



Datum van inontvangstneming : 23/11/2018

**Zaak C-653/18**

**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:**

17 oktober 2018

**Verwijzende rechter:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

19 juni 2018

**Verzoekende partij:**

Unitel Sp. z o.o. w Warszawie

**Verwerende partij:**

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

---

**Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding en rechtsgrondslag van de prejudiciële vraag**

Betwiste levering van goederen die zijn verzonden naar een plaats buiten de Unie en waarvan de daadwerkelijke koper niet overeenstemt met de koper die op de factuur vermeld staat. Weigering van belastingvrijstelling met recht op aftrek van voorbelasting (tegen het nultarief).

Artikel 267 VWEU

**Prejudiciële vragen**

- 1) Moet – in het licht van artikel 146, lid 1, onder a) en b), en artikel 131 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1, zoals gewijzigd; hierna „richtlijn 2006/112/EG”) en van de beginselen van de belasting van het verbruik, neutraliteit en evenredigheid – de juiste nationale praktijk erin bestaan dat er een

- belastingvrijstelling met recht op aftrek van voorbelasting (in Polen het nultarief) wordt toegepast telkens wanneer cumulatief is voldaan aan de volgende twee voorwaarden:
- a) er zijn goederen uitgevoerd naar een niet-geïdentificeerde afnemer die gevestigd is buiten de Europese Unie, en
  - b) er zijn duidelijke bewijzen dat de goederen het grondgebied van de Unie hebben verlaten, zonder dat deze omstandigheid wordt betwist?
- 2) Verzetten de bepalingen van artikel 146, lid 1, onder a) en b), en artikel 131 van richtlijn 2006/112/EG en de beginselen van de belasting van het verbruik, neutraliteit en evenredigheid zich tegen een nationale praktijk volgens welke er geen sprake is van een levering van goederen indien deze ontegenzeggelijk zijn uitgevoerd naar een plaats buiten de Europese Unie maar de nationale belastingautoriteiten na de uitvoer in de loop van een procedure hebben vastgesteld dat de daadwerkelijke ontvanger niet overeenstemt met de ontvanger die vermeld staat op de factuur die door de belastingplichtige voor de betrokken levering is uitgereikt en de goederen zijn geleverd aan een andere partij die door de autoriteiten niet kon worden geïdentificeerd, met als gevolg dat zij weigeren om een dergelijke vrijstelling met recht op aftrek van voorbelasting (in Polen het nultarief) op deze handeling toe te passen?
- 3) Moet – in het licht van artikel 146, lid 1, onder a) en b), en artikel 131 van richtlijn 2006/112/EG en van de beginselen van verbruiksbelasting, neutraliteit en evenredigheid – de juiste nationale praktijk erin bestaan dat op een goederenlevering het nationale tarief wordt toegepast indien er duidelijk bewijs bestaat voor het feit dat de goederen het grondgebied van de Europese Unie hebben verlaten maar de autoriteiten van mening zijn dat, aangezien de afnemer niet kon worden geïdentificeerd, er geen levering van goederen heeft plaatsgevonden, of moet in dit geval worden aangenomen dat er helemaal geen belastbare handeling heeft plaatsgevonden en dat de belastingplichtige in overeenstemming met artikel 168 van richtlijn 2006/112/EG geen recht heeft op aftrek van de voorbelasting over de verwerving van de uitgevoerde goederen?

### **Aangevoerde bepalingen van Unierecht**

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: artikel 14, artikel 131 en artikel 146, lid 1, onder a) en b)

## **Aangevoerde bepalingen van nationaal recht**

Ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting over goederen en diensten) van 11 maart 2004 (Dz. U. 2011, nr. 177, volgnr. 1054, zoals gewijzigd; hierna: „btw-wet”):

**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 koper 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 vastgelegd in de douanewetgeving.

**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 als bedoeld in de punten 4 en 5, op voorwaarde dat de belastingplichtige voor het betrokken belastingtijdvak en vóór het verstrijken van de termijn voor de indiening van zijn belastingaangifte een bewijs van uitvoer van goederen naar een plaats buiten de Europese Unie heeft ontvangen.

**Artikel 41, lid 11, eerste volzin:** Leden 4 en 5 zijn, mutatis mutandis, van toepassing op de uitvoer van goederen als bedoeld in artikel 2, lid 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 bewijs heeft ontvangen, waaruit blijkt dat de geleverde en de uitgevoerde goederen identiek zijn.

## **Uiteenzetting van de feiten, procedureverloop en voornaamste argumenten van de partijen in het hoofdgeding**

- 1 De directeur van de belastingkamer te Warschau (Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie) heeft bij besluit van 29 augustus 2014 het besluit van de directeur van het belastingcontrolekantoor te Warschau (Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Warszawie) van 26 maart 2014 gehandhaafd waarmee de te betalen btw voor de activiteiten van Unitel Sp. z o.o. met statutaire zetel te Warschau (hierna: „Unitel

Sp. z o.o. z siedzibą w Warszawie”; hierna ook: „verzoekster” of „Unitel”) is vastgesteld voor de maanden januari tot en met mei 2007.

- 2 Naar aanleiding van een controle met betrekking tot de activiteiten van verzoekster, die zich in de periode van januari tot en met mei 2007 heeft beziggehouden met de verkoop van mobiele telefoons, zijn vragen gerezen over het btw-bedrag dat verschuldigd zou zijn over de handelingen die verzoekster had verricht met de Oekraïense ondernemingen AJVA O.O.O. (hierna: „A.”) en Michail Gavriliv (hierna: „M.G.”). De directeur van de belastingkamer heeft ingestemd met de bevindingen van de autoriteit in eerste aanleg, waaruit bleek dat de verkooptransacties met de bovengenoemde ondernemingen in werkelijkheid niet hebben plaatsgevonden. Uit het onderzoek van de documenten van verzoekster (btw-facturen en ED-documenten) is gebleken dat de mobiele telefoons weliswaar zijn uitgevoerd naar een plaats buiten de Europese Unie, maar dat verzoekster deze niet aan bovengenoemde contractanten heeft geleverd, zodat er in het onderhavige geval geen uitvoer van goederen in de zin van artikel 2, lid 8, van de btw-wet heeft plaatsgevonden en verzoekster dus niet gerechtigd was om overeenkomstig artikel 41, lid 4, van de btw-wet een btw-tarief van 0 % toe te passen.
- 3 Met het beroep dat zij heeft ingesteld bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (bestuursrechter in eerste aanleg; hierna: „WSA”), heeft verzoekster onder meer verzocht om nietigverklaring van het bestreden besluit en van het besluit van de autoriteit van eerste aanleg.
- 4 De WSA zag geen reden tot toewijzing van het beroep.
- 5 Uit de bevindingen met betrekking tot de handelingen waarvoor aan het bedrijf A. btw-facturen zijn uitgereikt, is gebleken dat dit een „strofirma” is, bedoeld om de werkelijke begunstigde van de telefoons verborgen te houden en om fraude te plegen jegens zowel de Poolse als de Oekraïense autoriteiten. Uit de bevindingen met betrekking tot de handelingen waarvoor aan M.G. btw-facturen zijn uitgereikt, is gebleken dat hij niet de koper van de door verzoekster geleverde telefoons was.
- 6 Bijgevolg heeft de WSA geoordeeld dat, aangezien de goederen zijn uitgevoerd naar een niet-geïdentificeerde afnemer in een land buiten de Europese Unie, er geen sprake is van een levering van goederen in de zin van artikel 7, lid 1, punten 1 tot en met 4, van de btw-wet en dat de handelingen derhalve niet als uitvoer van goederen in de zin van artikel 2, lid 8, van deze wet kunnen worden beschouwd.
- 7 Bovendien heeft de WSA opgemerkt dat verzoekster bij de verrichting van de omstreden handelingen niet de nodige zorgvuldigheid aan de dag heeft gelegd.
- 8 Unitel heeft tegen deze beslissing in haar geheel beroep ingesteld bij de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) met verzoek de bestreden

beslissing te vernietigen en in voorkomend geval het Hof van Justitie een prejudiciële vraag te stellen.

### **Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing**

- 9 Richtlijn 2006/112/EG bevat een model voor de heffing van belasting over internationale transacties waarbij de omzetbelasting wordt geheven op de plaats van bestemming (plaats van verbruik). In dit geval wordt een belastingvrijstelling (of een nultarief) toegepast in het land van uitvoer van de goederen en wordt de belasting geheven in het land waarnaar de goederen worden vervoerd. De toepassing van deze regels impliceert dat de goederen pas effectief worden belast in het land waar ze worden verbruikt.
- 10 De belastingplichtige die een beroep doet op de vrijstelling (of het nultarief), heeft in het land van uitvoer van de goederen evenwel recht op aftrek van voorbelasting overeenkomstig artikel 169 van de richtlijn.
- 11 Richtlijn 2006/112/EG voorziet niet in specifieke voorwaarden voor het verlenen van vrijstellingen voor de uitvoer van goederen maar uitsluitend in de verplichting om dergelijke handelingen buiten het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde te houden. Daarbij definieert de richtlijn twee soorten van goederenuitvoer die moeten worden vrijgesteld, namelijk rechtstreekse uitvoer [artikel 146, lid 1, onder a)] en indirecte uitvoer [artikel 146, lid 1, onder b)]. Deze vrijstelling is verplicht. Bij de tenuitvoerlegging van deze verplichting genieten de lidstaten evenwel ruime procedurele autonomie waardoor zij de toepassing van de vrijstelling afhankelijk kunnen stellen van bepaalde voorwaarden, zoals vastgelegd in het nationale recht. Wel moeten de ingevoerde beperkingen de doelstellingen van artikel 131 van de richtlijn verwezenlijken en moeten zij de juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstelling verzekeren en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik voorkomen.
- 12 In artikel 2, lid 8, van de btw-wet wordt opgesomd aan welke voorwaarden moet zijn voldaan opdat een handeling als uitvoer van goederen kan worden beschouwd.
- 13 Met zijn eerste twee prejudiciële vragen aan het Hof wenst de verwijzende rechter de facto te vernemen wat in artikel 146, lid 1, onder a) en b), van richtlijn 2006/112/EG wordt verstaan onder „levering”. Deze bepalingen, die de vrijstelling voor uitvoer van goederen vastleggen, hanteren het begrip uitvoer van goederen namelijk niet. Dit begrip wordt evenmin gebruikt in andere bepalingen van de richtlijn. De Zesde richtlijn bevatte in dit verband evenmin definities.
- 14 Overeenkomstig artikel 146, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG zijn de volgende handelingen vrijgesteld van btw:
  - 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.
- 15 Het begrip „levering” als bedoeld in deze bepaling (alook in artikel 2, lid 8, van de btw-wet) leggen de nationale belastingautoriteiten – zoals ook in de onderhavige zaak – ruim uit op basis van de definitie in artikel 7, lid 1, van de btw-wet (artikel 14, lid 1, van de richtlijn). Als levering van goederen geldt bijgevolg de overdracht van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. Naar de mening van de belastingautoriteiten betekent dit dat beide partijen in de rechtsverhouding waarin de levering van goederen plaatsvindt, moeten bestaan en dat zij naar behoren moeten worden aangegeven. Bijgevolg kan, zoals in casu, niet worden vastgesteld dat er goederen zijn uitgevoerd en dat het preferentiële belastingtarief van 0 % moet worden toegepast, aangezien de koper die op de factuur of op de douanedocumenten vermeld staat, een fictieve entiteit blijkt te zijn.
- 16 Dit standpunt komt eveneens tot uiting in de meeste uitspraken van de nationale administratieve rechters.
- 17 Er bestaat evenwel grote twijfel over de vraag of het voor de vaststelling dat er een goederenlevering naar een plaats buiten de Unie heeft plaatsgevonden – in een situatie waarin de uitvoer van deze goederen zelf niet wordt betwist (wat door de douaneautoriteiten wordt bevestigd) – noodzakelijk is dat de persoon die als koper vermeld staat op de factuur en op de douanedocumenten van de leverancier, overeenstemt met de daadwerkelijke maar niet geïdentificeerde afnemer. De vraag luidt dus of er in een dergelijk geval sprake is van een overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken in de zin van artikel 14, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG.
- 18 Het Hof heeft in het arrest van 5 oktober 2016, [REDACTED] ET (C-576/15, EU:C:2016:740), geoordeeld dat de bepalingen van artikel 2, lid 1, onder a), artikel 9, lid 1, artikel 14, lid 1, en de artikelen 73 en 273 van richtlijn 2006/112/EG, alook de beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid aldus moeten worden uitgelegd dat zij niet in de weg staan aan een nationale regeling als die in het hoofdgeding, krachtens welke de belastingautoriteiten, in een situatie waarin de goederen die aan een belastingplichtige zijn geleverd zich niet in zijn opslagplaats bevinden en de daarop betrekking hebbende belastingdocumenten niet in zijn boeken zijn ingeschreven, mogen aannemen dat hij deze goederen naderhand heeft wederverkocht aan derden en zij de maatstaf van heffing over de verkoop van deze goederen mogen bepalen volgens regels waarin niet door deze richtlijn wordt voorzien, namelijk op grond van de feitelijke gegevens waarover zij beschikken.
- 19 Dit wijst erop dat het Hof erkent dat artikel 14, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG tevens inhoudt dat er sprake is van een belastbare levering wanneer het recht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken wordt overgedragen aan

een niet geïdentificeerde afnemer. De reeds vastgestelde afwezigheid van de goederen in de opslagplaats van de belastingplichtige doet immers het vermoeden rijzen dat hij deze goederen heeft wederverkocht aan niet-geïdentificeerde derden, wat betekent dat hij een belastbare levering van deze goederen heeft verricht, wat op zijn beurt vereist dat de maatstaf van heffing wordt bepaald op een wijze die voldoet aan de bepalingen van dat arrest.

- 20 Uiteraard heeft het Hof in zijn arrest benadrukt dat frauduleuze gedragingen, zoals het verzwijgen van leveringen en inkomsten, de inning van btw niet in de weg staan. Het zijn evenwel niet die omstandigheden (fraude) die het Hof tot de conclusie hebben gebracht dat er objectieve redenen kunnen bestaan om vast te stellen dat er een goederenlevering heeft plaatsgevonden, ook al kon de koper van de goederen niet worden geïdentificeerd.
- 21 Zoals het Hof herhaaldelijk heeft geoordeeld, moeten handelingen namelijk worden belast op grond van hun objectieve kenmerken [zie met name arresten van 12 januari 2006, Optigen e.a. (C-354/03, C-355/03 en C-484/03, EU:C:2006:16, punt 44), en 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling (C-439/04 en C-440/04, EU:C:2006:446, punt 41)].
- 22 In het arrest van 19 december 2013, BDV Hungary Trading Kft.(C-563/12, EU:C:2013:854), heeft het Hof in punt 40 het volgende vastgesteld: „In een situatie waarin is voldaan aan de voorwaarden voor de vrijstelling bij uitvoer zoals bedoeld in artikel 146, lid 1, sub b, van richtlijn 2006/112, met name het vertrek van de betrokken goederen uit het douanegebied van de Unie, is over die levering immers geen btw verschuldigd (zie naar analogie reeds aangehaald arrest Collée, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak). In dergelijke omstandigheden bestaat in principe geen gevaar meer voor belastingfraude of belastingderving dat kan rechtvaardigen dat de betrokken transactie wordt belast.”
- 23 In dit verband rijst de vraag in hoeverre mogelijke fraude op het grondgebied van het derde land met betrekking tot de ontvangst van uit de Unie uitgevoerde goederen door een andere entiteit dan die welke vermeld staat op de douanedocumenten, van invloed is op de mogelijkheid tot toepassing van een vrijstelling met recht op aftrek van voorbelasting (in Polen het nultarief).
- 24 Uit de vaste rechtspraak van het Hof inzake intracommunautaire handelingen volgt [bijvoorbeeld arrest van 27 september 2007, ██████████ (C-146/05, EU:C:2007:549, punt 26] dat „de maatregelen die de lidstaten krachtens artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn kunnen nemen ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude, niet verder mogen gaan dan ter bereiking van die doelstellingen noodzakelijk is (zie arrest van 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a., C-110/98–C-147/98, Jurispr. blz. I-1577, punt 52, en beschikking van 3 maart 2004, Transport Service, C-395/02, Jurispr. blz. I-1991, punt 29). Deze maatregelen mogen dus niet op zodanige wijze worden aangewend, dat zij afbreuk zouden doen aan de neutraliteit van de btw, een basisbeginsel van het bij de desbetreffende gemeenschapsregeling ingevoerde



gemeenschappelijke btw-stelsel (zie arresten van 19 september 2000, [REDACTED] C-454/98, Jurispr. blz. I-6973, punt 59, en 21 februari 2006, Halifax e.a., C-255/02, Jurispr. blz. I-1609, punt 92).”

25 Uit de arresten van het Hof volgt in de eerste plaats dat een nationale maatregel die het recht op vrijstelling (het nultarief) afhankelijk stelt van de naleving van formele verplichtingen, zonder rekening te houden met de materiële vereisten en, met name, zonder na te gaan of aan deze vereisten is voldaan, verder gaat dan noodzakelijk is ter waarborging van de juiste heffing van de belasting. De handelingen moeten namelijk worden belast met inachtneming van hun objectieve karakter. Wanneer blijkt dat onmiskenbaar een intracommunautaire levering is verricht of dat er uitvoer van goederen heeft plaatsgevonden, vereist het beginsel van fiscale neutraliteit dat er een vrijstelling van belasting wordt verleend wanneer aan de materiële voorwaarden is voldaan, zelfs wanneer de belastingplichtigen niet voldoen aan bepaalde formele vereisten. Dit zou slechts anders zijn wanneer de schending van dergelijke formele vereisten het leveren van het zekere bewijs dat aan de materiële voorwaarden is voldaan, zou hebben verhinderd (zie de arresten van het Hof van 27 september 2007 in de zaak Teleos plc e.a., C-409/04, en de zaak [REDACTED] C-146/05, alsmede indirect de zaak, Twoh International BV, C-184/05).

26 In zijn arrest van 18 december 2014, Schoenimport (C-131/13, C-163/13 en C-164/13, EU:C: C:2014:2455), heeft het Hof – in de punten 42, 43, 49 en 50 – onder meer geoordeeld:

„dat de bestrijding van fraude, belastingontwijking en mogelijke misbruiken een doel is dat door de Zesde richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd (zie met name arresten Halifax e.a., C-255/02, EU:C:2006:121, punt 71; Kittel en Recolta Recycling, C-439/04 en C-440/04, EU:C:2006:446, punt 54, en [REDACTED] [REDACTED], C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 41).

In deze context heeft het Hof herhaalde malen onderstreept dat justitiabelen in geval van bedrog of misbruik geen beroep op het Unierecht kunnen doen (zie met name arresten Kittel en Recolta Recycling, EU:C:2006:446, punt 54; Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, punt 32, en [REDACTED], C-18/13, EU:C:2014:69, punt 26). [...]

[...] in beginsel [staat het] aan de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties om in de Zesde richtlijn neergelegde rechten waarop aanspraak wordt gemaakt in geval van fraude of misbruik te weigeren, ongeacht of het gaat om een recht op aftrek, vrijstelling of teruggaaf van de btw in verband met een intracommunautaire levering, zoals de rechten in het hoofdgeding.

Daarnaast moet worden opgemerkt dat dit volgens vaste rechtspraak niet alleen geldt wanneer de belastingplichtige zich zelf schuldig maakt aan belastingfraude, maar ook wanneer een belastingplichtige wist of had moeten weten dat de handeling waaraan hij deelnam, onderdeel was van btw-fraude door de leverancier

of een andere ondernemer die in een eerder of later stadium van de toeleveringsketen actief was (zie in die zin met name arresten Kittel en Recolta Recycling, EU:C:2006:446, punten 45, 46, 56 en 60, en Bonik, EU:C:2012:774, punten 38-40).”

- 27 Deze verklaringen van het Hof, waarin onder meer wordt gewezen op de noodzaak tot bescherming van de interne markt van de Unie, zijn duidelijk en ondubbelzinnig voor intracommunautaire handelingen, maar de vraag rijst of zij ook betrekking hebben op een situatie als in de onderhavige zaak, namelijk wanneer, zoals in het arrest van het Hof van 19 december 2013, BDV Hungary Trading Kft. (C-563/12, EU:C:2013:854), het risico van belastingfraude of verlies van belastinginkomsten op het grondgebied van de Unie in beginsel niet langer bestaat.
- 28 Daarbij luidt de vraag welke gevolgen de nationale belastingautoriteiten, handelend in het belang van de nationale schatkist en van de bescherming van de belangen van de interne markt – onder naleving van de beginselen van verbruiksbelasting, neutraliteit en evenredigheid – daaraan kunnen verbinden voor nationale belastingplichtigen, gelet op de vaststelling dat er belastingfraude is gepleegd (ontvangst van goederen door een niet geïdentificeerde marktdeelnemer) op het grondgebied van een derde land (waarnaar de goederen zijn uitgevoerd en waar ze zijn verbruikt).
- 29 In dit verband rijst nog een andere vraag, namelijk of in een dergelijk geval voor de mogelijkheid van een vrijstelling met recht op aftrek van voorbelasting voor de levering van de goederen naar een derde land van belang is dat de binnenlandse leverancier al dan niet op de hoogte was van deze fraude.
- 30 Volgens Unitel is de verplichting voor belastingplichtigen om in te staan voor de integriteit van hun handelspartners, ook al vormen hun tekortkomingen geen bedreiging voor de veiligheid van de interne markt van de Unie, een te vergaande inbreuk op het beginsel van evenredigheid en vormt het doorberekenen aan de belastingplichtige van de economische last van de belasting van het verbruik in een derde land door een entiteit uit dat land een vergaande schending van de beginselen van btw-neutraliteit en van de heffing van belasting op de plaats van het verbruik.
- 31 Volgens verzoekster zou een juiste praktijk derhalve erin bestaan dat van belastingplichtigen enkel wordt verlangd dat zij aantonen dat zij goederen naar een plaats buiten de Unie hebben uitgevoerd, omdat een dergelijke uitvoer de basis vormt voor de vaststelling dat er als gevolg van de verrichte levering geen verbruik binnen de Unie zal plaatsvinden.
- 32 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of – in het licht van artikel 146, lid 1, onder a) en b), en artikel 131 van richtlijn 2006/112/EG en van de beginselen van verbruiksbelasting, neutraliteit en evenredigheid – een nationale praktijk erin mag bestaan dat de belastingautoriteiten de aanspraak van

een belastingplichtige op een vrijstelling met recht op aftrek van voorbelasting (in Polen het nultarief) betwisten op grond van het feit dat niet kon worden vastgesteld dat er een goederenlevering heeft plaatsgevonden in die zin dat het recht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken is overgedragen in de zin van artikel 14, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG (aangezien de ontvanger van de goederen niet kon worden geïdentificeerd) en zij de transactie bijgevolg als een binnenlandse levering belasten (tegen een tarief van 23 %).

- 33 Afgezien van het twistpunt of het niet geïdentificeerd zijn van de ontvanger in een derde land, in een situatie waarin de uitvoer van de goederen naar dat land niet wordt betwist, volstaat voor de vaststelling dat er geen goederenlevering heeft plaatsgevonden, moet worden opgemerkt dat een dergelijke vaststelling door de belastingautoriteiten (namelijk dat er geen sprake is van een goederenlevering) in beginsel tot gevolg heeft dat deze uitvoer van de goederen niet aan btw onderworpen is.
- 34 Anders dan het geval is volgens de praktijk van de nationale belastingautoriteiten waarbij de uitvoer van goederen naar een plaats buiten de Unie als een binnenlandse levering wordt belast, lijkt het in een dergelijk geval redelijker te zijn aan te nemen dat, indien de goederen niet zijn gebruikt voor de belastbare handelingen van de belastingplichtige (of van partijen die in aanmerking komen voor een vrijstelling met recht op aftrek van voorbelasting overeenkomstig artikel 169 van richtlijn 2006/112/EG), de belastingplichtige krachtens artikel 168 (en artikel 169) van richtlijn 2006/112/EG geen recht heeft op aftrek van de voorbelasting die hij verschuldigd was bij de verwerving van de goederen.
- 35 Aangezien, zoals reeds is opgemerkt, handelingen moeten worden belast op grond van hun objectieve kenmerken, is het ongerijmd om een en dezelfde handeling nu eens niet als goederenlevering te behandelen (omdat de goederen zijn uitgevoerd naar een plaats buiten de Unie) en dan weer als een (binnenlandse) levering te belasten.