 168 van [de btw-richtlijn] geen recht heeft op aftrek van de voorbelasting over de verwerving van de uitgevoerde goederen?”

## **Beantwoording van de prejudiciële vragen**

### ***Eerste en tweede prejudiciële vraag***

18 Met zijn eerste en zijn tweede vraag, die gezamenlijk dienen te worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 146, lid 1, onder a) en b), artikel 131 van de btw-richtlijn en de beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid aldus dienen te worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale praktijk als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, volgens welke in alle gevallen wordt aangenomen dat er geen sprake is van een levering van goederen in de zin van de eerste bepaling, met als gevolg dat de vrijstelling van de btw wordt geweigerd, wanneer de goederen in kwestie zijn uitgevoerd naar een plaats buiten de Unie en de belastingautoriteiten na de uitvoer van deze goederen hebben vastgesteld dat de afnemer van die goederen niet de persoon was die vermeld staat op de factuur die door de belastingplichtige is opgesteld, maar een andere, niet-geïdentificeerde afnemer. In deze context vraagt de verwijzende rechter zich af welke invloed mogelijke fraude op het grondgebied van een derde staat kan hebben op de toepassing van het recht op btw-vrijstelling.

19 In dit verband dient in de eerste plaats in herinnering te worden gebracht dat de lidstaten volgens artikel 146, lid 1, onder a) en b), van de btw-richtlijn vrijstelling verlenen voor de levering van goederen die door of voor rekening van de verkoper dan wel 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 (arresten van 19 december 2013, BDV Hungary Trading, C?563/12, EU:C:2013:854, punt 23, en 28 maart 2019, Vinš, C?275/18, EU:C:2019:265, punt 22).

20 Deze vrijstelling strekt ertoe te waarborgen dat de betrokken leveringen van goederen worden belast op de plaats van hun bestemming, namelijk de plaats waar de producten zullen worden verbruikt (arrest van 28 maart 2019, Vinš, C?275/18, EU:C:2019:265, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

21 Zoals het Hof reeds herhaaldelijk heeft opgemerkt, volgt uit de in punt 19 van het onderhavige arrest genoemde bepalingen en met name uit de in artikel 146, lid 1, onder a) en b), van de btw-richtlijn gebruikte term „verzonden” dat een goed is uitgevoerd en de exportlevering

wordt vrijgesteld, wanneer de macht om als een 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 in die zin arresten van 19 december 2013, *BDV Hungary Trading*, C?563/12, EU:C:2013:854, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 28 maart 2019, *Vinš*, C?275/18, EU:C:2019:265, punt 24).

22 Het Hof heeft tevens reeds geoordeeld dat het begrip „levering van goederen” objectief van aard is en onafhankelijk van het oogmerk en het resultaat van de betrokken handelingen wordt toegepast, zonder dat de belastingautoriteiten de bedoeling van de betrokken belastingplichtige hoeven te onderzoeken en zonder dat zij rekening hoeven te houden met het oogmerk van een andere marktdeelnemer dan de betrokken belastingplichtige die deel uitmaakt van dezelfde keten van leveringen (zie in die zin arrest van 21 november 2013, *Dixons Retail*, C?494/12, EU:C:2013:758, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

23 Hieruit volgt dat handelingen als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, leveringen van goederen in de zin van artikel 146, lid 1, onder a) en b), van de btw-richtlijn vormen, indien zij voldoen aan de in punt 21 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte objectieve criteria waarop dit begrip is gebaseerd.

24 Het feit dat de uitgevoerde goederen buiten de Unie zijn verworven door een onderneming die niet vermeld staat op de factuur en die niet is geïdentificeerd, sluit niet uit dat aan die objectieve criteria is voldaan.

25 Derhalve kan het aanmerken van een handeling als levering van goederen in de zin van artikel 146, lid 1, onder a) en b), van de btw-richtlijn niet afhankelijk worden gesteld van de voorwaarde dat de afnemer is geïdentificeerd.

26 In de tweede plaats staat het echter aan de lidstaten om overeenkomstig artikel 131 van de btw-richtlijn de voorwaarden vast te stellen waaronder zij uitvoerhandelingen vrijstellen, om een juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstellingen waarin deze richtlijn voorziet te verzekeren en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen. Bij de uitoefening van hun bevoegdheden moeten de lidstaten wel de algemene rechtsbeginselen naleven die deel uitmaken van de rechtsorde van de Unie, waaronder met name het evenredigheidsbeginsel (zie in die zin arrest van 28 februari 2018, *Pie?kowski*, C?307/16, EU:C:2018:124, punten 32 en 33).

27 Wat dit evenredigheidsbeginsel betreft, dient eraan te worden herinnerd dat een nationale maatregel verder gaat dan noodzakelijk is om de juiste heffing van de belasting te verzekeren indien het recht op btw-vrijstelling in wezen afhankelijk wordt gesteld van de naleving van formele verplichtingen, zonder dat rekening wordt gehouden met de materiële voorwaarden, en met name zonder dat hoeft te worden nagegaan of daaraan is voldaan. Handelingen moeten namelijk worden belast met inachtneming van hun objectieve kenmerken (arresten van 8 november 2018, *Cartrans Spedition*, C?495/17, EU:C:2018:887, punt 38, en 28 maart 2019, *Vinš*, C?275/18, EU:C:2019:265, punt 29).

28 Voorts vereist het beginsel van fiscale neutraliteit dat de btw-vrijstelling wordt verleend wanneer aan de materiële voorwaarden is voldaan, zelfs wanneer de belastingplichtigen niet hebben voldaan aan bepaalde formele vereisten (arrest van 8 november 2018, *Cartrans Spedition*, C 495/17, EU:C:2018:887, punt 39).

29 Volgens de rechtspraak van het Hof bestaan slechts twee gevallen waarin niet-eerbiediging van een formeel vereiste tot verlies van het recht op btw-vrijstelling kan leiden (arresten van 8 november 2018, *Cartrans Spedition*, C?495/17, EU:C:2018:887, punt 40, en 28 maart 2019, *Vinš*,

C?275/18, EU:C:2019:265, punt 32).

30 Ten eerste kan niet-naleving van een formeel vereiste tot de weigering van de btw-vrijstelling leiden wanneer deze niet-naleving het leveren van het zekere bewijs dat aan de materiële voorwaarden is voldaan, verhindert (arresten van 8 november 2018, Cartrans Spedition, C?495/17, EU:C:2018:887, punt 42, en 28 maart 2019, Vinš, C?275/18, EU:C:2019:265, punt 35).

31 Wanneer de omstandigheid dat de daadwerkelijke afnemer niet is geïdentificeerd, in een bepaald geval verhindert dat wordt bewezen dat de handeling in kwestie een levering van goederen in de zin van artikel 146, lid 1, onder a) en b), van de btw-richtlijn is, kan dat er dus toe leiden dat de in dit artikel opgenomen vrijstelling bij uitvoer wordt geweigerd. Wanneer daarentegen in alle gevallen wordt geëist dat de afnemer van de goederen in de derde staat is geïdentificeerd, zonder dat wordt nagegaan of is voldaan aan de materiële voorwaarden voor deze vrijstelling, met name het vertrek van de betrokken goederen uit het douanegebied van de Unie, wordt noch het evenredigheidsbeginsel noch het beginsel van fiscale neutraliteit nageleefd.

32 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat het vaststaat dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde goederen verkocht zijn, dat zij zijn verzonden naar een plaats buiten de Unie en dat zij het grondgebied van de Unie fysiek hebben verlaten, zodat – onder voorbehoud van de door de nationale rechter te verrichten verificatie van deze feiten – lijkt te zijn voldaan aan de criteria waaraan een handeling moet voldoen om te kunnen spreken van een levering van goederen in de zin van artikel 146, lid 1, onder a) en b), van de btw-richtlijn, ook al zijn de daadwerkelijke afnemers van deze goederen niet geïdentificeerd.

33 Ten tweede kan een belastingplichtige die opzettelijk aan belastingfraude heeft deelgenomen en zo de goede werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel in gevaar heeft gebracht, zich niet op het beginsel van fiscale neutraliteit beroepen om vrijstelling van de btw te verkrijgen. Volgens de rechtspraak van het Hof is het niet in strijd 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. Ingeval de betrokken belastingplichtige wist of had moeten weten dat de door hem verrichte handeling deel uitmaakte van fraude door de afnemer en hij niet alle hem ter beschikking staande redelijke maatregelen heeft genomen om deze fraude te voorkomen, moet hem het recht op de btw-vrijstelling worden geweigerd (arresten van 8 november 2018, Cartrans Spedition, C?495/17, EU:C:2018:887, punt 41, en 28 maart 2019, Vinš, C?275/18, EU:C:2019:265, punt 33).

34 Daarentegen kan de leverancier, ongeacht of hij al dan niet bij de fraude van de afnemer betrokken is, niet verantwoordelijk worden gesteld voor de betaling van de btw. Het is immers kennelijk onevenredig, een belastingplichtige aan te spreken voor het verlies aan belastinginkomsten dat is veroorzaakt door frauduleus handelen van derden waarop hij geen enkele invloed heeft (zie in die zin arrest van 21 februari 2008, Netto Supermarkt, C?271/06, EU:C:2008:105, punt 23).

35 In het arrest van 19 december 2013, BDV Hungary Trading (C?563/12, EU:C:2013:854), waarnaar de verwijzende rechter verwijst, heeft het Hof in punt 40 opgemerkt dat in een situatie waarin is voldaan aan de voorwaarden voor de vrijstelling bij uitvoer zoals bedoeld in artikel 146, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn, met name het vertrek van de betrokken goederen uit het douanegebied van de Unie, over die levering geen btw verschuldigd is en er in principe geen gevaar meer bestaat voor belastingfraude of belastingderving dat kan rechtvaardigen dat de betrokken transactie wordt belast.

36 In casu geeft de verwijzende rechter aan, zonder nadere gegevens te verstrekken over de



aard van de fraude waarvan de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handelingen deel zouden uitmaken, dat de goederen waarop deze handelingen betrekking hebben het grondgebied van de Unie hebben verlaten, en merkt hij op dat deze fraude uitsluitend is gepleegd op het grondgebied van een derde staat, te weten de staat van bestemming en de plaats van verbruik van deze goederen.

37 Aangezien het feit dat de frauduleuze handelingen in een derde staat zijn gepleegd, niet voldoende is om elke vorm van fraude ten nadele van het gemeenschappelijke btw-stelsel uit te sluiten, staat het aan de nationale rechter om na te gaan of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handelingen geen deel uitmaakten van een dergelijke fraude en, indien dat zo was, te beoordelen of de belastingplichtige wist of had moeten weten dat dit het geval was.

38 Gelet op een en ander dient op de eerste en de tweede prejudiciële vraag te worden geantwoord dat artikel 146, lid 1, onder a) en b), en artikel 131 van de btw-richtlijn en de beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale praktijk als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, volgens welke in alle gevallen wordt aangenomen dat er geen sprake is van een levering van goederen in de zin van de eerste bepaling, met als gevolg dat de vrijstelling van de btw wordt geweigerd, wanneer de goederen in kwestie zijn uitgevoerd naar een plaats buiten de Unie en de belastingautoriteiten na de uitvoer van deze goederen hebben vastgesteld dat de afnemer van die goederen niet de persoon was die vermeld staat op de factuur die door de belastingplichtige is opgesteld, maar een andere, niet-geïdentificeerde afnemer. In die omstandigheden dient de in artikel 146, lid 1, onder a) en b), van deze richtlijn genoemde btw-vrijstelling te worden geweigerd wanneer de omstandigheid dat de daadwerkelijke afnemer niet is geïdentificeerd, verhindert dat wordt bewezen dat de aan de orde zijnde handeling een levering van goederen in de zin van deze bepaling is, of wanneer vaststaat dat de belastingplichtige wist of had moeten weten dat deze handeling deel uitmaakte van fraude die is gepleegd ten nadele van het gemeenschappelijke btw-stelsel.

### ***Derde prejudiciële vraag***

39 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat wanneer de in artikel 146, lid 1, onder a) en b), van de btw-richtlijn genoemde btw-vrijstelling wordt geweigerd in omstandigheden als die welke in de eerste en de tweede prejudiciële vraag zijn beschreven, over de handeling in kwestie de btw dient te worden geheven die geldt voor op het nationale grondgebied verrichte leveringen van goederen dan wel dient te worden aangenomen dat deze handeling geen belastbare handeling is en derhalve geen recht geeft op aftrek van de btw die als voorbelasting is betaald.

40 In dit verband volstaat het te constateren dat er bij gebreke van een levering van goederen op het nationale grondgebied en van een handeling die is vrijgesteld overeenkomstig artikel 146, lid 1, onder a) en b), van de btw-richtlijn, geen sprake is van een belastbare handeling noch van een recht op aftrek op grond van artikel 168 of artikel 169 van deze richtlijn.

41 Bijgevolg dient op de derde prejudiciële vraag te worden geantwoord dat de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat wanneer de in artikel 146, lid 1, onder a) en b), van deze richtlijn genoemde btw-vrijstelling wordt geweigerd in omstandigheden als die welke in de eerste en de tweede prejudiciële vraag zijn beschreven, dient te worden aangenomen dat de aan de orde zijnde handeling geen belastbare handeling is en derhalve geen recht geeft op aftrek van de btw die als voorbelasting is betaald.

### **Kosten**

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

1) **Artikel 146, lid 1, onder a) en b), en artikel 131 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en de beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale praktijk als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, volgens welke in alle gevallen wordt aangenomen dat er geen sprake is van een levering van goederen in de zin van de eerste bepaling, met als gevolg dat de vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) wordt geweigerd, wanneer de goederen in kwestie zijn uitgevoerd naar een plaats buiten de Europese Unie en de belastingautoriteiten na de uitvoer van deze goederen hebben vastgesteld dat de afnemer van die goederen niet de persoon was die vermeld staat op de factuur die door de belastingplichtige is opgesteld, maar een andere, niet-geïdentificeerde afnemer. In die omstandigheden dient de in artikel 146, lid 1, onder a) en b), van deze richtlijn genoemde btw-vrijstelling te worden geweigerd wanneer de omstandigheid dat de daadwerkelijke afnemer niet is geïdentificeerd, verhindert dat wordt bewezen dat de aan de orde zijnde handeling een levering van goederen in de zin van deze bepaling is, of wanneer vaststaat dat de belastingplichtige wist of had moeten weten dat deze handeling deel uitmaakte van fraude die is gepleegd ten nadele van het gemeenschappelijke btw-stelsel.**

2) **Richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat wanneer de in artikel 146, lid 1, onder a) en b), van deze richtlijn genoemde vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) in de geschetste omstandigheden wordt geweigerd, dient te worden aangenomen dat de aan de orde zijnde handeling geen belastbare handeling is en derhalve geen recht geeft op aftrek van de btw die als voorbelasting is betaald.**

ondertekeningen

\* Procestaal: Pools.