



Datum van inontvangstneming : 21/10/2019

Zaak C-656/19

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

4 september 2019

Verwijzende rechter:

Szegedi Közigazgatási és Munkügyi Bíróság (bestuurs- en arbeidsrechter Szeged, Hongarije)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

22 augustus 2019

Verzoekende partij:

BAKATI PLUS Kereskedelmi en Szolgáltató Kft.

Verwerende partij:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (afdeling bezwaren van de nationale belasting- en douanediens, Hongarije)

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Rechterlijke toetsing van een administratief besluit in een belastingzaak.

Voorwerp en rechtsgrondslag van het prejudiciële verzoek

Dit verzoek om een prejudiciële beslissing betreft in de eerste plaats de vraag of de nationale praktijk waarbij het begrip „persoonlijke bagage” in de zin van richtlijn 2006/112/EU van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna ook: „btw-richtlijn”) wordt gelijkgesteld met de definitie van „bagage” in andere wetgeving, verenigbaar is met artikel 147 van de btw-richtlijn. Voorts wordt, zo die vraag ontkennend wordt beantwoord, gevraagd hoe het begrip „persoonlijke bagage” in artikel 147 van de btw-richtlijn moet worden gedefinieerd, en, in samenhang hiermee, of de nationale praktijk waarbij de nationale

belastingautoriteiten uitsluitend verwijzen naar de „algemene betekenis van woorden”, verenigbaar is met het Unierecht.

In de tweede plaats betreft dit verzoek de uitlegging van de artikelen 146 en 147 van de btw-richtlijn, uit welke bepalingen volgt dat wanneer een belastingplichtige op grond van artikel 147 van de btw-richtlijn geen recht heeft op belastingvrijstelling, onderzocht dient te worden of voldaan is aan de voorwaarden voor btw-vrijstelling bij uitvoer overeenkomstig artikel 146 van de btw-richtlijn, ook al zijn de wettelijke douaneformaliteiten niet vervuld. Verder strekt dit verzoek ertoe te doen vaststellen of een transactie ook wanneer dat uitdrukkelijk niet de bedoeling van de koper was, als een van omzetbelasting vrijgestelde uitvoertransactie kan worden aangemerkt.

In de derde plaats is het verzoek erop gericht na te gaan of, in de omstandigheden van het hoofdgeding, de nationale praktijk waarbij de belastingdienst de teruggaaf weigert van ten onrechte aangegeven en betaalde belasting over leveringen van goederen aan buitenlandse reizigers, zonder deze transacties als leveringen van goederen met het oog op uitvoer te kwalificeren, verenigbaar is met de artikelen 147 en 146 van de btw-richtlijn en met de Unierechtelijke beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid.

Prejudiciële 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 en aanvullend protocol, en met het begrip „bagage” in artikel 1, punt 5, van gedelegeerde verordening (EU) 2015/2446 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, verenigbaar met artikel 147 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde?
- 2) Zo neen, hoe moet het begrip „persoonlijke bagage” in artikel 147 van de btw-richtlijn dan worden gedefinieerd, gelet op het feit dat de btw-richtlijn geen definitie van dit begrip bevat? Is de nationale praktijk waarbij belastingautoriteiten uitsluitend verwijzen naar de „algemene betekenis van de woorden” verenigbaar met de bepalingen van het Unierecht?
- 3) Dienen de bepalingen van de artikelen 147 en 146 van de btw-richtlijn aldus te worden uitgelegd dat wanneer een belastingplichtige overeenkomstig artikel 147 van de btw-richtlijn geen recht heeft op vrijstelling bij levering aan een buitenlandse reiziger, in voorkomend geval moet worden onderzocht of de vrijstelling bij uitvoer overeenkomstig artikel 146 van die 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 uit te voeren, 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?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht en internationaal recht

- Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”) (PB 2006, L 347, blz. 1; met rectificatie in PB 2007, L 335, blz. 60, en PB 2015, L 323, blz. 31, artikelen 146, 147 en 273);
- Gedelegeerde verordening (EU) 2015/2446 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; met rectificaties in PB 2016, L 87, blz. 35, PB2016, L 264, blz. 43, en PB 2017, L 101, blz. 164);
- Jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie, met name: arrest van 21 februari 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, punt 29; arrest van 17 mei 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321 en arrest van 21 oktober 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627.

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

- § 98, § 99, § 153/A, lid 1, en § 259, punt 10, van de az általános forgalmi adóról szóló 2007 évi CXXVII. törvény (wet nr. CXXVII van 2007 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „btw-wet”);
- § 170 van de az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (wet XCII van 2003 betreffende het belastingstelsel);
- § 12/A van de a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény (wet CXXII van 2010 inzake de nationale belasting- en douaneadministratie (hierna: „wet op de belasting- en douanediens”));
- § 2 van de a turistaforgalom vámkönnyítéseiről szóló, New Yorkban 1954. június 4 én kelt Egyezmény, valamint az Egyezmény Kiegészítő Jegyzőkönyvének kihirdetéséről szóló 1964. évi 2. törvényerejű rendelet (wetsdecreet nr. 2 van 1964 ter afkondiging van het op 4 juni 1954 te New York gesloten Verdrag inzake douanefaciliteiten ten behoeve van het toeristenverkeer en aanvullend protocol; hierna: „Verdrag van New York”);
- arrest nr. KfV.1.35.502/2016/6. van de Kúria (hoogste rechter Hongarije) van 8 december 2016.

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 De hoofdactiviteit van verzoekster was tot april 2015 de groothandel in sierplanten. Daarna was zij actief in overige detailhandel, die niet in winkels plaatsvond. In de jaren na 2015 steeg verzoeksters jaaromzet van 50 miljoen Hongaarse forint (HUF) naar 1 miljard HUF per jaar.
- 2 In de loop van 2016, het jaar waarop de procedure in het hoofdgeding betrekking heeft, bestond bijna de gehele activiteit van verzoekster (dat wil zeggen ongeveer 95 % ervan) in de verkoop van verschillende levensmiddelen alsmede cosmetica en schoonmaakproducten aan een twintigtal particulieren. Die producten hadden als bestemming een gebied buiten de Gemeenschap, in casu Servië. Verzoekster wist dat haar Servische klanten, die honderden malen goederen in grote hoeveelheden van haar afnamen, tot drie families behoorden en dat de goederen van Hongarije naar Servië werden uitgevoerd als reisbagage van de kopers.
- 3 De vertegenwoordiger van verzoekster heeft de bewijsstukken over de verkooptransacties afgegeven op basis van de door de kopers via de telefoon verstrekte gegevens. De gemachtigde van verzoekster bracht de producten van verzoeksters opslagplaats in Szeged naar de door de Servische particuliere kopers gehuurde opslagruimte in de plaats Tompa, aan de Hongaarse kant van de Hongaars-Servische grens. De door de vertegenwoordiger van verzoekster opgestelde facturen en formulieren voor btw-teruggaaf betreffende de leveringen aan buitenlandse reizigers, zijn in Tompa door de chauffeur die de goederen

vervoerde samen met de goederen aan de afnemer overhandigd, tegen betaling van de koopprijs. De goederen zijn vervolgens als reisbagage in personenauto's van Tompa naar Servië vervoerd.

- 4 Het staat onomstotelijk vast dat verzoekster wist dat de kopers de betrokken goederen niet kochten voor privé- of gezinsgebruik, maar met het oog op doorverkoop aan klanten op de Servische markten. Verzoekster wist ook dat bij de transacties familieleden waren ingeschakeld om te bewerkstelligen dat de waarde van de individuele verkopen 1 miljoen HUF niet zou overschrijden, hetgeen de vlotte uitvoer van de goederen aan de Servisch-Hongaarse grens, als gevolg van de interne voorschriften van de Hongaarse douaneautoriteiten betreffende de douaneregeling, vergemakkelijkte.
- 5 De kopers hebben gebruik gemaakt van de btw-vrijstelling voor buitenlandse reizigers, door het door het douanekantoor van uitgang geviseerde en van het stempel „Uitgevoerd vanaf het grondgebied van de Gemeenschap te Tompa” voorziene tweede exemplaar van de door verzoekster ingevulde formulier voor btw-teruggaaf aan verzoekster terug te sturen, waarna verzoekster de btw aan de kopers in contanten heeft terugbetaald.
- 6 De kopers verzochten in alle gevallen om afgifte van een formulier voor btw-teruggaaf bij levering aan buitenlandse reizigers, zonder op enig moment te beweren dat de betrokken goederen niet waren uitgevoerd als reisbagage, maar in het kader van de levering van goederen met het oog op uitvoer.
- 7 Verzoekster heeft de door haar aan de kopers op de hierboven aangegeven wijze terugbetaalde btw – in totaal 339 788 000 HUF (ongeveer 1 038 000 EUR) – in haar belastingaangiften over het betrokken jaar in mindering gebracht op het totale belastingbedrag, en wel op grond van § 99, lid 9, van de btw-wet, waarin is bepaald dat indien bij de levering btw in rekening is gebracht, welke door de verkoper aan de buitenlandse reiziger is terugbetaald, en welke bovendien door de verkoper als voorbelasting is aangemerkt en aangegeven, de verkoper het recht heeft om het bedrag van de terugbetaalde belasting ten vroegste in het belastingtijdvak waarin de belasting aan de buitenlandse reiziger is terugbetaald in mindering te brengen op de door de verkoper op grond van zijn eigen aangifte verschuldigde belasting. De documenten betreffende de teruggaaf in verband met de levering aan de buitenlandse reizigers bevestigen dat de betrokken producten het grondgebied van Hongarije in alle gevallen hebben verlaten.
- 8 De Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága (belastingdienst van de provincie Csongrád, hierna: belastingdienst in eerste aanleg) heeft verzoekster naar aanleiding van de controle die zij over het betrokken jaar had uitgevoerd bij besluit van 27 juni 2018 veroordeeld tot het betalen van een belastingverschil van 340 598 000 HUF (ongeveer 1 041 000 EUR), een belastingboete van 163 261 000 HUF (ongeveer 499 000 EUR) en 7 184 000 HUF (ongeveer 22 000 EUR) verdragingsrente. Zij heeft vastgesteld dat de betrokken goederen niet voor privé- of gezinsgebruik maar voor doorverkoop

waren aangeschaft en daarom niet als reisbagage konden worden aangemerkt. De belastingdienst in eerste aanleg oordeelde dat verzoekster evenmin recht had op vrijstelling bij uitvoer, aangezien met betrekking tot de transacties geen uitvoerprocedure bij de douaneautoriteiten was ingeleid en verzoekster niet beschikte over de daarvoor benodigde documenten. Verzoekster voldoet ook niet aan de definitie van exporteur, aangezien zij de geleverde goederen hetzij in haar eigen magazijn, hetzij in de aan de Hongaarse kant van de Servisch-Hongaarse grens gehuurde opslagplaats van de kopers heeft overgedragen, waardoor zij deze niet langer in haar bezit had en daarom ook niet kon beschikken over het vervoer van de goederen naar een bestemming buiten het douanegebied van de Gemeenschap.

- 9 Bij besluit van 31 oktober 2018 heeft verweerster het besluit in eerste aanleg, waartegen verzoekster bij haar was opgekomen, bekrachtigd. In de motivering zet verweerster uiteen dat voor de belastingdienst na de uitgevoerde controle ondubbelzinnig vaststond dat de transactie niet als verkoop aan een buitenlandse reiziger kon worden gekwalificeerd en dat zij om die reden de voorwaarden voor uitvoertransacties had onderzocht en geconcludeerd dat daaraan niet was voldaan. Verweerster verwijst naar de verklaring van verzoekster dat deze de transactie, met inachtneming van de intentie van de koper, als levering aan een buitenlandse reiziger had gekwalificeerd.

Verweerster wijst erop dat de Kúria in zijn arrest KfV.1.35.502/2016/6 van 8 december 2016 in het kader van de afbakening van de definitie van het begrip „reisbagage” gewezen heeft op de relevantie van de hoeveelheid van de betrokken goederen en de frequentie van de aankopen. Het begrip „persoonlijke bagage” is noch in de btw-wet, noch in de btw-richtlijn gedefinieerd en de communautaire douanebepalingen bieden evenmin uitsluitel. Het Verdrag van New York geeft een definitie van het begrip „persoonlijke goederen”. Volgens de nationale praktijk zijn goederen die als reisbagage kunnen worden aangemerkt goederen die de reiziger aankoopt voor privédoeleinden of als geschenk, doch uitdrukkelijk geen goederen die dienen voor commerciële doeleinden. Het regelmatige karakter van de aankopen of het feit dat de goederen in grote hoeveelheden worden aangekocht, sluiten de kwalificeerbaarheid als reisbagage van deze goederen uit, waardoor § 99 van de btw-wet geen mogelijkheid biedt om goederen in commerciële hoeveelheden als reisbagage uit te voeren, aangezien dit artikel bepaalt dat indien de afnemer een buitenlandse reiziger is en de door hem aangeschafte goederen deel uitmaken van zijn persoonlijke bagage of reisbagage, de in § 98, lid 1, van de btw-wet bedoelde vrijstelling uitsluitend kan worden toegepast indien:

- het totale bedrag van de levering, btw inbegrepen, hoger is dan EUR 175 of het tegenwaarde daarvan;
- de buitenlandse reiziger een reisdocument overlegt waaruit zijn juridische status blijkt;

- het douanekantoor van uitgang de uitvoer van de goederen uit het grondgebied van de Gemeenschap bevestigt door visering en afstempeling van het formulier voor btw-teruggaaf. Op verzoek van de buitenlandse reiziger zorgt de verkoper van de goederen voor de invulling van het formulier voor btw-teruggaaf.

Bovendien geldt ingevolge § 99 van de btw-wet als voorwaarde voor de verlening van de vrijstelling dat de verkoper beschikt over het geviseerde en afgestempelde eerste exemplaar van het formulier voor btw-teruggaaf, dat bij de levering btw in rekening is gebracht en dat de verkoper de in rekening gebrachte btw aan de buitenlandse reiziger heeft terugbetaald. De btw wordt aan de buitenlandse reiziger in HUF en in contanten terugbetaald, partijen zijn echter vrij om terugbetaling in een andere valuta of op andere wijze overeen te komen.

Indien overeenkomstig lid (4), onder b), belasting is doorberekend en de verkoper deze vooraf als verschuldigde belasting heeft vastgesteld en aangegeven, heeft de verkoper het recht om het bedrag van de terugbetaalde belasting ten vroegste in het belastingtijdvak waarin de belasting aan de buitenlandse reiziger is terugbetaald in mindering te brengen op de door hem verschuldigde belasting.

Wanneer is aangetoond dat de goederen het grondgebied van de Gemeenschap hebben verlaten, dient de belastingdienst volgens de nationale praktijk te onderzoeken of de levering op een andere rechtsgrondslag als vrijgestelde levering kan worden aangemerkt, en meer in het bijzonder of verzoekster recht heeft op vrijstelling op grond van § 98 van de btw-wet, waarin is bepaald dat de levering van goederen die vanuit Hongarije per post zijn verstuurd of zijn vervoerd naar een land buiten de Gemeenschap, vrijgesteld zijn van de belasting.

De nationale praktijk houdt rekening met het oordeel van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) volgens hetwelk, hoewel de richtlijn de lidstaten toestaat formele vereisten vast te stellen betreffende de wijze van uitoefening van het recht op aftrek, de omvang van de aldus voorgeschreven formaliteiten evenwel niet verder mag gaan dan wat zij in het kader van de juiste inning van de belasting en de voorkoming van belastingfraude strikt noodzakelijk achten.

- 10 Verweerster heeft vastgesteld dat verzoekster ook rekening houdend met de bepalingen van het arrest van de Kúria niet voor belastingvrijstelling bij uitvoer in aanmerking komt, aangezien zij met betrekking tot de transacties bij de douaneautoriteiten geen uitvoerprocedure had ingeleid en de transactie volgens haar eigen verklaringen nimmer als uitvoertransactie had beschouwd, aangezien de kopers uitdrukkelijk om toepassing van de belastingvrijstelling voor buitenlandse reizigers hadden gevraagd.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

Argumenten van verzoekster

- 11 Verzoekster vordert nietigverklaring van het besluit van verweerster, met inbegrip van het besluit in eerste aanleg. Zij betoogt dat noch het Gemeenschapsrecht noch de btw-wet een definitie geeft van de begrippen persoonlijke bagage of reisbagage. Bij gebreke van een belastingrechtelijke definitie, kan de douaneautoriteit geen onderscheid maken tussen de voor uitvoer aangeboden goederen, en kan zij de visering van het formulier voor btw-teruggaaf over de betrokken goederen derhalve niet weigeren op de grond dat die vermoedelijk bestemd zijn voor doorverkoop. Van belastingontduiking kan in het geval van verzoekster evenmin sprake zijn, aangezien de belastingplichtige voor een uitvoertransactie krachtens § 98 hoe dan ook voor vrijstelling in aanmerking zou komen. Verzoekster verwijst tevens naar zaak C-271/06, Netto Supermarkt, waarin is geoordeeld dat de rechtspraak van het Hof in douanezaken niet kan worden ingeroepen in belastingzaken, waaruit volgt dat de door verzoekster toegepaste belastingconstructie ook niet op basis van de douanewetgeving kan worden beoordeeld.
- 12 Verzoekster betwist tenslotte de juridische uitlegging door de belastingdienst van § 12/A van de wet op de belasting- en douanediens, volgens welke de loutere omstandigheid dat het douanekantoor van uitgang onder de belastingdienst ressorteert, niet betekent dat zij taken op het gebied van belastingadministratie uitvoert, zodat de douaneautoriteit uitsluitend kan bevestigen dat het goed het grondgebied van de Europese Unie heeft verlaten, maar niet dat dat is gebeurd als onderdeel van de persoonlijke bagage of reisbagage in de zin van § 99 van de btw-wet, noch dat daarbij aan de voorwaarden van deze bepaling is voldaan.

Argumenten van verweerster

- 13 Verweerster verzoekt om afwijzing van de vordering onder handhaving van de in haar beslissing uiteengezette juridische argumentatie.

Korte uiteenzetting van de motivering van de prejudiciële verwijzing

- 14 De verwijzende rechter verwijst naar een arrest van de Kúria, waarin deze laatste instantie in een zaak met vergelijkbare feiten, namelijk uitvoer van goederen in commerciële hoeveelheden door een buitenlandse reiziger, heeft overwogen dat allereerst moet worden onderzocht of de voorwaarden van § 99 vervuld zijn en vervolgens, gelet op de omstandigheid dat de goederen de Gemeenschap daadwerkelijk hebben verlaten, moet worden nagegaan of een andere bepaling van de btw-wet van toepassing is. Hoewel noch de btw-wet noch de btw-richtlijn het begrip „reisbagage” definieert en ook communautaire douanerecht of het internationaal recht geen eenduidige definitie geven, kan worden geconcludeerd dat goederen die als reisbagage kunnen worden aangemerkt goederen zijn die de

reiziger aankoopt voor privédoeleinden of als geschenk, en uitdrukkelijk niet voor commerciële doeleinden. In het hierboven aangehaalde arrest is vastgesteld dat § 99 van de btw-wet geen mogelijkheid biedt voor de uitvoer van goederen in commerciële hoeveelheden als reisbagage, en dat er derhalve geen vrijstelling of aftrek op deze grond kan worden verleend. Bovendien heeft de Kúria geoordeeld dat leveringen dienen te worden belast in het land waar de betrokken goederen zullen worden gebruikt, en dat het om die reden noodzakelijk is om de toepasselijkheid van de vrijstellingsregeling van § 98 van de btw-wet te onderzoeken. Een van de voorwaarden voor de toepassing van deze bepaling is dat de autoriteit van uitvoer uit de Gemeenschap bevestigt dat het betrokken goed op het tijdstip van de levering, doch uiterlijk 90 dagen na de datum van levering, de Gemeenschap heeft verlaten. Het is de taak van de belastingdienst om vast te stellen in hoeverre verzoekster voor vrijstelling op grond van § 98 van de btw-wet in aanmerking komt.

- 15 De verwijzende rechter wijst erop dat de voor de onderhavige zaak relevante bepalingen van § 98 en § 99 van de btw-wet in overeenstemming zijn met de bepalingen van de artikelen 146 en 147 van de btw-richtlijn, en dat hij daarom laatstgenoemde bepalingen moet toepassen en uitleggen.
- 16 De verwijzende rechter is, onder verwijzing naar de regels van het communautair douanewetboek, het douanewetboek van de Unie en het Verdrag van New York, van oordeel dat bij de afbakening van de definitie van de begrippen persoonlijke bagage en reisbagage moet worden uitgegaan van de alledaagse betekenis van deze begrippen. Dit standpunt wordt mede ondersteund door de rechtspraak van de nationale rechterlijke instanties. De verwijzende rechter is van oordeel dat bij de afbakening van het begrip „reisbagage” het doel van de uitvoer van doorslaggevende betekenis is. Een goed dat niet voor privé- of gezinsgebruik, noch als geschenk, maar met het oog op doorverkoop is aangeschaft, voldoet niet aan het begrip „reisbagage”. Bij gebreke van een authentieke uitlegging in de regeling, is een verzoek om een prejudiciële procedure evenwel noodzakelijk om dit begrip te definiëren.
- 17 Aangezien de regels inzake belastingvrijstelling voor buitenlandse reizigers in het kader van de onderhavige procedure niet van toepassing zijn, heeft verweerster onderzocht of aan de voorwaarden voor vrijstelling bij uitvoer is voldaan en vastgesteld dat verzoekster wist dat zij goederen leverde aan personen die deze vervolgens op de Servische markten zouden doorverkopen. Verzoekster moest weten dat de wettelijke voorwaarden voor belastingvrijstelling voor buitenlandse reizigers niet waren vervuld, zodat zij zich in casu er niet met succes op kan beroepen de zorgvuldigheid van een oplettend koopman te hebben betracht. De verwijzende rechter verwijst in dit verband naar punt 29 van het arrest Netto Supermarkt. Verweerster heeft bovendien vastgesteld dat, anders dan verzoekster stelt, in de btw-wet geen enkele bepaling is opgenomen die de verkoper in een geval zoals het onderhavige verplicht om de koper een formulier voor btw-teruggaaf te verstrekken.

- 18 Naar het oordeel van de verwijzende rechter kon de verkoper ten tijde van de levering echter niet voorbij gaan aan het voornemen van de koper om de goederen als buitenlandse reiziger uit te voeren, hetgeen demogelijkheid van facturering zonder btw bij de uitvoer in de weg staat. Voor de belastingvrijstelling van buitenlandse reizigers gelden andere, strengere voorwaarden dan voor de vrijstelling bij uitvoer – het producttoepassingsgebied is beperkt, de vrijstelling is beperkt tot een bepaald bedrag, de factuur kan niet zonder meer zonder btw worden opgesteld –, waaruit logischerwijs volgt dat de opsteller van de facturen de vrijstelling op grond van uitvoer niet eenzijdig mocht toepassen op kopers die zichzelf als buitenlandse reizigers bestempelden en die als zodanig onder een strengere btw-vrijstellingsregeling vielen, aangezien hij erop kon rekenen dat deze kopers de betrokken goederen als buitenlandse reizigers uit het land zouden uitvoeren. De opsteller van de facturen heeft derhalve juist gehandeld door facturen met btw op te stellen. Indien buitenlandse kopers hun oorspronkelijke voornemen zouden hebben gewijzigd en de goederen alsnog in het kader van een uniforme douaneprocedure zouden hebben uitgevoerd, had de mogelijkheid om de facturen te corrigeren kunnen worden onderzocht. Een dergelijke wijziging van het voornemen van de buitenlandse kopers heeft zich in het onderhavige geval echter niet voorgedaan. Tussen partijen is niet in geschil dat de kopers de goederen als buitenlandse reizigers naar Servië hebben uitgevoerd. De facturen waren derhalve op het moment van de afgifte correct en er zijn geen latere wijzigingen opgetreden die aanleiding gaven tot correcties, zodat er voor de belastingdienst evenmin aanleiding was om de inhoud van de facturen achteraf te herkwalficeren.
- 19 In de onderhavige zaak wordt tussen partijen niet betwist dat de buitenlandse klanten van de opsteller van de facturen goederen in commerciële hoeveelheden over de Hongaars-Servische grens hebben gebracht met als doel doorverkoop, en zich daarbij hebben voorgedaan als buitenlandse reizigers. Evenmin is in geschil dat de kopers ervoor zorgden dat de tegenwaarde van de per transactie in rekening gebrachte goederen steeds onder een bepaald bedrag bleef, om zo de douanecontrole te vermijden. De opsteller van de facturen was zich bewust van het frauduleuze karakter van de handelwijze van zijn klanten, wist ook dat de voor buitenlandse reizigers geldende voorwaarden voor vrijstelling niet waren vervuld, en had derhalve de formulieren voor btw-teruggaaf niet mogen afgeven. Naar het oordeel van de verwijzende rechter is het irrelevant welke bepalingen van de Servische wetgeving de buitenlandse kopers beoogden te omzeilen en welk voordeel zij met het binnenbrengen van de goederen op het grondgebied van Servië hebben genoten. In het kader van de rechterlijke toetsing van de beslissing van de belastingdienst is enkel van belang dat de opsteller van de facturen wist van het voornemen van zijn klanten om de goederen door te verkopen, en dat hij hen niet in staat had mogen stellen gebruik te maken van de vrijstelling als buitenlandse reizigers. Door met haar buitenlandse klanten mee te werken aan de omzeiling van de Hongaarse belastingwetgeving en door, ondanks dat zij op de hoogte was van hun voornemen van doorverkoop, dat wil zeggen van het feit dat niet was voldaan aan de basisvoorwaarde om als buitenlandse reiziger voor belastingvrijstelling in aanmerking te komen, tot terugbetaling van de btw over te

gaan en die vervolgens in mindering te brengen op de door haar in het betreffende jaar verschuldigde belasting, heeft verzoekster een aanzienlijk concurrentievoordeel verkregen ten opzichte van haar concurrenten die zich wel aan de wet hielden.

- 20 Als gevolg van de bewuste en op hetzelfde doel gerichte gezamenlijke handelwijze van de opsteller van de facturen en de koper, zijn de goederen niet aan de Servische douaneautoriteiten getoond, noch fysiek gecontroleerd, konden zij niet worden getraceerd en konden de douanerechten en de overige aan de uitvoer verbonden kosten niet worden vastgesteld, hetgeen de kopers in staat stelde om de goederen die zij in Servië als particulier hadden ingevoerd door te verkopen en daarbij de Servische belastingwetgeving te omzeilen. Voor de feiten van het onderhavige geding is het irrelevant of de Servische klanten in een later stadium daadwerkelijk gebruik hebben gemaakt van deze mogelijkheid, aangezien de fiscale en andere gevolgen in Servië buiten de reikwijdte van het onderzoek in het kader van het onderhavige geding vallen, en evenmin hoefde te worden onderzocht welke specifieke kosten door de omzeiling van de douaneprocedure zijn ontdoken. Van belang is uitsluitend de omstandigheid dat de opsteller van de facturen met zijn handelwijze de frauduleuze handelwijze van de Servische kopers doelbewust heeft ondersteund en doelbewust de bepalingen van de btw-wet inzake de levering van goederen heeft overtreden, door facturen uit te reiken en formulieren in te vullen overeenkomstig de regeling voor buitenlandse reizigers en zijn belastinggrondslag op grond van de belastingteruggaaf aan buitenlandse reizigers ten onrechte te verlagen.
- 21 Indien de belastingdienst, wanneer geen teruggaaf kan worden verleend op grond van de belastingvrijstelling die buitenlandse reizigers genieten, de belastingvrijstelling op een andere grond zou moeten verlenen, zou de kwade trouw van de opsteller van de facturen in wezen zonder rechtsgevolg blijven, met name gelet op het feit dat bij gebreke van een onrechtmatig verzoek om teruggaaf ook niet is voldaan aan de voorwaarden voor de oplegging van een fiscale boete. Een dergelijke situatie zou ten eerste, gelet op het door de opsteller van de facturen behaalde onrechtmatig concurrentievoordeel, indruisen tegen het beginsel van fiscale neutraliteit en ten tweede in strijd zijn met de verplichting van de lidstaten om op te treden tegen belastingfraude en belastingontduiking.
- 22 Het Hof heeft zich reeds gebogen over het beginsel van fiscale neutraliteit in samenhang met het recht op belastingvrijstelling, en geoordeeld dat de Uniewetgever op het gebied van de btw met dit beginsel uitdrukking geeft aan het algemene beginsel van gelijke behandeling. De maatregelen die de lidstaten kunnen nemen om de juiste inning van de btw te waarborgen en fraude te voorkomen, mogen niet zodanig worden toegepast dat de neutraliteit van de btw in gevaar wordt gebracht. Indien belastingplichtigen de mogelijkheid zouden hebben om na de voorgeschreven termijn voor de vrijstelling te kiezen, zou dit hun een onrechtmatig concurrentievoordeel opleveren ten opzichte van marktdeelnemers die de in de betrokken nationale regeling neergelegde procedurele verplichtingen in acht hebben genomen. Deze belastingplichtigen

zouden dan immers achteraf, en dus op basis van de concrete resultaten van hun handelwijze, kunnen kiezen voor de belastingregeling die voor hen het gunstigst lijkt te zijn (arrest van 17 mei 2018, Vámos, C-566/16).

- 23 De verwijzende rechter is van oordeel dat de overwegingen in het arrest Vámos ook in de onderhavige zaak van toepassing zijn. De opsteller van de facturen heeft namelijk, door de btw-voorschriften te omzeilen, zijn belastinggrondslag verminderd zonder dat hij daar recht op had, en achteraf, na de ontdekking van de fout door de belastingdienst, een beroep gedaan op een andere grondslag voor vrijstelling, namelijk uit hoofde van uitvoer. Indien de belastingdienst de belastingvrijstelling bij uitvoer achteraf zou toestaan, zou de opsteller van de facturen een ongerechtvaardigd concurrentievoordeel verkrijgen ten opzichte van zijn concurrenten, hetgeen in strijd zou zijn met het beginsel van fiscale neutraliteit.
- 24 Volgens vaste rechtspraak van het Hof mogen de maatregelen die de lidstaten op grond van artikel 273 van de btw-richtlijn kunnen nemen ter waarborging van de juiste inning van de belasting en ter voorkoming van fraude, niet verder gaan dan ter bereiking van deze doelstellingen noodzakelijk is, en geen afbreuk doen aan de btw-neutraliteit (arrest Nidera Handelscompagnie, C-385/09).
- 25 De schending van formele voorwaarden mag derhalve uitsluitend leiden tot het verlies van het recht op aftrek indien daardoor niet kan worden vastgesteld of aan de materiële voorwaarden is voldaan. De verwijzende rechter is van oordeel dat dit nu juist het geval is in de onderhavige zaak, waarin de opsteller van de facturen en de kopers niet alleen niet hebben voldaan aan de formele voorwaarden, maar tevens, in strijd met de formele regels, hun daadwerkelijke economische activiteit willens en wetens hebben verzwegen voor de belasting- en douaneautoriteiten.
- 26 De verwijzende rechter is van oordeel dat het beginsel van fiscale neutraliteit slechts in acht wordt genomen indien de belastingdienst bij een verlaging van de belastinggrondslag op grond van de belastingteruggaaf aan de buitenlandse reiziger, de transacties niet herkwalificeert als leveringen van goederen met het oog op uitvoer, hetgeen de enige praktijk is die ook voldoet aan het evenredigheidsvereiste.
- 27 Onder verwijzing naar de verschillen in het begrip „uitvoer” in het belasting- en in het douanerecht, bestrijdt verzoekster de stellingname van verweerster dat zij als exporteur verantwoordelijk was voor de uitvoer van de goederen. Op basis van de gegevens waarover de verwijzende rechter beschikt, heeft echter noch verzoekster, noch enig ander persoon als exporteur van de goederen om douaneafhandeling verzocht, en volgens de verklaring van de wettelijke vertegenwoordiger van verzoekster is de mogelijkheid om de transacties af te handelen als uitvoertransacties niet eens in aanmerking genomen.
- 28 Anders dan verzoekster stelt, is het voor de belastingrechtelijke kwalificatie van de feiten niet voldoende om aan te tonen dat de goederen daadwerkelijk zijn

uitgevoerd, aangezien de belastingvrijstelling voor buitenlandse reizigers, zoals hierboven uiteengezet, in tegenstelling tot de belastingvrijstelling bij uitvoer, betrekking heeft op een specifieke en welomschreven kring personen, en derhalve moet worden bepaald op welke grond de koper recht heeft op teruggaaf. Om deze reden is de stelling van verzoekster dat de visering van het formulier voor btw-teruggaaf door de douaneautoriteit waarmee de uitvoer van de goederen als onderdeel van de reisbagage is bevestigd, ook kan dienen als rechtvaardiging van de belastingvrijstelling van leveringen van goederen met het oog op uitvoer, onjuist.

- 29 In het licht van bovenstaande overwegingen vraagt de verwijzende rechter zich ook af of, wanneer de belastingvrijstelling voor buitenlandse reizigers onwettig wordt bevonden, tegelijkertijd, in alle gevallen waarin de goederen het grondgebied als reisbagage hebben verlaten, ook moet worden onderzocht of aan de voorwaarden voor levering van goederen met het oog op uitvoer is voldaan.
- 30 De verwijzende rechter wijst er evenwel op dat het in casu van doorslaggevend belang is dat verzoekster bij de nakoming van haar belastingverplichtingen onmiskienbaar te kwader trouw heeft gehandeld, hetgeen op grond van de beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid rechtvaardigt dat niet alleen wordt geweigerd om de belastinggrondslag te verlagen, maar tevens dat de mogelijkheid wordt uitgesloten om de transactie alsnog als uitvoertransactie te kwalificeren, zelfs in het geval waarin de belastingdienst ook zou moeten nagaan of aan de voorwaarden voor levering van goederen met het oog op uitvoer is voldaan.
- 31 De verwijzende rechter is van oordeel dat het noodzakelijk is om te verzoeken om een prejudiciële beslissing over deze vragen, en is zich ervan bewust dat er momenteel bij de Hongaarse rechterlijke instanties nog andere procedures met een soortgelijk voorwerp aanhangig zijn.