ARREST VAN HET HOF (Negende kamer)

1 augustus 2025 *

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Vrijstellingen bij uitvoer – Artikel 146, lid 1, onder b) – Leveringen van goederen verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Europese Unie – Vervoer van goederen buiten de Unie op grond van een overeenkomst tussen de afnemer en de leverancier die voorziet in de levering van die goederen in een andere lidstaat – Goederen die het grondgebied van de Unie daadwerkelijk hebben verlaten – Bewijs – Weigering van vrijstelling bij uitvoer – Beginsel van fiscale neutraliteit en evenredigheidsbeginsel”

In zaak C-602/24,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (bestuursrechter in eerste aanleg Warschau, Polen) bij beslissing van 12 juli 2024, ingekomen bij het Hof op 17 september 2024, in de procedure

W. sp. z o.o.,

tegen

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w.,

wijst

HET HOF (Negende kamer),

samengesteld als volgt: N. Jääskinen, kamerpresident, A. Arabadjiev (rapporteur) en M. Condinanzi, rechters,

advocaat-generaal: M. Campos Sánchez-Bordona,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna als gemachtigde,

* Procestaal: Pools.

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door P. Carlin en M. Rynkowski 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 b), 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").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen W. sp. z o.o. (hierna: „vennootschap W") en de Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w W. (directeur van de belastingkamer W., Polen) over een weigering om vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde (btw) te verlenen voor de uitvoer van goederen naar een plaats buiten de Europese Unie in 2017 en 2018.

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 Titel IX van deze richtlijn heeft betrekking op vrijstellingen. Hoofdstuk 1 van titel IX bestaat uitsluitend uit artikel 131 van deze richtlijn, dat luidt als volgt:

„De in de hoofdstukken 2 tot en met 9 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."

5 Hoofdstuk 6 van deze titel IX heeft als opschrift „Vrijstellingen bij uitvoer" en omvat de artikelen 146 en 147 van de btw-richtlijn. Artikel 146, lid 1, onder a) en b), van deze richtlijn bepaalt:

„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 privé-gebruik".

Pools recht

6 De ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting over goederen en diensten) van 11 maart 2004 (Dz. U. van 2017, volgnr. 1221), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „btw-wet"), bepaalt in artikel 41, lid 6:

„Het tarief van 0 % is van toepassing op de uitvoer van goederen 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 belastingtijdvak, een document heeft ontvangen waarin wordt bevestigd dat de uitvoer van goederen naar een plaats buiten de Europese Unie heeft plaatsgevonden."

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

7 De vennootschap W heeft in haar btw-aangiften voor de jaren 2017 en 2018 melding gemaakt van leveringen van appelen waarvan de ontvanger A. E. LP was, een vennootschap gevestigd in het Verenigd Koninkrijk en geregistreerd voor btw-doeleinden in Letland (hierna: „A. E." of „afnemer"). Deze leveringen werden aangegeven als intracommunautaire leveringen van goederen, waarvoor een tarief van 0 % geldt.

8 Volgens de vrachtbrieven waarover de vennootschap W beschikte en die in de loop van de fiscale procedure zijn overgelegd, zouden de goederen door vervoerders uit Belarus, Rusland en Polen vanuit Polen naar bestemmingsplaatsen in Litouwen worden vervoerd en daar worden afgeleverd. Het vervoer zou door A. E. worden georganiseerd.

9 De Poolse belastingdienst heeft vastgesteld dat A. E., als afnemer van de appelen, deze rechtstreeks vanuit Polen naar Belarus had uitgevoerd. Volgens die dienst en op basis van de informatie die met name door de Letse belastingdienst is verstrekt was A. E. een ongrijpbare en onbetrouwbare entiteit. De Letse belastingdienst heeft bevestigd dat A. E. zowel een intracommunautaire verwerving van goederen van de vennootschap W als een uitvoer naar derde landen heeft aangegeven. De Poolse belastingautoriteiten verwijten de vennootschap W voorts geen fraude of misbruik in de toeleveringsketen.

10 Volgens de Poolse belastingdienst kon niet worden gesproken van intracommunautaire leveringen, omdat de goederen niet daadwerkelijk naar een andere EU-lidstaat waren overgebracht. Die belastingdienst was ook van mening dat de vennootschap W niet naar behoren had geverifieerd waar de door haar verkochte goederen zouden worden geleverd. Zij had zich beperkt tot een formele „bevestiging" van de levering op het grondgebied van Litouwen, bestaande uit de handtekening van de chauffeur die het transport had uitgevoerd en een stempel van het transportbedrijf. Die belastingdienst heeft zich dan ook op het standpunt gesteld dat de verkoop van de goederen door de vennootschap W aan A. E. een binnenlandse levering vormde, waarop het btw-tarief van 5 % van toepassing was, en legde tevens een boete op van 30 %.

11 De vennootschap W heeft tegen dit besluit beroep ingesteld bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (bestuursrechter in eerste aanleg Warschau, Polen), de verwijzende rechter. Omdat de Poolse belastingdienst had vastgesteld dat de goederen door een namens en voor rekening van de contractant handelende entiteit naar Belarus waren uitgevoerd, betoogt de vennootschap W dat de transactie krachtens de btw-wet moest worden geherkwalificeerd als indirecte uitvoer, waarop het tarief van 0 % van toepassing was.

12 De Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie heeft het beroep gegrond verklaard en het besluit van de Poolse belastingdienst nietig verklaard. Deze rechter merkte op dat A. E. van de vennootschap W het recht had verkregen om als eigenaar over de goederen te beschikken en deze naar Belarus had uitgevoerd. Hij heeft vervolgens geoordeeld dat, aangezien was voldaan aan de materiële voorwaarden voor de procedure van indirecte uitvoer, overeenkomstig het beginsel van fiscale neutraliteit het btw-tarief van 0 % moest worden toegepast, ook al had de belastingplichtige niet aan de formele exportregels voldaan.

13 De Poolse belastingdienst heeft tegen dat vonnis cassatieberoep ingesteld bij de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen), die het vonnis heeft vernietigd. Deze rechterlijke instantie achtte de tegen de gebrekkige motivering van dat vonnis aangevoerde grieven gegrond en verwees de zaak terug naar de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie voor hernieuwde behandeling.

14 In zijn arrest heeft de Naczelny Sąd Administracyjny niettemin een juridisch standpunt ingenomen over de mogelijkheid om de kwalificatie van de handeling in de omstandigheden van het onderhavige geval te wijzigen van intracommunautaire levering in indirecte uitvoer.

15 De Naczelny Sąd Administracyjny heeft benadrukt dat de loutere beslissing van de afnemer om goederen buiten het grondgebied van de Unie te exporteren, op basis van een douaneaangifte die namens en voor rekening van hem werd gedaan – een beslissing die werd genomen na het sluiten van de handelscontracten met de leverancier van deze goederen, te weten vennootschap W, en onafhankelijk van deze laatste – niet volstaat om de leverancier toe te laten hieruit af te leiden en te verwachten dat de binnenlandse levering wordt omgezet in een (indirecte) uitvoer, tenzij de partijen al op het moment van verrichting van deze levering tot doel hadden en voornemens waren om deze handelingen als een uitvoerlevering te kwalificeren.

16 Tegen deze achtergrond heeft de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moet artikel 146, lid 1, onder b), van [de btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat een door de belastingplichtige (leverancier) als intracommunautaire levering aangegeven levering van goederen als een uitvoerlevering moet worden beschouwd in een situatie waarin de afnemer deze goederen niet naar een andere lidstaat, maar buiten het grondgebied van de Unie heeft uitgevoerd?

2) Is het voor de toepassing van de vrijstelling van artikel 146, lid 1, onder b), van [de btw-richtlijn], in een situatie als omschreven in vraag 1, relevant dat de afnemer van de goederen deze niet in overleg met de belastingplichtige (leverancier) en niet op basis van hun onderlinge afspraken, maar op basis van een zelfstandige beslissing en buiten medeweten van de belastingplichtige (leverancier) naar een plaats buiten het grondgebied van de Unie heeft uitgevoerd?

3) Is het voor de toepassing van de vrijstelling van artikel 146, lid 1, onder b), van [de btw-richtlijn], in een situatie als omschreven in vraag 1, relevant dat de uitvoer van de goederen buiten het grondgebied van de Unie door de belastingautoriteiten op grond van douanedocumenten is vastgesteld, en dat de inhoud van de vervoersdocumenten in het bezit van de belastingplichtige (leverancier) afwijkt van de vaststellingen van de belastingautoriteiten?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

17 Met zijn drie vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 146, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de in die bepaling bedoelde vrijstelling ook van toepassing is op een levering van goederen die door de leverancier aanvankelijk als een intracommunautaire levering is aangegeven, maar die buiten diens medeweten door de afnemer buiten het grondgebied van de Unie is uitgevoerd, wanneer deze uitvoer door de belastingautoriteiten is vastgesteld op basis van douanedocumenten.

18 In de eerste plaats dient 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 (zie in die zin arresten van 17 oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 19, en 17 december 2020, BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, punt 55).

19 De vrijstelling voor leveringen van goederen die worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Unie 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 (zie in die zin arrest van 17 oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

20 Zoals het Hof reeds herhaaldelijk heeft opgemerkt, volgt uit de in punt 18 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 17 oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 21, en 17 december 2020, BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, punt 56).

21 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 (arrest van 17 oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 22).

22 Hieruit volgt dat handelingen zoals die in het hoofdgeding leveringen van goederen vormen in de zin van artikel 146, lid 1, onder a) en b), van de btw-richtlijn, mits zij voldoen aan de objectieve criteria waarop dit begrip is gebaseerd, zoals in punt 20 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht.

23 Uit het dossier waarover het Hof beschikt, blijkt dat in dit geval aan het eerste criterium voor het vaststellen van een uitvoer van goederen is voldaan, aangezien vaststaat dat de leverancier het recht om over de betrokken appelen te beschikken als een eigenaar aan de koper heeft overgedragen.

24 Wat het tweede criterium betreft, op grond waarvan de leverancier moet aantonen dat het goed is verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Unie, blijkt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing dat de leverancier in het hoofdgeding tijdens de fiscale procedure documenten heeft overgelegd waaruit blijkt dat de goederen vanaf de laadplaats in Polen moesten worden vervoerd en geleverd naar bestemmingen in Litouwen. De Poolse belastingdienst heeft echter vastgesteld dat de levering van de appelen niet in die lidstaat heeft plaatsgevonden, maar buiten het grondgebied van de Unie.

25 De Poolse belastingdienst leidde daaruit af dat de aanvankelijk voorziene intracommunautaire levering, die onderworpen is aan een btw-tarief van 0 %, in werkelijkheid niet had plaatsgevonden. De belastingdienst was dan ook van mening dat de leverancier niet naar behoren had gecontroleerd waar de door hem verkochte goederen zouden worden geleverd, en dat hij zich ertoe had beperkt de levering ervan in Litouwen formeel te bevestigen op basis van de handtekening van de chauffeur die het transport had uitgevoerd en een stempel van de vervoersonderneming.

26 Evenwel moet worden vastgesteld dat dergelijke omstandigheden niet relevant zijn voor de kwalificatie van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handeling als uitvoer in de zin van artikel 146, lid 1, onder a) en b), van de btw-richtlijn.

27 Zoals in punt 23 van het onderhavige arrest is opgemerkt, had de leverancier het recht om als een eigenaar over de goederen te beschikken immers vooraf overgedragen aan de afnemer, die geacht werd de levering ervan uit te voeren overeenkomstig de voorwaarden van de tussen hen gesloten overeenkomst. In die omstandigheden kan de leverancier niet worden verweten dat hij de levering heeft bevestigd op basis van een handtekening van de chauffeur die het transport had uitgevoerd en een stempel van het transportbedrijf op de vrachtbrieven.

28 Verder is het begrip „levering van goederen”, zoals in punt 21 van dit arrest in herinnering is gebracht, objectief van aard en wordt het onafhankelijk van het oogmerk en het resultaat van de betrokken handelingen toegepast. Het is dus van belang dat aan de objectieve voorwaarden voor de toepassing van de vrijstelling, zoals bepaald in artikel 146, lid 1, onder a) en b), van de btw-richtlijn, is voldaan. Het feit dat partijen aanvankelijk een intracommunautaire levering waren overeengekomen die uiteindelijk niet heeft plaatsgevonden, en dat de levering buiten het grondgebied van de Unie zonder medeweten van de leverancier is uitgevoerd, zijn subjectieve elementen en zijn daarom in beginsel niet relevant.

29 In casu staat vast dat de levering van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde appelen buiten het grondgebied van de Unie heeft plaatsgevonden. De omstandigheid dat het bewijs van deze levering is verkregen door de Poolse belastingdienst en niet door de leverancier, is niet relevant voor de kwalificatie van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handeling als uitvoer in de zin van artikel 146, lid 1, onder a) en b), van de btw-richtlijn.

30 Gelet hierop moet worden geoordeeld dat is voldaan aan het tweede in punt 20 van dit arrest vermelde criterium.

31 Wat het derde criterium betreft, dat vereist dat het goed na verzending of vervoer het grondgebied van de Unie fysiek heeft verlaten, staat vast dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde appelen door of voor rekening van de afnemer buiten de Unie zijn vervoerd.

32 Aangezien eveneens vaststaat dat deze appelen niet op het grondgebied van de Unie zijn verbruikt, kan niet worden aangenomen dat de leverancier een levering op het nationale grondgebied heeft verricht.

33 De vrijstelling van artikel 146, lid 1, van de btw-richtlijn strekt er immers toe te waarborgen dat de betrokken leveringen van goederen worden belast op de plaats van hun bestemming, namelijk de plaats waar de uitgevoerde producten zullen worden verbruikt (arrest van 28 maart 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

34 Het beginsel van fiscale neutraliteit vereist dan ook dat de btw-vrijstelling wordt verleend wanneer aan de materiële voorwaarden daarvoor is voldaan, zelfs wanneer de belastingplichtigen niet hebben voldaan aan bepaalde formele vereisten (arrest van 17 december 2020, BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, punt 72 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

35 Uit het voorgaande volgt dat de kwalificatie van een handeling als „levering van goederen” in de zin van artikel 146, lid 1, onder a) en b), van de btw-richtlijn niet kan worden geweigerd op grond van de omstandigheid dat de verzending of het vervoer buiten de Unie zonder medeweten van de leverancier heeft plaatsgevonden en is vastgesteld door de belastingdienst en niet door de leverancier zelf.

36 De Poolse regering brengt daartegen in dat de in de btw-wet opgenomen voorwaarde dat de belastingplichtige leverancier een document ontvangt ter bevestiging van de uitvoer van de goederen naar een plaats buiten de Unie, met name is ingevoerd om belastingfraude te voorkomen. Aangezien uitvoerhandelingen een voorkeursbehandeling krijgen op het gebied van btw, dat wil zeggen dat ze zijn vrijgesteld van deze belasting terwijl het recht op aftrek van voorbelasting behouden blijft en zij dus in aanmerking komen voor een btw-tarief van 0 % op grond van de deze wet, bestaat er een groot risico dat marktdeelnemers dit voordeel proberen te benutten voor handelingen waarbij de goederen in werkelijkheid niet naar een plaats buiten de Unie zijn uitgevoerd.

37 Het is 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 (arrest van 17 oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 26).

38 Wat dit beginsel 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 er rekening wordt gehouden met de materiële voorwaarden, en met name zonder dat er hoeft te worden nagegaan of daaraan is voldaan. Handelingen moeten namelijk worden belast met inachtneming van hun objectieve kenmerken (arrest van 17 december 2020, BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, punt 71 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

39 Zoals de Europese Commissie terecht aanvoert, mogen de lidstaten, wanneer zij op grond van artikel 131 van de btw-richtlijn formele vereisten opleggen, met die voorwaarden echter niet het toepassingsgebied van de in die richtlijn voorgeschreven vrijstellingen wijzigen. Het zou niet proportioneel zijn om de btw-vrijstelling voor uitvoer te weigeren enkel op grond dat de

belastingplichtige niet over de juiste uitvoerdocumenten beschikt, indien – zoals in dit geval – de belastingautoriteiten zekerheid hebben dat de goederen daadwerkelijk zijn uitgevoerd. Een dergelijke weigering zou verder gaan dan noodzakelijk is om de juiste heffing van de belasting te waarborgen, aangezien de btw-vrijstelling afhankelijk zou worden gesteld van buitensporige formele vereisten, zonder dat wordt onderzocht of daadwerkelijk aan de materiële vrijstellingscriteria is voldaan.

40 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 (arrest van 17 oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

41 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 (arrest van 17 oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

42 Dat is echter duidelijk niet het geval in het hoofdgeding, waarin, zoals in de punten 23 tot en met 31 hierboven is vastgesteld, aan alle materiële voorwaarden voor een vrijstelling op grond van artikel 146, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn is voldaan.

43 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 om te eisen dat een marktdeelnemer te goeder trouw handelt en alles doet wat redelijkerwijs kan worden verlangd om ervoor te zorgen dat hij door de handeling die hij verricht niet betrokken raakt bij belastingfraude. Ingeval 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 (arrest van 17 oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

44 In casu heeft de verwijzende rechter evenwel verklaard dat de belastingdienst niet stelde dat er binnen de toeleveringsketen sprake was van belastingfraude of misbruik door de leverancier. Daarnaast blijkt uit het dossier waarover het Hof beschikt geen enkele aanwijzing van frauduleus gedrag.

45 Overigens heeft het Hof reeds geoordeeld 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 is verschuldigd en dat in dergelijke omstandigheden in principe geen gevaar meer bestaat voor belastingfraude of belastingderving dat kan rechtvaardigen dat de betrokken transactie wordt belast (arrest van 17 december 2020, BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, punt 82 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

46 Gelet op een en ander moet op de gestelde vragen worden geantwoord dat artikel 146, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de in die bepaling bedoelde vrijstelling ook van toepassing is op een levering van goederen die door de leverancier

aanvankelijk als een intracommunautaire levering is aangegeven, maar die buiten diens medeweten door de afnemer buiten het grondgebied van de Unie is uitgevoerd, wanneer deze uitvoer door de belastingautoriteiten is vastgesteld op basis van douanedocumenten.

Kosten

47 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 (Negende kamer) verklaart voor recht:

Artikel 146, lid 1, onder b), 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

de in die bepaling bedoelde vrijstelling ook van toepassing is op een levering van goederen die door de leverancier aanvankelijk als een intracommunautaire levering is aangegeven, maar die buiten diens medeweten door de afnemer buiten het grondgebied van de Europese Unie is uitgevoerd, wanneer deze uitvoer door de belastingautoriteiten is vastgesteld op basis van douanedocumenten.

ondertekeningen