



Datum van inontvangstneming : 08/11/2024

**Zaak C-602/24**

**Verzoek om een prejudiciële beslissing**

**Datum van indiening:**

17 september 2024

**Verwijzende rechter:**

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Polen)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

12 juli 2024

**Verzoekende partij:**

W. sp. z o.o.

**Verwerende partij:**

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w.

---

C-602/24 – 1

[OMISSIS]

**BESLISSING**

**Datum: 12 juli 2024**

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (bestuursrechter in eerste aanleg Warschau, Polen) [OMISSIS]

[OMISSIS]

na ter terechtzitting van **12 juli 2024** kennis te hebben genomen

van het beroep van **W. sp. z o.o., gevestigd te S.**

tegen de beslissing van **de Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w.**  
(directeur van de belastingkamer te W.)

van [...] **november 2022** [OMISSIS]

**betreffende de belasting over goederen en diensten over de maanden november en december 2017 en februari, april en juni 2018**

**beslist:**

I. het Hof van Justitie van de Europese Unie krachtens artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie [OMISSIS] om een prejudiciële beslissing te verzoeken over de volgende vragen: 1. Moet 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 [OMISSIS] 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 richtlijn 2006/112/EG, 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 richtlijn 2006/112/EG, 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?

II. [OMISSIS] [schorsing van de procedure]

**MOTIVERING**

**1. Opmerkingen vooraf**

[OMISSIS]

[OMISSIS] [ontvankelijkheid - aard van de rechterlijke instantie]

[OMISSIS]

[OMISSIS] [anonimiteit]

**2. Toepasselijke bepalingen**

**2.1. Unierecht**

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347 van 11 december 2006, blz. 1, zoals gewijzigd; hierna: „richtlijn 2006/112/EG”):

- artikel 5, onder 1) en 2): „Voor de toepassing van deze richtlijn wordt verstaan onder:

1) ‚Gemeenschap’ en ‚grondgebied van de Gemeenschap’: het geheel van de grondgebieden van de lidstaten als omschreven in punt 2);

2) ‚lidstaat’ en ‚grondgebied van een lidstaat’: het grondgebied van iedere lidstaat van de Gemeenschap waarop het Verdrag houdende oprichting van de Europese Gemeenschap overeenkomstig zijn artikel 299 van toepassing is, met uitzondering van het (de) in artikel 6 van deze richtlijn genoemde gebied(en)”.

- artikel 14, lid 1: „Als ‚levering van goederen’ wordt beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken”.

- artikel 138, lid 1: „De lidstaten verlenen vrijstelling voor de levering van goederen, door of voor rekening van de verkoper of de afnemer verzonden of vervoerd naar een plaats buiten hun respectieve grondgebied, maar binnen de Gemeenschap, welke wordt verricht voor een andere belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon die als zodanig handelt in een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van de goederen”.

- artikel 146, 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 Gemeenschap; b) de levering van goederen die door of voor rekening van een niet op hun respectieve grondgebied gevestigde afnemer worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Gemeenschap, met uitzondering van door de afnemer zelf vervoerde goederen bestemd voor de uitrusting of de bevoorrading van pleziervaartuigen en sportvliegtuigen of van andere vervoermiddelen voor privégebruik”.

- artikel 273: „De lidstaten kunnen, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding.

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

## 2.2. Nationaal recht

Ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting over goederen en diensten) van 11 maart 2004 (geconsolideerde tekst, Dz. U. 2017, volgnr. 1221, zoals gewijzigd; hierna: „u.p.t.u.”) in de in 2017 en 2018 geldende versie:

- artikel 2, punt 8: „Voor de hierna opgenomen bepalingen wordt verstaan onder: [...] ‚uitvoer van goederen’: levering van goederen die vanuit het binnenland worden verzonden of vervoerd naar een land buiten de Europese Unie door:

a) een leverancier of voor zijn rekening, of

b) een in het buitenland gevestigde afnemer of voor zijn rekening, met uitzondering van door de koper zelf vervoerde goederen voor de uitrusting of de bevoorrading van pleziervaartuigen en sportvliegtuigen of van andere vervoermiddelen voor privégebruik,

- indien de uitvoer van de goederen naar de plaats buiten de Europese Unie is goedgekeurd door de bevoegde douaneautoriteit, zoals neergelegd in de douanewetgeving [...]”.

- artikel 41, lid 3: „Bij een intracommunautaire levering van goederen bedraagt het belastingtarief 0 %, behoudens artikel 42”.

- artikel 41, lid 4: „Bij de uitvoer van goederen overeenkomstig artikel 2, punt 8, onder a), bedraagt het belastingtarief 0 %”.

- 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”.

- 41, lid 6a: „Het in lid 6 genoemde document is inzonderheid:

1) een elektronisch document dat uit het computersysteem voor de verwerking van uitvoeraangiften is ontvangen, of een door de bevoegde douaneautoriteit gewaarmerkte afdruk daarvan;

2) een elektronisch document afkomstig van het computersysteem voor de verwerking van uitvoeraangiften dat buiten dit systeem is ontvangen, indien de echtheid ervan is gewaarborgd;

3) een schriftelijke uitvoeraangifte op papier die buiten het computersysteem voor de verwerking van uitvoeraangiften is ingediend, of een door de bevoegde douaneautoriteit gewaarmerkte kopie daarvan”.

- artikel 41, lid 7: „Indien niet aan de in lid 6 gestelde voorwaarde is voldaan, neemt de belastingplichtige deze levering niet op in de in artikel 109, lid 3, bedoelde administratie voor het betrokken belastingtijdvak maar in die voor het daaropvolgende tijdvak, met toepassing van het tarief van 0 %, op voorwaarde dat hij vóór het verstrijken van de termijn voor de indiening van de belastingaangifte betreffende het daaropvolgende tijdvak het in lid 6 genoemde document heeft ontvangen. Indien dit document niet binnen de voornoemde termijn is ontvangen, zijn de tarieven van toepassing die gelden voor binnenlandse leveringen van dergelijke goederen”.
- artikel 41, lid 8: „Lid 7 is van toepassing, mits de belastingplichtige in het bezit is van een douanedocument dat de uitvoerprocedure bevestigt”.
- artikel 41, lid 9: „Indien de belastingplichtige het document waarin wordt bevestigd dat de uitvoer van goederen naar een plaats buiten de Unie heeft plaatsgevonden, op een latere datum dan de in de leden 6 en 7 genoemde datum ontvangt, is hij gerechtigd om de verschuldigde belasting te corrigeren in het tijdvak waarin hij het desbetreffende document heeft ontvangen”.
- artikel 41, lid 11: „Lid 4 [...] is van overeenkomstige toepassing op de uitvoer van goederen 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. De leden 7 en 9 zijn van overeenkomstige toepassing”.

### **3. Feiten**

#### **3.1. Procedure voor de belastingautoriteiten**

3.1.1.W. sp. z o.o. (hierna: „W”) heeft in haar aangiften van belasting over goederen en diensten (belasting over de toegevoegde waarde; hierna ook: „btw”) in bepaalde maanden van 2017 en 2018 leveringen van appels aan A.E. LP, gevestigd in het Verenigd Koninkrijk en geregistreerd voor de btw in Letland (hierna: „A.E.”), opgenomen: W heeft deze leveringen gefactureerd en opgegeven als intracommunautaire leveringen van goederen (hierna ook: „ICL”), met toepassing van het btw-tarief van 0 %.

De levering heeft plaatsgevonden onder EXW-voorwaarden (volgens Incoterms). Het vervoer zou door A.E. worden georganiseerd. Volgens de CMR-vrachtbrieven waarover W beschikte en die in de loop van de procedure voor de belastingautoriteiten zijn overgelegd, zouden de goederen door vervoerders uit Belarus, Rusland en Polen vanaf de laadplaats in Polen naar bestemmingsplaatsen in Litouwen worden vervoerd en daar afgeleverd.

3.1.2. Volgens de belastingautoriteiten zijn de door W verkochte goederen niet in het kader van een intracommunautaire levering uit Polen naar Litouwen

uitgevoerd: A.E., de afnemer van de appels, heeft deze goederen rechtstreeks uit Polen naar Belarus, dat wil zeggen buiten het douanegebied van de Gemeenschap (Unie), uitgevoerd.

De belastingautoriteiten hebben dit vastgesteld aan de hand van de door een douaneagent namens en voor rekening van A.E. gedane douaneaangiften, te weten IE-599-meldingen. De identiteit, de naam, het aantal en het nettogewicht van de goederen alsmede de vervoermiddelen die zijn gebruikt voor het transport vanaf de laadplaats naar het douanekantoor van vertrek, en vervolgens naar Belarus, kwamen volledig overeen. De door W geleverde goederen zijn [dus] zeker buiten het douanegebied van de Unie vervoerd.

3.1.3. De belastingautoriteiten hebben ook vastgesteld dat A.E. volgens de Britse en Letse belastingautoriteiten een ongrijpbare en onbetrouwbare entiteit is. De Letse belastingautoriteiten hebben echter wel bevestigd dat A.E. aangifte had gedaan van een intracommunautaire verwerving van goederen van W alsmede van uitvoer naar derde landen (er zijn geen gedetailleerde gegevens over deze uitvoer beschikbaar aangezien A.E. geen documentatie heeft overgelegd).

In de zaak van W stellen de belastingautoriteiten niet dat er binnen de toeleveringsketen sprake was van belastingfraude of misbruik.

3.1.4. Volgens de belastingautoriteiten hebben de door W aangegeven ICL-handelingen, waarbij het btw-tarief van 0 % is toegepast, in werkelijkheid niet plaatsgevonden omdat er geen sprake was van overbrenging van de goederen naar een andere lidstaat van de Unie. W heeft niet naar behoren geverifieerd waar de door haar verkochte goederen zouden worden geleverd, en heeft het gelaten bij een formele „bevestiging” van de levering op het grondgebied van Litouwen in de vorm van de handtekening van de chauffeur en het stempel van het transportbedrijf op de CMR-documenten.

3.1.5. De belastingautoriteiten hebben geconcludeerd dat de verkoop van de goederen aan A.E. een binnenlandse levering op het grondgebied van Polen vormde, die belastbaar is volgens het op leveringen van dergelijke goederen toepasselijke tarief van 5 %.

De belastingautoriteiten hebben tevens een btw-sanctie van 30 % opgelegd (berekend over de door W in de betreffende tijdvakken opgegeven te hoge bedragen aan voorbelasting ten opzichte van de verschuldigde belasting voor terugbetaling op de bankrekening van W).

## 3.2. Bestuursrechtelijke procedure

3.2.1. In haar beroep bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (bestuursrechter in eerste aanleg Warschau; hierna ook: „WSA”) betwistte W dat haar leveringen van goederen aan A.E. binnenlandse verkopen vormden. Aangezien de belastingautoriteiten hebben vastgesteld dat de goederen door een namens en voor rekening van de contractant handelende entiteit naar Belarus

waren uitgevoerd, was er volgens W sprake van indirecte uitvoer [artikel 2, punt 8, onder b), u.p.t.u.], belast tegen het tarief van 0 % (artikel 41, lid 4, gelezen in samenhang met lid 11, u.p.t.u.).

3.2.2. Bij vonnis van 19 mei 2023 [OMISSIS] heeft de WSA het beroep gegrond verklaard en de besluiten van de belastingautoriteiten in beide instanties vernietigd.

De WSA heeft geoordeeld dat W gerechtigd was om het btw-tarief van 0 % uit hoofde van (indirecte) uitvoer toe te passen, hoewel er geen document ter bevestiging van de uitvoer van de goederen buiten het grondgebied van de Unie beschikbaar was en is overgelegd, aangezien er wel CMR-documenten zijn overgelegd ter bevestiging van een intracommunautaire levering op het grondgebied van Litouwen. Naar het oordeel van de WSA hebben de belastingautoriteiten vastgesteld dat W aan de materiële voorwaarden voor toepassing van de procedure van indirecte uitvoer heeft voldaan: de contractant heeft van W het recht verkregen om als eigenaar over de goederen te beschikken en heeft deze naar Belarus uitgevoerd. Aangezien aan de materiële voorwaarden is voldaan, moet overeenkomstig het beginsel van fiscale neutraliteit het btw-tarief van 0 % worden toegepast (vrijstelling met recht op aftrek), ook al heeft de belastingplichtige niet aan bepaalde formele voorwaarden voldaan.

3.2.3. Tegen dit vonnis heeft de belastingautoriteit cassatieberoep ingesteld.

3.2.4. Bij arrest van 6 december 2023 [OMISSIS] heeft de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen; hierna ook: „NSA”) het vonnis van de WSA vernietigd en de zaak naar de WSA terugverwezen.

De NSA heeft de grieven met betrekking tot gebreken in de motivering van het vonnis van de WSA gegrond verklaard, maar tegelijkertijd ook een juridisch standpunt geformuleerd met betrekking tot de mogelijkheid om de kwalificatie van de handeling in de omstandigheden van het onderhavige geval te wijzigen van intracommunautaire levering in (indirecte) uitvoer.

Volgens de NSA moeten de partijen bij de handeling – in het licht van de bepalingen betreffende indirecte uitvoer [artikel 2, punt 8, onder b), u.p.t.u., gelezen in samenhang met de overige bepalingen met betrekking tot de toepassing van het tarief van 0 % bij uitvoer] – een dergelijke handeling reeds op het tijdstip van de goederenlevering als zodanig en met dit doel verrichten, dat wil zeggen als één handeling van het type uitvoerlevering. Onder uitvoer in [de zin van] de btw[-wetgeving] valt alleen een levering waarbij uit de economische intenties van de partijen bij de overeenkomst vanaf het begin blijkt dat de handeling tot doel heeft de goederen uit Polen naar een plaats buiten het grondgebied van de Unie te verzenden of vervoeren. Een binnenlandse levering kan niet als uitvoer in de zin van artikel 2, punt 8, u.p.t.u. worden gekwalificeerd louter omdat de afnemer ná de levering aangifte doet van uitvoer van de reeds gekochte goederen naar een plaats buiten het grondgebied van de Unie in het kader van zijn individuele,



onafhankelijke beslissingen en beschikkend over de goederen als eigenaar, en niet in uitvoering van een eerdere handelsovereenkomst met de verkoper.

De NSA benadrukte dat de partijen bij de handeling in kwestie er bij het aangaan daarvan van uit zijn gegaan dat zij een intracommunautaire levering zouden verrichten. Dat kwam tot uitging in de opgestelde documenten (de door W opgestelde facturen en ingediende aangiften; de overgelegde CMR-documenten). Naar de mening van de NSA kan de leverancier (verkoper) niet slechts op basis van een latere, van de verkoper onafhankelijke, beslissing van de afnemer om de procedure van uitvoer van de goederen buiten de Unie – op grond van een namens en voor rekening van de afnemer gedane douaneaangifte – in gang te zetten, concluderen en verwachten dat de door hem verrichte binnenlandse levering aan deze afnemer als (indirecte) uitvoer wordt geherkwalificeerd, 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.

#### **4. Motivering van het verzoek om een prejudiciële beslissing**

4.1. Bij de verwijzende rechter zijn twijfels gerezen over de vraag of de door de belastingplichtige (leverancier) als een intracommunautaire levering aangegeven levering van goederen in de omstandigheden van het geval en in het licht van artikel 146, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112/EG kan en moet worden beschouwd als een uitvoerlevering in een situatie waarin de afnemer deze goederen niet naar een andere lidstaat, maar buiten het grondgebied van de Unie heeft uitgevoerd.

Het is in de onderhavige zaak duidelijk en tussen de partijen onbetwist dat er geen sprake was van een intracommunautaire levering: de goederen zijn immers niet naar een andere lidstaat van de Unie uitgevoerd. Het geschil betreft de volgende stap van de redenering, namelijk de vraag of er dan moet worden geoordeeld dat de leverancier (W) een binnenlandse levering heeft verricht, of dat er sprake is van (indirecte) uitvoer.

Deze mogelijke alternatieve kwalificaties van de handeling hebben verschillende fiscale gevolgen, namelijk de toepassing van het tarief van 5 % bij een binnenlandse levering of het tarief van 0 % (vrijstelling met recht op aftrek) bij uitvoer.

De vraag is in feite of het mogelijk en noodzakelijk is om de kwalificatie van een belastbare handeling van „intracommunautaire levering” in „uitvoer” te wijzigen op grond van de objectieve omstandigheid dat de goederen buiten het douanegebied van de Unie zijn uitgevoerd.

4.2. De verwijzende rechter vraagt zich af of het voor de toepassing van de vrijstelling van artikel 146, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112/EG (vrijstelling met recht op aftrek, in de Poolse wet „btw-tarief van 0 %” genoemd) relevant is 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.

In deze zaak is het namelijk duidelijk dat de uitvoer naar een plaats buiten het grondgebied van de Gemeenschap (Unie) na de door de belastingplichtige verrichte levering heeft plaatsgevonden en dat uit alle documenten in het bezit van de belastingplichtige en uit de getuigenverklaring van de bestuursvoorzitter van W als partij blijkt dat [W] voornemens was om een intracommunautaire levering te verrichten en geen (indirecte) uitvoer.

De NSA heeft er dus terecht op gewezen dat er in deze zaak geen sprake is van eenheid van optreden van de partijen bij de handeling: er was immers geen wilsovereenstemming tussen de leverancier en de afnemer met betrekking tot de uitvoer van de goederen buiten het grondgebied van de Gemeenschap (Unie). Integendeel, de afnemer (A.E.) heeft de goederen weliswaar uitgevoerd, maar buiten medeweten van de leverancier (W), [en] ipso facto zonder overleg met de leverancier (W).

4.3. Het is daarom van belang of de voornoemde omstandigheid (geen wilsovereenstemming tussen de leverancier en de afnemer met betrekking tot de uitvoer) relevant is voor de juiste kwalificatie van de belastbare handeling in het kader van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

Volgens de verwijzende rechter kan deze vraag niet op basis van de eerdere rechtspraak van het Hof van Justitie worden beantwoord.

In de bij de nationale rechter aanhangige zaak bestaat er geen twijfel over dat W niet voornemens was om een binnenlandse levering te verrichten: volgens haar eigen overtuiging gaf zij de verrichte handelingen als intracommunautaire leveringen aan. Het staat ook vast dat de goederen niet op het grondgebied van de Unie zijn verbruikt. De vrijstelling ex artikel 146, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG strekt er ondertussen toe te waarborgen dat leveringen van goederen worden belast op de plaats van hun bestemming, namelijk de plaats waar de uitgevoerde goederen zullen worden verbruikt (arresten van 28 maart 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punt 23, en 8 november 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punt 34).

4.4. Als echter wordt aangenomen dat het Unierecht een dergelijke vereiste niet oplegt, is het niet duidelijk waarin het verschil ligt tussen een situatie waarin binnenlandse levering wordt gevolgd door uitvoer van de goederen door de afnemer, en een situatie waarin indirecte uitvoer wordt verricht, als het niet is dat voor uitvoer van goederen buiten het grondgebied van de Gemeenschap (Unie) wilsovereenstemming tussen de partijen bij de handeling wordt vereist.

De verwijzende rechter vraagt zich af wat het verschil is tussen deze twee situaties en wat dan het criterium is om ze van elkaar te onderscheiden (hoe de grens ertussen wordt bepaald).

4.5. W (leverancier) zelf heeft de transacties als intracommunautaire leveringen aangegeven: zo zijn deze door haar opgegeven in de belastingaangiften en in de documenten in de procedure voor de belastingautoriteiten (CMR-vrachtbrieven).

Dat betekent dat W documenten heeft overgelegd die niet het werkelijke verloop van de economische gebeurtenissen weergaven, en dus geen documenten heeft overgelegd die het werkelijke verloop ervan weergaven.

Meer bepaald betekent dit dat W niet heeft voldaan aan de uit de Poolse wet voortvloeiende voorwaarde voor de toepassing van het btw-tarief van 0 % (artikel 41, lid 11, gelezen in samenhang met de leden 6-9, u.p.t.u.), aangezien zij niet over douanedocumenten ter bevestiging van de uitvoer beschikte. Dergelijke documenten (IE-599-meldingen) zijn pas door de belastingautoriteiten in het kader van hun procedure verzameld.

4.6. Volgens vaste rechtspraak van het Hof kan schending van een formele voorwaarde voor de uitoefening van een subjectief recht slechts in twee gevallen tot de ontzegging van dat recht leiden: wanneer deze schending tot gevolg heeft dat geen overtuigend bewijs kan worden geleverd dat aan de materiële voorwaarden is voldaan, of wanneer de belastingplichtige te kwader trouw betrokken is geweest bij belastingfraude of rechtsmisbruik (ex multis, arresten van 28 maart 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punten 32-35; 8 november 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punten 40-42, en 17 oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punten 28-33).

Volgens de verwijzende rechter is het irrelevant op grond van welk bewijs is vastgesteld dat aan de materiële vereisten is voldaan: het bewijs dat door de belastingplichtige is overgelegd of het bewijs dat door de belastingautoriteiten is verzameld (vgl. arresten van 28 maart 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, en 8 november 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punt 52; zie naar analogie arrest van 29 februari 2024, B2 Energy, C-676/22, EU:C:2024:186, punt 38). Het is de vraag in hoeverre de belastingautoriteiten verplicht zijn om op eigen initiatief (ambtshalve) na te gaan of aan deze vereisten is voldaan en om relevant bewijs te verzamelen. In de onderhavige zaak hebben de belastingautoriteiten inderdaad onderzoekshandelingen verricht die tot de vergaring van bruikbaar bewijs hebben geleid: er is namelijk vastgesteld dat de goederen buiten het grondgebied van de Gemeenschap (Unie) zijn uitgevoerd.

4.7. De belastingautoriteiten stellen in deze zaak niet dat er sprake was van belastingfraude of misbruik. De verwijzende rechter is zich ervan bewust dat het enkele feit dat de goederen naar een derde staat zijn uitgevoerd, niet voldoende is om fraude ten nadele van het gemeenschappelijke btw-stelsel geheel uit te sluiten (vgl. arrest van 17 oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 37), maar in deze zaak is niet aangetoond dat er van een dergelijke fraude sprake was.

4.8. Het is echter nog steeds onduidelijk in hoeverre het in dit verband relevant is dat de leverancier niet op de hoogte was van het feit dat de goederen buiten de

Unie zouden worden uitgevoerd, en dat tussen de partijen bij de handeling geen afspraken hierover waren gemaakt. In potentie zou een afspraak tussen de partijen met betrekking tot uitvoer ook kunnen worden beschouwd als een materiële voorwaarde om aan te nemen dat er sprake was van uitvoer (als een aanvullende en afzonderlijke voorwaarde naast de voorwaarde dat de uitvoer daadwerkelijk heeft plaatsgevonden).

Deze overwegingen, betreffende de mogelijkheid om de kwalificatie van de handeling van „intracommunautaire levering” in „uitvoer” te wijzigen, kunnen door de belastingautoriteiten en bestuursrechter pas worden gedaan nadat is vastgesteld dat wilsovereenstemming tussen de partijen met betrekking tot de uitvoer van goederen buiten het douanegebied van de Unie geen materiële voorwaarde is om de handeling – die niet meer als een intracommunautaire levering wordt gekwalificeerd – als uitvoer te beschouwen.

4.9. Uit het arrest van 17 december 2020, BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, lijkt te volgen dat niet de intentie van de partijen en hun eigen inschatting van de aard van de handeling (die onjuist kan zijn) voor de toepassing van de vrijstelling van artikel 146, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112/EG doorslaggevend zijn, maar de overdracht van de macht om als eigenaar over de goederen te beschikken door de leverancier op de afnemer en het objectieve feit dat de goederen buiten het grondgebied van de Unie zijn uitgevoerd. Het Hof heeft bepaald dat een „handeling [...] een levering van goederen in de zin van artikel 146, lid 1, onder b), van richtlijn [2006/112/EG] vormt, indien zij voldoet aan de [...] objectieve criteria waarop dit begrip is gebaseerd” (punt 62). Er zij op gewezen dat, wat de objectieve criteria betreft, een goed is uitgevoerd en de uitvoerlevering wordt vrijgesteld, wanneer de macht om als eigenaar over dat goed te beschikken 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 (arrest van 17 december 2020, BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, punt 56; vgl. ook arresten van 28 februari 2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, punt 25, en 19 december 2013, BDV Hungary Trading Kft., C-563/12, EU:C:2013:854, punt 24).

Onder deze materiële voorwaarden om goederen als uitgevoerd te beschouwen noemt het Hof niet de voorwaarde dat de leverancier met de afnemer is overeengekomen dat de goederen buiten het grondgebied van de Unie worden uitgevoerd (of dat hij zelfs maar van de uitvoer op de hoogte is).

4.10. Uiteindelijk zijn de vragen van de verwijzende rechter erop gericht vast te stellen wat in de omstandigheden van het bij hem aanhangige geding belangrijker is (wat bepalend is voor de vaststelling van de aard van de handeling): het objectieve feit dat de goederen na de levering buiten het gebied van de Unie zijn uitgevoerd (met als gevolg dat de goederen niet op het grondgebied van de Unie – in Polen of een andere lidstaat – zijn of zullen worden verbruikt, of de intentie van

de partijen zoals die tot uitdrukking is gekomen in de door hen opgestelde documenten, waaronder de door de leverancier (W) ingediende belastingaangiften.

[OMISSIS]