ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

17 december 2020*

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Vrijstellingen bij uitvoer – Artikel 146, lid 1, onder b) – Goederen die door een niet op het grondgebied van de betrokken lidstaat gevestigde afnemer worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Europese Unie – Artikel 147 – ‚Goederen die deel uitmaken van de persoonlijke bagage van reizigers' die niet in de Unie zijn gevestigd – Begrip – Goederen die het grondgebied van de Unie daadwerkelijk hebben verlaten – Bewijs – Weigering van de vrijstelling bij uitvoer – Beginsel van fiscale neutraliteit en evenredigheidsbeginsel – Fraude"

In zaak C-656/19,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (bestuurs- en arbeidsrechter Szeged, Hongarije) bij beslissing van 22 augustus 2019, ingekomen bij het Hof op 4 september 2019, in de procedure

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.

tegen

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

wijst

HET HOF (Vijfde kamer),

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

advocaat-generaal: M. Campos Sánchez-Bordona,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

* Procestaal: Hongaars.

gelet op de opmerkingen van:

– BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft., vertegenwoordigd door A. Hajós, A. I. Dobos en L. Horváth, ügyvédek,

– de Hongaarse regering, vertegenwoordigd door M. Z. Fehér en G. Koós als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Havas, L. Lozano Palacios en F. Clotuche-Duvieusart als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 16 juli 2020,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 146 en 147 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") alsook van de beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft. (hierna: „Bakati") en Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (afdeling bezwaren van de nationale belasting- en douanedienst, Hongarije; hierna: „afdeling bezwaren") over een besluit tot weigering van vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde (btw) voor goederen die deel uitmaken van de persoonlijke bagage van reizigers.

3 Sinds 1 april 2020 valt dit geding onder de bevoegdheid van de Szegedi Törvényszék (rechter in eerste aanleg Szeged, Hongarije), zoals deze rechter het Hof heeft meegedeeld, zonder evenwel de door de Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (bestuurs- en arbeidsrechter Szeged, Hongarije) gestelde vragen in te trekken.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Btw-richtlijn

4 Artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn luidt:

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

5 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."

6 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 b), van deze richtlijn luidt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[…]

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".

7 Artikel 147 van de btw-richtlijn bepaalt:

„1. Indien de in artikel 146, lid 1, punt b), bedoelde levering betrekking heeft op goederen die deel uitmaken van de persoonlijke bagage van reizigers, geldt de vrijstelling slechts wanneer de volgende voorwaarden vervuld zijn:

a) de reiziger is niet in de Gemeenschap gevestigd;

b) de goederen worden naar een plaats buiten de Gemeenschap vervoerd vóór het einde van de derde maand volgende op die waarin de levering geschiedde;

c) het totale bedrag van de levering, btw inbegrepen, is hoger dan [175 EUR] of de tegenwaarde daarvan in nationale munteenheid […].

De lidstaten mogen evenwel een levering waarvan het totale bedrag lager is dan het in de eerste alinea, punt c), genoemde bedrag, van belasting vrijstellen.

2. Voor de toepassing van lid 1 wordt onder ‚reiziger die niet in de Gemeenschap is gevestigd' verstaan een reiziger wiens woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats niet in de Gemeenschap is gelegen. In dat geval wordt onder ‚woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats' verstaan de plaats die als zodanig is vermeld op het paspoort, de identiteitskaart of enig ander document dat door de lidstaat op het grondgebied waarvan de levering wordt verricht, als identiteitsbewijs wordt erkend.

Het bewijs van de uitvoer wordt geleverd door middel van de factuur, of van een in de plaats daarvan komend bewijsstuk, voorzien van het visum van het douanekantoor van uitgang uit de Gemeenschap.

[…]"

8 Titel XI van de btw-richtlijn heeft betrekking op „Verplichtingen van de belastingplichtigen en van bepaalde niet-belastingplichtige personen". In hoofdstuk 7 van titel XI, „Diverse bepalingen", is artikel 273 van deze richtlijn opgenomen, waarvan de eerste alinea 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."

Gedelegeerde verordening 2015/2446

9 Gedelegeerde verordening (EU) 2015/2446 van de Commissie van 28 juli 2015 tot aanvulling van verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad met nadere regels betreffende een aantal bepalingen van het douanewetboek van de Unie (PB 2015, L 343, blz. 1) bevat in artikel 1 definities die dienen voor de toepassing van deze gedelegeerde verordening.

10 Volgens dit artikel 1, punt 5, ziet het begrip „bagage" op „alle goederen die op enigerlei wijze worden vervoerd in samenhang met een reis van een natuurlijke persoon".

Hongaars recht

11 De általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (wet CXXVII van 2007 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „btw-wet") bepaalt in § 98 ervan:

„(1) Van de belasting zijn vrijgesteld de leveringen van goederen 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:

[…]

b) is verricht door de afnemer zelf of door een derde die voor zijn rekening handelt, indien is voldaan aan de aanvullende voorwaarden van deze paragraaf, leden 3 en 4, 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 goederen het grondgebied van de Gemeenschap doet verlaten moet hebben bevestigd dat zij dat grondgebied op het tijdstip van de levering of uiterlijk binnen negentig dagen na die levering hebben verlaten […];

[…]

(3) Lid 1, onder b), kan onder voorbehoud van het bepaalde in de §§ 99 en 100 worden toegepast indien de afnemer niet in Hongarije is gevestigd of, bij ontstentenis daarvan, hier niet zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft.

[…]"

12 § 99 van de btw-wet luidt als volgt:

„(1) Wanneer de afnemer een buitenlandse reiziger is en de geleverde goederen […] deel uitmaken van zijn persoonlijke bagage of reisbagage, moeten voor de toepassing van de in § 98, lid 1, bedoelde uitzondering de volgende voorwaarden zijn vervuld:

a) het totale bedrag van de levering, heffingen inbegrepen, is hoger dan 175 EUR of de tegenwaarde daarvan;

b) de buitenlandse reiziger toont zijn hoedanigheid aan met behulp van reisdocumenten of andere documenten die zijn uitgegeven door in Hongarije als bevoegd erkende autoriteiten en die strekken tot identificatie van de persoon […];

c) de autoriteit op de plaats waar de goederen het grondgebied van de Gemeenschap verlaten, bevestigt dat zij dat grondgebied hebben verlaten door op het formulier dat daartoe door de nationale belastingdienst is verstrekt een visum en een stempel aan te brengen […]; de goederen moeten tegelijk met de originele factuur waaruit blijkt dat de goederen zijn geleverd, worden aangeboden.

(2) Om voor de vrijstelling in aanmerking te komen, moet de verkoper van de goederen, naast de uitreiking van een factuur, op verzoek van de buitenlandse reiziger een formulier voor btw-teruggaaf invullen. […] Het formulier voor btw-teruggaaf wordt in drievoud opgesteld door de verkoper van de goederen, die de eerste twee exemplaren aan de reiziger overhandigt en het derde exemplaar in zijn eigen boekhouding bewaart.

(3) Wanneer de douaneautoriteit bevestigt dat de goederen het grondgebied hebben verlaten als bedoeld in lid 1, onder c), neemt zij van de reiziger het geviseerde en afgestempelde tweede exemplaar van het formulier voor btw-teruggaaf in ontvangst.

(4) Voor de belastingvrijstelling gelden volgende voorwaarden:

a) de verkoper van de goederen is in het bezit van het geviseerde en afgestempelde eerste exemplaar van het formulier voor btw-teruggaaf als bedoeld in lid 1, onder c), en

b) indien de belasting is geïnd op het tijdstip van de levering van de goederen, betaalt de verkoper die belasting overeenkomstig de leden 5 tot en met 8 aan de buitenlandse reiziger terug.

[…]

(6) Voor teruggaaf van de belasting moet de buitenlandse reiziger of zijn gemachtigde:

a) het overeenkomstig lid 1, onder c), geviseerde en afgestempelde eerste exemplaar van het formulier voor btw-teruggaaf aan de verkoper van de goederen overhandigen, en

b) de originele factuur overleggen aan de verkoper van de goederen, ter staving van de levering ervan.

[…]

(9) Ingeval de belasting op grond van lid 4, onder b), is gefactureerd en de verkoper van de goederen deze als te betalen belasting heeft aangemerkt en aangegeven, heeft hij het recht het bedrag van de terugbetaalde belasting […] in mindering te brengen op de […] verschuldigde belasting, mits dat bedrag afzonderlijk in zijn boekhouding wordt vermeld.

[…]"

13 In § 259, punt 10, van de btw-wet wordt het begrip „buitenlandse reiziger" gedefinieerd als „een natuurlijke persoon die geen onderdaan is van een lidstaat […] noch verblijfsrecht heeft in een lidstaat […], alsook een persoon die onderdaan is van een lidstaat […] maar buiten het grondgebied van de Gemeenschap verblijft".

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

14 Tot april 2015 was Bakati actief op het gebied van de groothandel in sierplanten. Vervolgens heeft zij zich toegelegd op de detailhandel, die niet in winkels plaatsvond. Vanaf 2015 is haar jaaromzet aanzienlijk gestegen, van 50 miljoen Hongaarse forint (HUF) (ongeveer 140 000 EUR) naar 1 miljard HUF (ongeveer 2 784 000 EUR). In de loop van 2016 bestond haar activiteit voor 95 % uit leveringen van grote hoeveelheden levensmiddelen, cosmetica en schoonmaakproducten aan twintig particulieren, die tot drie families behoorden. De aankopen werden telefonisch gedaan en vonden verschillende honderden keren plaats.

15 De goederen in kwestie werden voor rekening van Bakati vanuit haar opslagruimte te Szeged (Hongarije) vervoerd naar een door de afnemers gehuurde opslagruimte te Tompa (Hongarije), in de buurt van de Servisch-Hongaarse grens, waar de facturen en de formulieren voor de btw-teruggaaf voor buitenlandse reizigers – die door Bakati waren opgesteld op basis van de door deze afnemers verstrekte informatie – samen met de betrokken goederen werden overhandigd tegen betaling van de aankoopprijs. De afnemers vervoerden deze goederen vervolgens in privévoertuigen als persoonlijke bagage naar Servië. Zij kwamen voor die goederen in aanmerking voor de btw-vrijstelling voor goederen die deel uitmaken van de persoonlijke bagage van buitenlandse reizigers, door het door de douaneautoriteit van uitgang geviseerde exemplaar van het formulier voor btw-teruggaaf, waarin stond dat de goederen in Tompa het grondgebied van de Europese Unie hadden verlaten, naar Bakati terug te sturen. Bij ontvangst van dit formulier betaalde Bakati hun de btw terug die zij bij de aankoop hadden betaald.

16 Overeenkomstig § 99, lid 9, van de btw-wet heeft Bakati in haar btw-aangiften voor het belastingjaar 2016 de aan diezelfde afnemers terugbetaalde btw, die in totaal 339 788 000 HUF (ongeveer 946 000 EUR) bedroeg, als op de verschuldigde belasting in mindering te brengen bedrag opgenomen.

17 De Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága (belasting- en douanedienst van de provincie Csongrád, Hongarije) heeft bij een belastingcontrole vastgesteld dat de aankopen in kwestie de individuele en gezinsbehoeften van de afnemers overschreden en dat zij waren gedaan met het oog op de doorverkoop van de verworven goederen. Volgens deze autoriteit sloot dit uit dat deze goederen persoonlijke bagage in de zin van de toepasselijke wetgeving konden vormen. Deze autoriteit was ook van oordeel dat Bakati niet in aanmerking kwam voor de btw-vrijstelling voor de uitvoer, aangezien Bakati voor deze goederen geen uitvoerprocedure bij de douaneautoriteiten had ingeleid en niet over de daartoe vereiste documenten beschikte. Bijgevolg heeft deze autoriteit bij besluit van 27 juni 2018 van Bakati

betaling gevorderd van een verschil aan btw ten belope van 340 598 000 HUF (ongeveer 948 200 EUR), vermeerderd met een belastingboete van 163 261 000 HUF (ongeveer 454 500 EUR) en vertragingsrente ten belope van 7 184 000 HUF (ongeveer 20 000 EUR).

18 Nadat dit besluit op 31 oktober 2018 door de afdeling bezwaren was bevestigd, heeft Bakati bij de Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság beroep ingesteld tot nietigverklaring van het besluit van de afdeling bezwaren.

19 Ter ondersteuning daarvan voert Bakati met name aan dat de douaneadministratie, bij gebrek aan een definitie in het fiscaal recht van de begrippen „persoonlijke bagage" of „reis", de visering van een formulier voor producten die het Hongaarse grondgebied hebben verlaten niet kan weigeren op de enkele grond dat kan worden aangenomen dat de afnemers beogen deze producten door te verkopen. Bovendien was het volgens Bakati geenszins haar bedoeling om de belasting te ontwijken, aangezien zij krachtens § 98 van de btw-wet recht had op vrijstelling van btw wegens uitvoer. Daarenboven kan de fiscale behandeling van de transacties in kwestie niet afhangen van de regels van het douanerecht en is het doel van de vrijstelling bij uitvoer in acht genomen, aangezien de goederen in kwestie het grondgebied van de Unie daadwerkelijk hebben verlaten.

20 De afdeling bezwaren concludeert tot verwerping van het beroep.

21 De verwijzende rechter benadrukt dat Bakati zonder enige twijfel wist dat de afnemers de goederen in kwestie niet kochten voor individueel gebruik of voor gebruik door leden van hun gezin maar voor doorverkoop op de markten in Servië, en dat de leden van drie families aan de betreffende handelingen deelnamen om te voorkomen dat de tegenwaarde van elke levering een bepaald bedrag overschreed, waardoor het grensoverschrijdende douanevervoer van de goederen tussen Hongarije en Servië werd vergemakkelijkt. Hij preciseert dat het vaststaat dat de goederen in kwestie elke keer het Hongaarse grondgebied hebben verlaten.

22 Wat de grond van de zaak betreft, wijst de verwijzende rechter er om te beginnen op dat er krachtens het arrest van de Kúria (hoogste rechterlijke instantie, Hongarije) van 8 december 2016 waarop het besluit van de afdeling bezwaren is gebaseerd, in soortgelijke omstandigheden als die welke voor hem aan de orde zijn, eerst moet worden onderzocht of er is voldaan aan de toepassingsvoorwaarden van § 99 van de btw-wet. Volgens dat arrest worden enkel goederen die een passagier voor eigen behoefte of als geschenk koopt geacht onder het begrip „bagage" te vallen, zodat voornoemde § 99 niet toestaat goederen waarvan de hoeveelheid een commercieel niveau bereikt, in de vorm van bagage uit te voeren. Aangezien de levering van een goed echter moet worden belast in de staat waar dit goed uiteindelijk wordt verbruikt, verplicht de Kúria de belastingdienst om, indien wordt aangetoond dat de goederen in kwestie het grondgebied van de Unie hebben verlaten, na te gaan of een andere in § 98 van de btw-wet bedoelde btw-vrijstelling van toepassing is.

23 Aangezien de §§ 98 en 99 van de btw-wet overeenstemmen met de artikelen 146 en 147 van de btw-richtlijn, vraagt de verwijzende rechter zich in de eerste plaats af hoe het begrip „persoonlijke bagage" moet worden gedefinieerd in het licht van voornoemd arrest van de Kúria. Hij is van mening dat er moet worden uitgegaan van de algemene betekenis van deze woorden en dat het doel van de uitvoer van doorslaggevend belang is. Dit sluit uit dat voor doorverkoop bestemde goederen onder dit begrip kunnen vallen. Bij gebrek aan rechtspraak van het Hof ter zake was het evenwel noodzakelijk het Hof om een prejudiciële beslissing te verzoeken.

24 In de tweede plaats is diezelfde rechter van oordeel dat de belastingdienst de leveringen in kwestie niet moest herkwalificeren, aangezien de betrokken afnemers hun voornemen om gebruik te maken van de btw-vrijstelling voor buitenlandse reizigers niet hadden gewijzigd en de goederen niet uit Hongarije zijn uitgevoerd in het kader van een uniforme douaneprocedure.

25 Volgens de verwijzende rechter had Bakati, aangezien zij wist dat het gedrag van de betrokken afnemers frauduleus was en dat er niet was voldaan aan de voorwaarden voor de btw-vrijstelling voor buitenlandse reizigers, geen formulier voor btw-teruggaaf voor buitenlandse reizigers mogen opstellen. De vraag of deze afnemers de Servische belastingwetgeving daadwerkelijk hebben omzeild, is irrelevant. Het enige wat van belang is, is het feit dat Bakati volgens de verwijzende rechter door haar gedrag bewust de frauduleuze activiteit van deze afnemers heeft vergemakkelijkt en opzettelijk de vereisten van de btw-wet heeft geschonden, en daardoor haar maatstaf van heffing ten onrechte heeft verlaagd op basis van de teruggaaf van de belasting waarvan de buitenlandse reizigers zijn vrijgesteld.

26 Indien de belastingautoriteiten in dergelijke omstandigheden de btw-vrijstelling op een andere rechtsgrondslag dan die betreffende de vrijstelling voor buitenlandse reizigers zouden moeten verlenen door de handelingen in kwestie te herkwalificeren, zou de kwade trouw van Bakati zonder rechtsgevolg blijven. Dit zou Bakati een onrechtmatig verkregen concurrentievoordeel verschaffen, afbreuk doen aan het beginsel van fiscale neutraliteit en in strijd zijn met de in artikel 273 van de btw-richtlijn neergelegde verplichting van de lidstaten om maatregelen te nemen ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking. In dit verband kan volgens de verwijzende rechter de oplossing worden toegepast waarvoor is gekozen in het arrest van 17 mei 2018, Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321), waaruit volgt dat een belastingplichtige na het verstrijken van de daartoe voorgeschreven termijn niet meer kan kiezen voor btw-vrijstelling.

27 Bovendien hebben Bakati en de betrokken afnemers, door de toepasselijke vormvoorwaarden te schenden, hun werkelijke economische activiteiten bewust voor de belasting- en douaneautoriteiten verborgen gehouden. Een dergelijke schending belet de vaststelling dat er aan de materiële voorwaarden voor de btw-vrijstelling was voldaan. De stelling van Bakati dat de afstempeling door de douaneautoriteiten van het formulier voor btw-teruggaaf voor buitenlandse reizigers kan dienen als rechtvaardiging voor de toepassing van de vrijstelling uit hoofde van exportleveringen, is onjuist. De btw-vrijstelling voor buitenlandse reizigers betreft immers een bepaalde categorie personen, die verschilt van die waarvoor de vrijstelling bij uitvoer geldt, en er moet worden bepaald op welke grond de betrokken afnemer recht heeft op teruggaaf.

28 In deze omstandigheden heeft de Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság de behandeling van de zaak geschorst en het Hof om een prejudiciële beslissing verzocht over de volgende vragen:

„1) Is de nationale praktijk waarbij het begrip ‚persoonlijke bagage', dat deel uitmaakt van de definitie van een van btw vrijgestelde levering aan een buitenlandse reiziger, gelijk wordt gesteld met het begrip ‚persoonlijke goederen' van het Verdrag van New York van 4 juni 1954 inzake douanefaciliteiten ten behoeve van het toeristenverkeer [(*United Nations Treaty Series*, deel 276, blz. 230)] en het aanvullend protocol, en met het begrip ‚bagage' in artikel 1, punt 5, van [gedelegeerde verordening 2015/2446], verenigbaar met artikel 147 van [de btw-richtlijn]?

2) Zo neen, hoe moet het begrip ‚persoonlijke bagage' in artikel 147 van de btw-richtlijn dan worden gedefinieerd, gelet op het feit dat die richtlijn geen definitie van dit begrip bevat? Is de nationale praktijk waarbij de belastingautoriteiten van de lidstaat uitsluitend verwijzen naar de ‚algemene betekenis van de woorden' verenigbaar met de bepalingen van het Unierecht?

3) Dienen de bepalingen van de artikelen 146 en 147 van de btw-richtlijn aldus te worden uitgelegd dat wanneer een belastingplichtige geen recht heeft op vrijstelling bij levering aan een buitenlandse reiziger krachtens artikel 147 van de btw-richtlijn, in voorkomend geval moet worden onderzocht of de vrijstelling bij uitvoer overeenkomstig artikel 146 van de btw-richtlijn van toepassing is, ook wanneer de douaneformaliteiten van het douanewetboek van de Unie en de gedelegeerde verordening niet in acht zijn genomen?

4) Indien het antwoord op de vorige vraag luidt dat de betrokken transactie niet als levering aan een buitenlandse reiziger, maar wel als uitvoertransactie voor vrijstelling in aanmerking kan komen, kan deze transactie dan tegen de uitdrukkelijke bedoeling van de koper op het moment van aankoop in als vrijgestelde uitvoertransactie worden aangemerkt?

5) Indien het antwoord op de derde en de vierde vraag bevestigend luidt, is dan in een geval als het onderhavige – waarin de opsteller van de factuur op het tijdstip van de levering wist dat de goederen waren aangekocht voor doorverkoop en dat de buitenlandse koper de goederen desondanks als buitenlandse reiziger wenste mee te nemen, met andere woorden, waarin de opsteller van de factuur het formulier voor btw-teruggaaf over de verkoop aan de buitenlandse koper te kwader trouw heeft opgesteld en de in rekening gebrachte btw op grond van de vrijstelling die een buitenlandse reiziger geniet te kwader trouw heeft teruggevraagd – de nationale praktijk waarbij de belastingdienst ten onrechte aangegeven en betaalde belasting over leveringen van goederen aan buitenlandse reizigers weigert terug te betalen, zonder die transacties aan te merken als de levering van goederen met het oog op uitvoer en de overeenkomstige correctie uit te voeren, ook al staat onomstotelijk vast dat de bewuste goederen Hongarije als reisbagage hebben verlaten, verenigbaar met de artikelen 147 en 146 van de btw-richtlijn en met de Unierechtelijke beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Opmerkingen vooraf

29 Om te beginnen zij opgemerkt dat Bakati de uiteenzetting van de feiten door de verwijzende rechter betwist op grond dat die uiteenzetting onvolledig of zelfs onjuist is. Bijgevolg heeft Bakati het Hof in overweging gegeven twee aanvullende vragen te beantwoorden, die zij in haar schriftelijke opmerkingen formuleert, of in het kader van het onderzoek van de vragen van de verwijzende rechter ambtshalve rekening te houden met het rechtszekerheidsbeginsel en het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen, aangezien daarmee volgens haar in elk geval, gelet op de door haar voorgelegde feiten, rekening moet worden gehouden om deze rechter een nuttig antwoord te geven.

30 Volgens de vaste rechtspraak van het Hof behoort in een procedure volgens artikel 267 VWEU, die op een duidelijke afbakening van de taken van de nationale rechterlijke instanties en van het Hof berust, elke waardering van de feiten tot de bevoegdheid van de nationale rechter. Het Hof is dus

uitsluitend bevoegd om zich op basis van de door de nationale rechterlijke instantie vermelde feiten over de uitlegging of rechtsgeldigheid van een rechtsvoorschrift van de Unie uit te spreken (arrest van 21 juli 2016, Argos Supply Trading, C-4/15, EU:C:2016:580, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

31 De door Bakati aangevoerde aanvullende feiten kunnen bijgevolg niet door het Hof in overweging worden genomen. Overigens blijkt uit geen enkel ander element in het aan het Hof overgelegde dossier dan deze beweringen dat een dergelijke inaanmerkingneming noodzakelijk is om de verwijzende rechter een nuttig antwoord te geven.

32 Voorts is het in het kader van de in artikel 267 VWEU neergelegde samenwerking tussen het Hof en de nationale rechterlijke instanties uitsluitend een zaak van de nationale rechter aan wie het geschil is voorgelegd en die de verantwoordelijkheid draagt voor de te geven rechterlijke beslissing om, gelet op de bijzonderheden van het aan hem voorgelegde geval, zowel de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het wijzen van zijn vonnis als de relevantie van de vragen die hij aan het Hof voorlegt, te beoordelen. De bevoegdheid om de aan het Hof voor te leggen vragen te formuleren, komt dus alleen aan de nationale rechter toe, en partijen kunnen de inhoud daarvan niet wijzigen (arrest van 16 oktober 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

33 Het beantwoorden van aanvullende, door partijen geformuleerde vragen zou daarenboven onverenigbaar zijn met de verplichting van het Hof om de regeringen van de lidstaten en de belanghebbende partijen in staat te stellen opmerkingen in te dienen overeenkomstig artikel 23 van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie, aangezien ingevolge deze bepaling alleen de verwijzingsbeslissingen ter kennis van de belanghebbende partijen worden gebracht (zie in die zin arrest van 16 oktober 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

34 Hieruit volgt dat het Hof niet kan ingaan op het verzoek van Bakati om de aanvullende vragen die zij stelde, te beantwoorden.

Eerste en tweede vraag

35 Met zijn eerste en tweede vraag, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de vrijstelling als bedoeld in artikel 147, lid 1, van de btw-richtlijn voor „goederen die deel uitmaken van de persoonlijke bagage van reizigers" aldus moet worden uitgelegd dat goederen die een niet in de Unie gevestigde particulier voor commerciële doeleinden uit de Unie meeneemt met het oog op de doorverkoop ervan in een derde land, onder die vrijstelling vallen.

36 Artikel 146, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn bepaalt dat de lidstaten vrijstelling verlenen voor 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.

37 Artikel 147, lid 1, van deze richtlijn preciseert dat ingeval de in artikel 146, lid 1, onder b), bedoelde levering betrekking heeft op goederen die deel uitmaken van de persoonlijke bagage van reizigers, de vrijstelling slechts van toepassing is wanneer de reiziger niet in de Unie is gevestigd,

wanneer de goederen buiten de Unie worden vervoerd vóór het einde van de derde maand die volgt op de maand waarin de levering heeft plaatsgevonden en wanneer de totale waarde van de levering, inclusief btw, meer bedraagt dan 175 EUR of de tegenwaarde ervan in nationale munteenheid, waarbij de lidstaten evenwel toch een vrijstelling kunnen verlenen als die waarde lager ligt.

38 Met betrekking tot de vraag of de vrijstelling ten gunste van „goederen die deel uitmaken van de persoonlijke bagage van reizigers" in de zin van dat artikel 147, lid 1, kan worden toegepast op goederen die worden vervoerd in omstandigheden als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, zij in herinnering gebracht dat de eenvormige toepassing van het Unierecht en het gelijkheidsbeginsel vereisen dat de bewoordingen van een bepaling van Unierecht die voor de betekenis en de draagwijdte ervan niet uitdrukkelijk naar het recht van de lidstaten verwijst, normaliter in de gehele Unie autonoom en uniform worden uitgelegd (arresten van 18 oktober 2011, Brüstle, C-34/10, EU:C:2011:669, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 23 april 2020, Associazione Avvocatura per i diritti LGBTI, C-507/18, EU:C:2020:289, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

39 Bovendien moeten de betekenis en de draagwijdte van begrippen waarvoor het recht van de Unie geen definitie geeft, worden bepaald in overeenstemming met de in de omgangstaal gebruikelijke betekenis ervan, met inachtneming van de context waarin zij worden gebruikt en de door de regeling waarvan zij deel uitmaken beoogde doelstellingen (arresten van 18 oktober 2011, Brüstle, C-34/10, EU:C:2011:669, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 23 april 2020, Associazione Avvocatura per i diritti LGBTI, C-507/18, EU:C:2020:289, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

40 Er zij verder aan herinnerd dat de in de btw-richtlijn opgenomen vrijstellingen autonome begrippen van Unierecht zijn, die in het algemene kader van het bij deze richtlijn ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel moeten worden geplaatst tenzij de Uniewetgever de omschrijving van bepaalde termen ervan aan de lidstaten heeft overgelaten (zie in die zin arresten van 18 oktober 2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, punt 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 7 maart 2013, Wheels Common Investment Fund Trustees e.a., C-424/11, EU:C:2013:144, punt 16 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

41 Deze vrijstellingen moeten daarenboven strikt worden uitgelegd, aangezien zij een uitzondering vormen op het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke levering van goederen en elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht (arresten van 18 oktober 2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 29 juni 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

42 Gelet op deze elementen en op het ontbreken van een verwijzing naar het recht van de lidstaten en van een relevante definitie in de btw-richtlijn, moeten de bewoordingen „goederen die deel uitmaken van de persoonlijke bagage van reizigers" in de zin van artikel 147, lid 1, van deze richtlijn worden uitgelegd in overeenstemming met hun gebruikelijke betekenis in de omgangstaal, rekening houdend met de context waarin zij worden gebruikt en de door de regeling waarvan zij deel uitmaken beoogde doelstellingen.

43 In dit verband moet, gelet op de twijfel die de verwijzende rechter heeft geuit in zijn eerste vraag en in het tweede deel van zijn tweede vraag, al meteen worden vastgesteld dat de term „persoonlijke bagage" in de zin van artikel 147, lid 1, van de btw-richtlijn niet kan worden gedefinieerd door rechtstreekse toepassing van het begrip „persoonlijke goederen" dat wordt

gebruikt in het Verdrag van New York van 4 juni 1954 inzake douanefaciliteiten ten behoeve van het toeristenverkeer en het aanvullend protocol bij dat verdrag – waar overigens noch de Unie noch alle lidstaten partij bij zijn – omdat een dergelijke toepassing niet verenigbaar zou zijn met de in de punten 38 tot en met 40 van dit arrest in herinnering gebrachte vaste rechtspraak van het Hof en in het bijzonder niet met het feit dat de in de btw-richtlijn bedoelde vrijstellingen autonome begrippen van het Unierecht zijn. Gelet op deze vaste rechtspraak kan de term „persoonlijke bagage" bovendien evenmin worden uitgelegd door uitsluitend te verwijzen naar de „algemene betekenis van de woorden".

44 Voorts kan deze term evenmin worden gelijkgesteld met het begrip „bagage" in de zin van artikel 1, punt 5, van gedelegeerde verordening 2015/2446. Overeenkomstig de in punt 40 van dit arrest in herinnering gebrachte rechtspraak moeten de vrijstellingen van de btw-richtlijn immers in het algemene kader van het bij deze richtlijn ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel worden geplaatst. Bovendien vertonen dit gemeenschappelijke stelsel en de Unieregeling voor de inning van douanerechten verschillen in opzet, voorwerp en doel, die in beginsel uitsluiten dat de onder dat gemeenschappelijk stelsel vallende vrijstellingen worden gedefinieerd door te verwijzen naar de definities die zijn vastgesteld bij en voor de Unieregeling inzake de inning van douanerechten (zie in die zin arrest van 21 februari 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, punt 28).

45 Aangaande de uitlegging die moet worden gegeven aan de uitdrukking „goederen die deel uitmaken van de persoonlijke bagage van reizigers" moet worden vastgesteld dat deze uitdrukking, in de gebruikelijke betekenis in de omgangstaal, betrekking heeft op – in het algemeen – kleine goederen of kleine hoeveelheden goederen die een natuurlijke persoon op reis meeneemt, die hij tijdens die reis nodig heeft en die voor zijn privégebruik of dat van zijn gezin dienen. Ook goederen die deze persoon tijdens deze reis verkrijgt, kunnen hiertoe behoren.

46 Wat de context van artikel 147, lid 1, van de btw-richtlijn betreft, moet worden opgemerkt dat deze bepaling de toepassing van de vrijstelling waarin dit artikel voorziet, niet alleen afhankelijk stelt van het feit dat de levering betrekking heeft op „goederen die deel uitmaken van de persoonlijke bagage van reizigers", maar ook van de naleving van de cumulatieve voorwaarden die zijn opgesomd in lid 1, onder a) tot en met c), van deze bepaling, te weten dat de reiziger niet in de Unie is gevestigd, dat de goederen naar een plaats buiten de Unie worden vervoerd vóór het einde van de derde maand volgende op die waarin de levering geschiedde en dat het totale bedrag van de levering, btw inbegrepen, in beginsel hoger is dan 175 EUR of de tegenwaarde daarvan in nationale munteenheid.

47 Artikel 147, lid 2, eerste alinea, bepaalt dat onder „reiziger die niet in de [Unie] is gevestigd" wordt verstaan „een reiziger wiens woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats niet in de [Unie] is gelegen" en dat het begrip „woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats" verwijst naar „de plaats die als zodanig is vermeld op het paspoort, de identiteitskaart of enig ander document dat door de lidstaat op het grondgebied waarvan de levering wordt verricht, als identiteitsbewijs wordt erkend".

48 Uit deze in artikel 147 vermelde elementen, in het bijzonder in lid 1, eerste alinea, onder a), en lid 2 ervan, blijkt dat de mogelijke begunstigde van de vrijstelling waarin dat artikel voorziet dus wordt beschouwd als een natuurlijke persoon die niet als marktdeelnemer handelt, waardoor het uitgesloten lijkt dat deze vrijstelling wordt verleend ten gunste van marktdeelnemers en het bijgevolg uitgesloten lijkt dat zij van toepassing is op uitvoer van commerciële aard.

49 Gelet op deze vaststelling en op de in punt 41 van dit arrest in herinnering gebrachte vaste rechtspraak van het Hof, volgens welke btw-vrijstellingen strikt moeten worden uitgelegd, kan de vrijstelling van artikel 147, lid 1, van deze richtlijn voor goederen die deel uitmaken van de persoonlijke bagage van reizigers, dus niet worden toegepast op goederen die door een particulier voor commerciële doeleinden uit de Unie worden meegenomen met het oog op de doorverkoop ervan in een derde land.

50 Deze uitlegging wordt gestaafd door de specifieke doelstelling die met de vrijstelling van artikel 147 van de btw-richtlijn wordt nagestreefd. In het algemeen strekt die vrijstelling er – net als de vrijstelling van artikel 146, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn – inderdaad toe om in het kader van de internationale handel het beginsel in acht te nemen dat de betrokken goederen op hun plaats van bestemming worden belast en om op die manier te waarborgen dat de betrokken handeling uitsluitend wordt belast op de plaats waar de betrokken producten zullen worden verbruikt (zie in die zin arresten van 29 juni 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, punt 18 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 17 oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

51 Zoals de advocaat-generaal in de punten 67 tot en met 71 van zijn conclusie in wezen heeft uiteengezet, wordt met dit artikel 147 evenwel daarenboven het specifieke doel van bevordering van het toerisme nagestreefd, zoals wordt geïllustreerd door de mogelijkheid die in de tweede alinea van lid 1 ervan aan de lidstaten wordt geboden om leveringen van goederen waarvan het totale bedrag lager is dan het in de eerste alinea, onder c), van dat lid genoemde bedrag, vrij te stellen van belasting. Het toekennen van de vrijstelling van dat artikel 147 voor producten die met een commercieel oogmerk zijn uitgevoerd met het oog op de doorverkoop ervan in een derde land houdt evenwel geen verband met deze doelstelling om het toerisme te bevorderen, welke nauw samenhangt met een niet-economische activiteit van de afnemer.

52 Deze uitlegging vindt bovendien steun in de wetsontwikkeling van de thans in artikel 147 van de btw-richtlijn opgenomen bepaling. Zoals ook de advocaat-generaal in de punten 43 tot en met 59 en 63 van zijn conclusie in wezen heeft uiteengezet, hield deze richtlijn aanvankelijk verband met de vrijstellingsregelingen voor de invoer van goederen, zonder handelskarakter, die deel uitmaken van de persoonlijke bagage van reizigers en met in het kleinhandelsstadium verrichte leveringen. De Uniewetgever heeft, bij de verschillende wijzigingen die hij in deze bepaling heeft aangebracht, niet aangegeven dat hij wenst af te zien van dat verband.

53 Gelet op een en ander dient op de eerste en de tweede vraag te worden geantwoord dat de in artikel 147, lid 1, van de btw-richtlijn bedoelde vrijstelling voor „goederen die deel uitmaken van de persoonlijke bagage van reizigers” aldus moet worden uitgelegd dat de goederen die een niet in de Unie gevestigde particulier voor commerciële doeleinden uit de Unie meeneemt met het oog op de doorverkoop ervan in een derde land, niet onder die vrijstelling vallen.

Derde en vierde vraag

54 Met zijn derde en vierde vraag, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 146, lid 1, onder b), en artikel 147 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan nationale rechtspraak volgens welke de belastingdienst – wanneer hij vaststelt dat er niet is voldaan aan de voorwaarden voor de btw-vrijstelling voor goederen die deel uitmaken van de persoonlijke bagage van reizigers, maar dat de goederen in kwestie wel daadwerkelijk door de afnemer naar een plaats buiten de Unie zijn vervoerd – verplicht is te onderzoeken of de btw-vrijstelling van artikel 146, lid 1, onder b),

kan worden toegepast op de levering in kwestie, ook al zijn de toepasselijke douaneformaliteiten niet uitgevoerd en had de afnemer bij aankoop niet de bedoeling om gebruik te maken van laatstgenoemde vrijstelling.

55 Dienaangaande zij in herinnering gebracht dat de lidstaten volgens artikel 146, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn vrijstelling verlenen voor 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 – in wezen – de levering van door de afnemer zelf vervoerde goederen bestemd voor de uitrusting of de bevoorrading van vervoermiddelen voor privégebruik. 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 28 februari 2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, punt 24, en 17 oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

56 Uit deze bepalingen en in het bijzonder de in artikel 146, lid 1, onder 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 (arresten van 28 februari 2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, punt 25, en 17 oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

57 In casu staat vast dat er leveringen van goederen in de zin van artikel 14 van de btw-richtlijn hebben plaatsgevonden, dat de goederen waarop de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handelingen betrekking hebben door de afnemers ervan naar een plaats buiten de Unie zijn vervoerd en dat het daadwerkelijke vertrek van deze goederen uit het grondgebied van de Unie voor elk van de betrokken leveringen blijkt uit een visum dat door de douaneautoriteit van uitgang is aangebracht op een formulier dat in het bezit is van de belastingplichtige.

58 Indien de in artikel 146, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn bedoelde levering betrekking heeft op goederen die deel uitmaken van de persoonlijke bagage van reizigers, geldt de vrijstelling daarenboven inderdaad slechts wanneer de in artikel 147 van deze richtlijn vastgestelde, bijkomende voorwaarden vervuld zijn (arrest van 28 februari 2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, punt 27).

59 Zoals evenwel uitdrukkelijk blijkt uit de bewoordingen van artikel 147, lid 1, eerste alinea, van de btw-richtlijn en de in het vorige punt in herinnering gebrachte rechtspraak, vormt artikel 147 van deze richtlijn echter slechts een specifieke toepassing van de vrijstelling van artikel 146, lid 1, onder b), ervan en vormen de in dat artikel 147 gestelde voorwaarden een aanvulling op die van artikel 146, lid 1, onder b). Hieruit volgt dat het feit dat er niet is voldaan aan deze specifieke voorwaarden van artikel 147, niet kan uitsluiten dat er wel is voldaan aan de voorwaarden die alleen zijn vastgesteld in dat artikel 146, lid 1, onder b).

60 Overigens voorziet artikel 146, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn niet in een voorwaarde volgens welke de douaneformaliteiten bij uitvoer in acht moeten worden genomen opdat de in deze bepaling neergelegde vrijstelling bij uitvoer van toepassing is (zie naar analogie arrest van 28 maart 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punt 26).

61 Voorts heeft het Hof herhaaldelijk 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 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

62 Uit het voorgaande volgt dat een handeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is een levering van goederen in de zin van artikel 146, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn vormt, indien zij voldoet aan de in punt 56 van dit arrest in herinnering gebrachte objectieve criteria waarop dit begrip is gebaseerd (zie naar analogie arrest van 17 oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 23).

63 De kwalificatie van een handeling als „exportlevering” in de zin van deze bepaling kan bijgevolg niet afhangen van de inachtneming van de douaneformaliteiten die van toepassing zijn bij uitvoer (zie naar analogie arrest van 28 maart 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak), noch van het feit dat de afnemer bij aankoop de bedoeling had om geen gebruik te maken van de vrijstelling van die bepaling, maar van de vrijstelling van artikel 147 van de btw-richtlijn. Deze omstandigheden sluiten immers niet uit dat aan voornoemde objectieve criteria is voldaan.

64 Gelet op een en ander moet op de derde en de vierde vraag worden geantwoord dat artikel 146, lid 1, onder b), en artikel 147 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij niet in de weg staan aan nationale rechtspraak volgens welke de belastingdienst – wanneer hij vaststelt dat er niet is voldaan aan de voorwaarden voor de btw-vrijstelling voor goederen die deel uitmaken van de persoonlijke bagage van reizigers, maar dat de goederen in kwestie wel daadwerkelijk door de afnemer naar een plaats buiten de Unie zijn vervoerd – verplicht is te onderzoeken of de btw-vrijstelling van artikel 146, lid 1, onder b), kan worden toegepast op de levering in kwestie, ook al zijn de toepasselijke douaneformaliteiten niet uitgevoerd en had de afnemer bij aankoop niet de bedoeling om gebruik te maken van laatstgenoemde vrijstelling.

Vijfde vraag

65 Met zijn vijfde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 146, lid 1, onder b), en artikel 147 van de btw-richtlijn, alsook de beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid, aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale praktijk waarbij de belastingdienst een belastingplichtige automatisch de btw-vrijstelling van elk van deze bepalingen weigert wanneer hij vaststelt dat die belastingplichtige het formulier op basis waarvan de afnemer zich heeft beroepen op de vrijstelling van artikel 147 te kwader trouw heeft opgesteld, terwijl het vaststaat dat de goederen in kwestie het grondgebied van de Unie hebben verlaten.

66 Zoals in wezen blijkt uit de analyse van de eerste en de tweede vraag, is de btw-vrijstelling van artikel 147 van de btw-richtlijn niet van toepassing op goederen die door de afnemer voor commerciële doeleinden uit de Unie worden meegenomen met het oog op de doorverkoop ervan in een derde land. Zoals in punt 59 van dit arrest reeds is opgemerkt, vormt de vrijstelling als bedoeld in dat artikel 147 echter slechts een specifieke toepassing van de vrijstelling in artikel 146, lid 1, onder b), van deze richtlijn en sluit het feit dat er niet is voldaan aan de specifieke voorwaarden van dat artikel 147 niet uit dat de voorwaarden van dat artikel 146, lid 1, onder b), wel zijn vervuld.

67 Bijgevolg kan het feit dat een belastingdienst vaststelt dat de uitvoer in kwestie voor commerciële doeleinden heeft plaatsgevonden en dus niet in aanmerking komt voor de vrijstelling van artikel 147 van de btw-richtlijn, niet automatisch tot de slotsom leiden dat ook de vrijstelling van artikel 146, lid 1, onder b), van deze richtlijn moet worden geweigerd.

68 Zoals ook in de punten 62 en 63 van dit arrest in wezen reeds in herinnering is gebracht, hangt de kwalificatie van een handeling als „levering van goederen" in de zin van artikel 146, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn bovendien af van de vraag of zij voldoet aan de in punt 56 van dit arrest in herinnering gebrachte objectieve criteria waarop dit begrip is gebaseerd, en mag die kwalificatie niet afhangen van de naleving van douaneformaliteiten, noch van het oogmerk van de belastingplichtige of van een andere marktdeelnemer die deel uitmaakt van dezelfde toeleveringsketen.

69 Zoals evenwel blijkt uit artikel 131 van de btw-richtlijn, zijn de vrijstellingen die zijn geregeld in de hoofdstukken 2 tot en met 9 van titel IX van die richtlijn, waar de artikelen 146 en 147 deel van uitmaken, 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. Artikel 273 van de btw-richtlijn bepaalt bovendien dat de lidstaten andere verplichtingen kunnen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude.

70 Dienaangaande heeft het Hof al geoordeeld dat de lidstaten bij de uitoefening van de hun door de vermelde artikelen 131 en 273 verleende bevoegdheden de algemene rechtsbeginselen moeten naleven die deel uitmaken van de rechtsorde van de Unie, waaronder met name het evenredigheidsbeginsel (zie in die zin arresten van 28 februari 2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 17 oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 26).

71 Wat dit beginsel betreft, dient eraan te worden herinnerd dat een nationale praktijk 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 (zie naar analogie arrest van 17 oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

72 Het beginsel van fiscale neutraliteit vereist 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 oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

73 Volgens de rechtspraak van het Hof bestaan er 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).

74 In de eerste plaats 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).

75 Gelet op de door de verwijzende rechter geformuleerde vragen, moet in dit verband in herinnering worden gebracht dat de in artikel 146, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn neergelegde vrijstelling inderdaad een „vrijstelling bij uitvoer" vormt en dat het dus noodzakelijk is dat ten genoegen van de bevoegde belastingautoriteiten wordt vastgesteld dat deze uitvoer werkelijk heeft plaatsgevonden. Een dergelijk vereiste, dat dus betrekking heeft op de materiële voorwaarden waaraan moet zijn voldaan om die vrijstelling te kunnen verlenen, kan derhalve niet worden aangemerkt als een zuiver formele verplichting in de zin van de in punt 71 van dit arrest vermelde rechtspraak (zie in die zin arresten van 8 november 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punten 47 en 48, en 28 maart 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punt 36).

76 Een bewijslevering waarbij alle andere bewijsmiddelen worden uitgesloten kan evenwel niet worden opgelegd en alle bewijsmiddelen die de bevoegde belastingautoriteit kunnen overtuigen, moeten worden aanvaard (zie in die zin arrest van 8 november 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punten 49 en 50).

77 Zoals reeds is opgemerkt in punt 57 van dit arrest, staat in casu niettemin vast dat er leveringen van goederen in de zin van artikel 14 van de btw-richtlijn hebben plaatsgevonden, dat de goederen waarop de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handelingen betrekking hebben door de afnemers ervan naar een plaats buiten de Unie zijn vervoerd en dat de daadwerkelijke verplaatsing van deze goederen uit het grondgebied van de Unie voor elk van de betrokken leveringen blijkt uit een visum dat door de douaneautoriteit van uitgang is aangebracht op een formulier dat in het bezit is van de belastingplichtige.

78 Het feit dat het in het hoofdgeding aan de orde zijnde formulier bestemd is voor de toepassing van de vrijstelling van artikel 147 van de btw-richtlijn sluit niet uit dat op basis van het daarop aangebrachte visum kan worden aangenomen dat er is voldaan aan de materiële voorwaarde dat de goederen het grondgebied van de Unie daadwerkelijk hebben verlaten. Het aanbrengen van een dergelijk visum op een factuur of op een in de plaats daarvan komend bewijsstuk vormt immers een in artikel 147, lid 2, van de btw-richtlijn uitdrukkelijk toegestane vorm van bewijs dat de goederen in kwestie uit de Unie zijn uitgevoerd. Voorts vormt het onder de douaneregeling voor uitvoer plaatsen van de betrokken goederen, of dit nu vóór of ná de uitvoer plaatsvindt, een formele verplichting die bovendien niet tot het gemeenschappelijke btw-stelsel, maar tot de douaneregeling behoort. De niet-naleving van deze verplichting sluit dus als zodanig niet uit dat de materiële voorwaarden voor de toekenning van de vrijstelling zijn vervuld (zie in die zin arrest van 28 maart 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punt 39).

79 In die omstandigheden is het onverenigbaar met het evenredigheidsbeginsel wanneer geen vrijstelling wordt toegekend voor een levering van goederen bij uitvoer op grond dat de betrokken belastingplichtige de douaneprocedure bij uitvoer van die goederen niet heeft nageleefd en niet over de nodige documenten beschikt, hoewel het vaststaat dat die goederen daadwerkelijk zijn uitgevoerd overeenkomstig de in punt 56 van dit arrest in herinnering gebrachte criteria, wat blijkt uit een door de douaneautoriteit van uitgang aangebracht visum, en deze levering dus, gelet op haar objectieve kenmerken, voldoet aan de in artikel 146, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn bepaalde vrijstellingsvoorwaarden (zie naar analogie arrest van 28 maart 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punt 30). Het staat aan de verwijzende rechter om de daarvoor vereiste controles te verrichten.

80 In de tweede plaats 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).

81 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 om een belastingplichtige aan te spreken voor het verlies aan belastinginkomsten dat is veroorzaakt door frauduleus handelen van derden waarop hij geen enkele invloed heeft (arrest van 17 oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

82 In dit verband 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 (arresten van 19 december 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, punt 40, en 17 oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 35).

83 Er zij ook aan herinnerd dat het Hof reeds heeft geoordeeld dat het feit dat de frauduleuze handelingen in een derde staat zijn gepleegd niet voldoende is om elke vorm van fraude die de werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel in gevaar brengt uit te sluiten en dat het in een dergelijke situatie aan de nationale rechter staat om na te gaan of de aan de orde zijnde handelingen daadwerkelijk 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 (zie in die zin arrest van 17 oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 37).

84 In casu preciseert de verwijzende rechter echter niet de aard van de door Bakati gepleegde fraude, in het bijzonder de mate waarin haar gedrag tot fiscale verliezen heeft geleid of de werking van dit gemeenschappelijke stelsel in gevaar zou hebben gebracht. In dit verband kan de loutere eventuele verhoging van de omzet van deze onderneming ten nadele van die van haar concurrenten als zodanig op het eerste gezicht geen dergelijk gevaar vormen.

85 Voorts zij opgemerkt dat de toepassing van een vrijstelling bij uitvoer in de zin van artikel 146, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn niet afhangt van de uitoefening van een keuzemogelijkheid door de belastingplichtige, aangezien het recht op een dergelijke vrijstelling in beginsel bestaat wanneer er is voldaan aan de daartoe gestelde materiële voorwaarden, overeenkomstig de in punt 56 van dit arrest in herinnering gebrachte rechtspraak. Anders dan de verwijzende rechter lijkt te overwegen, kunnen de lessen die voortvloeien uit het arrest van 17 mei 2018, Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321) – betreffende de mogelijkheid voor een lidstaat om de toepassing met terugwerkende kracht van de bijzondere btw-regeling die voorziet in een vrijstellingsregeling voor

kleine ondernemingen, uit te sluiten voor een belastingplichtige die wel voldoet aan de daartoe vereiste materiële voorwaarden, maar die niet heeft gebruikgemaakt van de mogelijkheid om te kiezen voor toepassing van deze regeling op het ogenblik dat hij opgave deed van het begin van zijn economische activiteiten –, bijgevolg niet worden toegepast in omstandigheden als die van het hoofdgeding.

86 Uit de bewoordingen van de vijfde prejudiciële vraag en de motivering van de verwijzingsbeslissing blijkt echter dat Bakati heeft deelgenomen aan de inbreuk op artikel 147, lid 1, van de btw-richtlijn.

87 Een dergelijke gerichte inbreuk op een bepaling van de btw-richtlijn, die niet leidt tot een verlies van belastinginkomsten voor de Unie, kan echter niet worden geacht de werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel in gevaar te brengen.

88 Bijgevolg kan een dergelijke schending niet worden bestraft door weigering van de btw-vrijstelling voor de daadwerkelijk verrichte uitvoer, zonder de mogelijkheid uit te sluiten dat voor dergelijke inbreuken op grond van het nationale recht evenredige administratieve sancties worden opgelegd, zoals het opleggen van geldboeten.

89 Gelet op een en ander moet op de vijfde vraag worden geantwoord dat artikel 146, lid 1, onder b), en artikel 147 van de btw-richtlijn, alsook de beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid, aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale praktijk waarbij de belastingdienst een belastingplichtige automatisch de btw-vrijstelling van elk van deze bepalingen weigert wanneer hij vaststelt dat die belastingplichtige het formulier op basis waarvan de afnemer zich heeft beroepen op de vrijstelling van artikel 147 te kwader trouw heeft opgesteld, terwijl het vaststaat dat de goederen in kwestie het grondgebied van de Unie hebben verlaten. In die omstandigheden moet de in dat artikel 146, lid 1, onder b), bepaalde btw-vrijstelling wel worden geweigerd indien de niet-naleving van een formeel vereiste tot gevolg heeft dat het leveren van het zekere bewijs dat aan de materiële voorwaarden voor de toepassing van deze vrijstelling is voldaan, wordt verhinderd of indien wordt vastgesteld dat die belastingplichtige wist of had moeten weten dat de handeling in kwestie deel uitmaakte van fraude die de werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel in gevaar brengt.

Kosten

90 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 (Vijfde kamer) verklaart voor recht:

1) **De vrijstelling als bedoeld in artikel 147, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) voor „goederen die deel uitmaken van de persoonlijke bagage van reizigers” moet aldus worden uitgelegd dat de goederen die een niet in de Europese Unie gevestigde particulier voor commerciële doeleinden uit de Europese Unie meeneemt met het oog op de doorverkoop ervan in een derde land, niet onder die vrijstelling vallen.**

2) **Artikel 146, lid 1, onder b), en artikel 147 van richtlijn 2006/112 moeten aldus worden uitgelegd dat zij niet in de weg staan aan nationale rechtspraak volgens welke de belastingdienst – wanneer hij vaststelt dat er niet is voldaan aan de voorwaarden voor de btw-vrijstelling voor goederen die deel uitmaken van de persoonlijke bagage van reizigers, maar dat de goederen in kwestie wel daadwerkelijk door de afnemer naar een plaats buiten de Unie zijn vervoerd – verplicht is te onderzoeken of de btw-vrijstelling van artikel 146, lid 1, onder b), kan worden toegepast op de levering in kwestie, ook al zijn de toepasselijke douaneformaliteiten niet uitgevoerd en had de afnemer bij aankoop niet de bedoeling om gebruik te maken van laatstgenoemde vrijstelling.**

3) **Artikel 146, lid 1, onder b), en artikel 147 van richtlijn 2006/112, alsook de beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid, moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale praktijk waarbij de belastingdienst een belastingplichtige automatisch de btw-vrijstelling van elk van deze bepalingen weigert wanneer hij vaststelt dat die belastingplichtige het formulier op basis waarvan de afnemer zich heeft beroepen op de vrijstelling van artikel 147 te kwader trouw heeft opgesteld, terwijl het vaststaat dat de goederen in kwestie het grondgebied van de Unie hebben verlaten. In die omstandigheden moet de in dat artikel 146, lid 1, onder b), bepaalde btw-vrijstelling wel worden geweigerd indien de niet-naleving van een formeel vereiste tot gevolg heeft dat het leveren van het zekere bewijs dat aan de materiële voorwaarden voor de toepassing van deze vrijstelling is voldaan, wordt verhinderd of indien wordt vastgesteld dat die belastingplichtige wist of had moeten weten dat de handeling in kwestie deel uitmaakte van fraude die de werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel in gevaar brengt.**

ondertekeningen