



Datum van inontvangstneming : 08/06/2018

Zaak C-275/18**Verzoek om een prejudiciële beslissing****Datum van indiening:**

23 april 2018

Verwijzende rechter:

Nejvyšší správní soud (Tsjechië)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

28 maart 2018

Verzoekende partij:

[REDACTED]

Verwerende partij:

Odvolací finanční ředitelství

BESLISSING

De Nejvyšší správní soud (hoogste bestuursrechter, Tsjechië) beslist [...] in de zaak van [REDACTED] woonachtig te [...] Pardubice (verzoeker), tegen de Odvolací finanční ředitelství (kamer van beroep van de belastingdienst, Tsjechië), gevestigd te [...] Brno (verweerder), betreffende het litigieuze besluit van verweerder van 27 augustus 2015 [...] in het kader van een cassatieberoep dat verzoeker heeft ingesteld tegen een vonnis van de Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (rechter in eerste aanleg Hradec Králové – zittingsplaats Pardubice, Tsjechië) van 26 oktober 2016 [...]

als volgt:

I. [...] Het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof van Justitie”) wordt verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

- (1) Mag het recht op een vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde bij uitvoer van goederen (artikel 146 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde) worden onderworpen aan de voorwaarde dat de goederen**

tevooren onder een bijzondere douaneregeling worden geplaatst (§ 66 Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty)?

- (2) Vormt de doelstelling om fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen in artikel 131 van de btw-richtlijn een voldoende rechtvaardigingsgrond voor dergelijke nationale wetgeving?**

II. [...]

Motivering:

I. Voorwerp van het geding

[1] Met zijn cassatieberoep verzoekt verzoeker om vernietiging van het bovenvermelde vonnis van de Krajský soud v Hradci Králové [...], die zijn verzoek tot nietigverklaring van bovenvermeld besluit van verweerder ongegrond heeft verklaard. Bij dat besluit heeft verweerder het bedrag van de aanvullende belastingaanslag gerectificeerd op grond van het feit dat de správce daně (lagere belastingautoriteit, Tsjechië) de maatstaf van heffing onjuist had bepaald. Bij besluiten van laatstgenoemde belastingdienst werd op grond van §§ 143 tot en met 147 van Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (wet nr. 280/2009, het belastingwetboek) en op grond van de Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 66 van de wet nr. 235/2004 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „btw-wet”) aanvullende belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) geheven ten laste van verzoeker en werden tegelijkertijd voor een bepaalde periode geldstraffen opgelegd. De naheffing was het resultaat van een belastingcontrole. De lagere belastingautoriteit was van oordeel dat verzoeker niet had aangetoond dat hij voldeed aan de voorwaarden voor een belastingvrijstelling op grond van § 66 van de btw-wet. **[OR. 2]** Volgens die belastingdienst had verzoeker niet aangetoond dat de goederen die hij had verzonden tijdens het betrokken belastingtijdvak aan de juiste douaneregeling waren onderworpen.

[2] Uit de besluiten van de lagere belastingautoriteit was gebleken dat goederen die waren bestemd voor de uitvoer op grond van de regeling van goederenuitvoer naar derde landen (§ 66 van de btw-wet) een douanecontrole moesten ondergaan bij het bevoegde douanekantoor. Deze belastingdienst had opgemerkt dat goederen uitsluitend langs elektronische weg werden uitgeklaard. Uit de douaneaangifte bleek dat verzoeker alle goederen zelf had verzonden. Wanneer goederen een douanecontrole ondergaan met het oog op uitvoer, ontvangt de afzender een uitvoergeleidedocument („Vývozní doprovodný doklad” of „VDD”). Hij hecht dat document aan de postzending, waarop de goederen het douanegebied en het belastinggebied van de Unie verlaten. De Tsjechische postdienst (Česká pošta) moet de uitgang van de goederen bevestigen; de postdienst bevestigt de uitgang langs elektronische weg in samenwerking met de douanedienst en plaatst een nummer van het VDD op elke postzending die is uitgeklaard (het identificatienummer voor verzending of „movement reference number”; hierna:

■

„MRN”). In het geval van verzoeker stond evenwel geen MRN-nummer vermeld in het register van de aangegeven zendingen. De lagere belastingautoriteit verzocht verzoeker derhalve om haar de besluiten van het douanekantoor te bezorgen die betrekking hadden op de tijdens het betrokken belastingtijdvak uitgevoerde goederen naar derde landen. Verzoeker slaagde er niet in om die besluiten over te leggen. Aangezien verzoeker noch de besluiten van het douanekantoor had overgelegd noch op een andere manier de uitvoer van de goederen naar een derde land had aangetoond, kon de lagere belastingautoriteit de belastingvrijstelling op grond van § 66 van de btw-wet niet verlenen voor de voorgelegde transacties.

[3] Bij het litigieuze besluit heeft verweerder het bedrag van de afzonderlijke aanslagen gerectificeerd op grond van het feit dat de lagere belastingautoriteit de maatstaf van heffing foutief had bepaald. Hij heeft de bevindingen van de betwiste aanslagen voor het overige bevestigd en ook aangegeven zich niet te kunnen vinden in de beroepsgronden die verzoeker aanvoerde. Verweerder betoogt dat een belastingplichtige op grond van § 66, lid 1, van de btw-wet slechts een belastingvrijstelling bij uitvoer van goederen kan inroepen indien hij heeft aangetoond dat de goederen werden aangegeven met toepassing van de juiste douaneregeling, dat wil zeggen met toepassing van de uitvoerregeling, de regeling voor passieve veredeling of de regeling voor extern douanevervoer, of indien aan de goederen een douanebestemming is toegekend met het oog op de wederuitvoer van goederen naar een plaats buiten het douanegebied van de Europese Gemeenschap. Verweerder is het eens met verzoeker dat een belastingplichtige die goederen van geringe waarde uitvoert, mogelijk zelf de manier kiest waarop deze worden verzonden, maar voegt eraan toe dat de douaneafhandeling een noodzakelijke vereiste is voor de toepassing van de belastingvrijstelling bij uitvoer van goederen. Volgens verweerder vormt het feit dat de uitvoer van de goederen naar een derde land daadwerkelijk heeft plaatsgevonden en dat verzoeker dat tevens heeft aangetoond, op zich geen grond voor verzoeker om een belastingvrijstelling in te roepen.

[4] De Krajský soud heeft het beroep tegen het litigieuze besluit van verweerder afgewezen. Voor de behandeling van de kwesties die hem werden voorgelegd, verwees hij naar artikel 146, lid 1, van de btw-richtlijn. Ondanks het feit dat er in de btw-richtlijn geen soortgelijke voorwaarde stond als opgenomen in § 66 van de btw-wet, bood artikel 131 van de btw-richtlijn lidstaten volgens hem de mogelijkheid om aan de btw-vrijstelling extra voorwaarden te verbinden teneinde een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen. In Tsjechië is die extra voorwaarde dat de goederen onder een bijzondere douaneregeling worden geplaatst. Volgens de Krajský soud was die voorwaarde evenredig en vormde ze geen belemmering voor een doeltreffende rechterlijke toetsing van de uitvoer of voor de handel en was ze op geen enkele manier discriminerend ten aanzien van een specifieke belastingplichtige. De Krajský soud verwees in dat verband naar de arresten van het Hof van Justitie van 18 december 1997, Molenheide e.a., C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, EU:C:1997:623, en 9 januari 1982,

8/81, EU:C:1982:7. Hij stelde vast dat de wetgever de voorwaarde dat de goederen ter voorkoming van belastingfraude onder een van de douaneregelingen worden geplaatst, had ingevoerd teneinde te kunnen nagaan op welke manier, tijdens welke periode en of de goederen het Tsjechische grondgebied hadden verlaten. De toepassing van die voorwaarde hield op geen enkele manier een beperking in voor verzoeker en evenmin werd de toepassing van de vrijstelling in zijn geval in gevaar gebracht of werd zijn handel belemmerd. Verzoeker had niet aangetoond dat hij alles had gedaan wat redelijkerwijs van hem kon worden verwacht om ervoor te zorgen dat de betrokken goederen onder de douaneregeling voor uitvoer werden geplaatst. In dat verband volstond het niet dat verzoeker had vastgesteld **[OR. 3]** dat de betrokken goederen daadwerkelijk waren geleverd aan een derde land buiten de Europese Unie. De Krajský soud oordeelde dat § 66 van de btw-wet volledig met het Unierecht in overeenstemming was. De voorwaarden voor de btw-vrijstelling waren duidelijk en ondubbelzinnig omschreven en vielen met betrekking tot die wetgeving binnen het door het Hof van Justitie geformuleerde kader.

[5] Verzoeker heeft een cassatieberoep ingesteld bij de Nejvyšší správní soud.

[6] Verzoeker beroept zich op de argumenten die hij voordien heeft aangevoerd [...]. Hij betoogt dat het feit dat hij gedurende de periode van 2012 tot en met 2014 via de post goederen had geleverd aan landen buiten de Europese Unie voor de partijen niet ter discussie staat. Het twistpunt betreft de vraag of aan de voorwaarden van de in § 66 van de btw-wet opgenomen btw-vrijstelling was voldaan. Verzoeker is het niet eens met de vaststellingen van de Krajský soud dat hij niet heeft aangetoond aan de voorwaarden te hebben voldaan dat de goederen zijn geplaatst onder een van de douaneregelingen. Hij beschouwt het bestreden vonnis als onrechtmatig, formalistisch en onrechtvaardig. Hij voert aan dat het, teneinde te voldoen aan de voorwaarden van § 66, lid 1, van de btw-wet, van doorslaggevend belang is dat de goederen het grondgebied van de Unie hebben verlaten, dat wil zeggen dat ze daadwerkelijk zijn geleverd aan een derde land [overeenkomstig § 3, lid 1, onder d), van de btw-wet]. Overeenkomstig die wet moet een dergelijk feit worden gestaafd middels de visering van het douanekantoor of middels een ander bewijsstuk. Hij gaat niet akkoord met het oordeel van de Krajský soud dat die voorwaarden slechts van toepassing zijn op de uitvoer van goederen van persoonlijke aard en dat voor een zakenman andere regels gelden. Verzoeker is het niet eens met het standpunt van de Krajský soud dat hij ook geen aanspraak kon maken op een btw-vrijstelling overeenkomstig § 66, lid 1, van de btw-wet omdat hij slechts had vastgesteld dat de goederen het grondgebied van de Unie hadden verlaten en de goederen niet waren geplaatst onder een van de in subparagraaf 1 van die bepaling opgenomen douaneregelingen. Hij verwijst in dat verband naar het arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2013, BDV Hungary Trading Kft., C-563/12, EU:C:2013:854, waaruit hij afleidt dat de uitsluitende voorwaarde voor de vrijstelling dat de goederen onder een van de mogelijke douaneregelingen zijn geplaatst, niet strookt met wat de lidstaten op basis van artikel 131 van de btw-richtlijn kunnen opleggen.

[7] [OMISSIS]

[8] In zijn opmerkingen bij het cassatieberoep geeft verweerder aan het eens te zijn met de vaststellingen in het bestreden vonnis van de Krajský soud en herhaalt hij zijn standpunt dat in dit geval niet is voldaan aan alle in §§ 63 tot en met 66 van de btw-wet opgenomen cumulatieve voorwaarden voor belastingvrijstelling met recht op aftrek bij uitvoer van goederen. Verweerder merkt op dat de voorwaarde dat goederen worden geplaatst onder een van de douaneregelingen, door de wetgever is ingevoerd om belastingfraude te voorkomen. Volgens hem is die voorwaarde in overeenstemming met de btw-richtlijn. Verzoeker heeft zich beperkt tot beweringen die niet met feitelijke elementen zijn gestaafd.

[9] In de bijlage bij het cassatieberoep, dat op 4 februari 2018 bij de Nejvyšší správní soud is ingekomen, verwijst verzoeker naar methodologisch materiaal dat de Generální finanční ředitelství (algemene belastingdirectie, Tsjechië) op 13 december 2017 heeft gepubliceerd. Hij betoogt dat goederen op basis van dat materiaal eveneens middels een „handeling” onder een douaneregeling voor uitvoer kunnen worden geplaatst. Hij merkt op dat die handeling (de douaneaangifte) in de praktijk wordt geacht te verwijzen naar de daadwerkelijke uitgang van de goederen naar een plaats buiten het grondgebied van de Unie door middel van een postzending. Hij herhaalt zijn voordien ingenomen standpunt dat hij heeft voldaan aan de in § 63, lid 1, onder c), van de btw-wet opgenomen voorwaarde en dat zijn handelingen vallen binnen de omschrijving van uitvoer, zoals bepaald in § 66, lid 1, van de btw-wet. **[OR. 4]**

II. Toepasselijke bepalingen

II.A Nationale wetgeving

[10] De belastingvrijstelling bij uitvoer van goederen wordt geregeld in § 66 van de btw-wet. De voor het geval relevante wettekst luidde ten tijde van de feiten als volgt:

„(1) Voor de toepassing van deze wet wordt onder ‚uitvoer van goederen’ verstaan de uitgang van de goederen uit het grondgebied van de Unie naar het grondgebied van een derde land onder de voorwaarde dat de goederen zijn geplaatst onder de uitvoerregeling, de regeling voor passieve veredeling, de regeling voor extern douanevervoer, of indien aan de goederen een douanebestemming is toegekend met het oog op de wederuitvoer van goederen naar een plaats buiten het douanegebied van de Europese Gemeenschap. Voor de toepassing van deze wet wordt de plaatsing van goederen in of de levering van goederen met het oog op de plaatsing ervan in een vrije zone of een vrij entrepot in Tsjechië eveneens geacht onder uitvoer van goederen te vallen.

(2) De levering door de belastingplichtige van goederen die worden verzonden of vervoerd vanuit Tsjechië naar een derde land

- (a) door de verkoper of door een persoon die gemachtigd is door de verkoper, of
- (b) door de koper of door een persoon die gemachtigd is door de koper op voorwaarde dat de koper geen zetel of verblijfplaats heeft in Tsjechië en er niet over ruimten beschikt, met uitzondering van door de koper vervoerde goederen bestemd voor de uitrusting of de bevoorrading van pleziervaartuigen en sportvliegtuigen of van andere vervoermiddelen voor privégebruik,

is van belasting vrijgesteld bij uitvoer van goederen naar een derde land.

(3) De plaatsing van goederen in of de levering met het oog op de plaatsing ervan in een vrije zone of een vrij entrepot in Tsjechië wordt eveneens van belasting vrijgesteld en geeft recht op aftrek van belasting.

(4) Voor de levering van goederen aan een derde land wordt de handeling geacht plaats te vinden op het moment dat de goederen overeenkomstig de bevestiging van het douanekantoor het grondgebied van de Unie hebben verlaten. De belastingplichtige bewijst de levering van de goederen op het grondgebied van een derde land door middel van een belastingdocument, dat wordt omschreven in § 33a, onder a).

(5) De plaatsing van goederen in of de levering van goederen in een vrije zone of een vrij entrepot wordt geacht plaats te vinden op het moment waarop overeenkomstig de bevestiging van het douanekantoor het besluit betreffende de plaatsing van de goederen in een vrije zone of een vrij entrepot in Tsjechië is genomen. De belastingplichtige bewijst de plaatsing van goederen in of de levering van goederen in een vrije zone of een vrij entrepot door middel van een belastingdocument, dat wordt omschreven in § 33a, onder b).

(6) Wanneer de uitgang van de goederen naar een plaats buiten het grondgebied van de Unie door het douanekantoor niet is bevestigd op het belastingdocument, mag de belastingplichtige de uitgang van de goederen staven met andere bewijzen.”

[11] De levering van goederen onder § 66, lid 4, wordt bewezen door middel van een belastingdocument [zoals hierna omschreven]:

„§ 33a

Belastingdocument bij uitvoer

Voor de uitvoer van goederen wordt als ‚belastingdocument’ beschouwd:

- (a) een besluit van het douanekantoor betreffende de uitvoer van de goederen naar een derde land waarin het douanekantoor bevestigt dat de goederen het grondgebied van de Unie hebben verlaten, of [OR. 5]

■

(b) een besluit van het douanekantoor betreffende de plaatsing van goederen in een vrije zone of een vrij entrepot in Tsjechië.”

[12] Voor de zaak van verzoeker en voor het verzoek om een prejudiciële beslissing is het van wezenlijk belang dat op grond van de hierboven uiteengezette wetgeving inzake de belastingvrijstelling bij uitvoer vereist is dat de goederen worden geplaatst onder een van de douaneregelingen – uitvoer, passieve veredeling of extern douanevervoer. In de Uniewetgeving is dat niet opgenomen.

II. B Uniewetgeving

[13] De voorwaarden voor de belastingvrijstellingen bij uitvoer zijn opgenomen in hoofdstuk 6 van de btw-richtlijn, artikel 146 en volgende. Artikel 146 van de btw-richtlijn bepaalt het volgende:

„1. 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;
- (c) de levering van goederen aan erkende organisaties die deze goederen uit de Gemeenschap uitvoeren in het kader van hun menslievende, liefdadige of opvoedkundige werk buiten de Gemeenschap;
- (d) diensten bestaande uit werkzaamheden met betrekking tot roerende zaken die zijn verworven of ingevoerd teneinde deze werkzaamheden in de Gemeenschap te ondergaan, en die door of voor rekening van de dienstverrichter of de niet binnen hun respectieve grondgebied gevestigde afnemer worden vervoerd of verzonden naar een plaats buiten de Gemeenschap;
- (e) diensten, met inbegrip van vervoer en met die diensten samenhangende handelingen en met uitzondering van de overeenkomstig de artikelen 132 en 135 vrijgestelde diensten, wanneer die diensten rechtstreeks verband houden met de uitvoer of invoer van goederen die onder artikel 61 en artikel 157, lid 1, onder a), vallen.

2. De in lid 1, punt c), geregelde vrijstelling kan worden toegekend in de vorm van teruggaaf van de btw.”

[14] De algemene bepalingen van de btw-richtlijn die verband houden met de btw-vrijstellingen luiden in artikel 131 ervan 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.”

[15] De Uniewetgeving biedt de lidstaten derhalve de mogelijkheid om eveneens andere voorwaarden te stellen dan degene die in de hierboven aangehaalde bepalingen van de btw-richtlijn worden beoogd; er is evenwel niet uitdrukkelijk in grenzen voorzien die de nationale wetgever moet eerbiedigen.

III. Analyse van de prejudiciële vragen

[16] Tussen de partijen staat vast dat verzoeker tijdens de periode van 2012 tot en met 2014 per post goederen heeft geleverd – met name militaire memorabilia, ongeveer 400 à 500 stuks per maand, tegen prijzen die schommelen tussen 100 en 400 Tsjechische kroon (CZK) per stuk (tussen ca. 3,90 EUR en 15,60) – aan derde landen buiten de Europese Unie. Volgens verzoeker heeft hij op die manier aangetoond gebruik te hebben gemaakt van andere bewijzen in de zin van § 66, lid 6, van de btw-wet om aan te tonen dat de goederen de Europese Unie daadwerkelijk hebben verlaten. Hij betoogt dus dat hij heeft voldaan aan de vereiste voorwaarden voor een btw-vrijstelling [OR. 6]. De bestuurlijke autoriteiten noch de Krajský soud zijn verzoeker evenwel gevolgd in zijn juridische beoordeling.

[17] Verzoeker stelt in het hierboven uiteengezette betoog dat het voor het bewijs van de uitgang van de goederen en ter voldoening van de voorwaarden voor een btw-vrijstelling niet is vereist dat de goederen zijn geplaatst onder een van de douaneregelingen of dat dat feit wordt bewezen met een passend, door een douanekantoor te bevestigen document, maar dat het bewijs van de uitgang van de goederen eveneens op een andere manier kan worden geleverd, indien aldus vast komt te staan dat de goederen het grondgebied van de Unie daadwerkelijk hebben verlaten. Volgens verzoeker kunnen documenten die zijn afgegeven door postdiensten die voor het vervoer van die goederen naar derde landen hebben gezorgd, een dergelijk bewijs vormen. Hij voert aan dat de methode die de bestuurlijke autoriteiten opleggen om aan te tonen dat de uitgang van de goederen heeft plaatsgevonden en die is vermeld in § 66, lid 1, van de btw-wet evenwel niet beantwoordt aan de vereisten die voortvloeien uit artikel 131 van de btw-richtlijn. Verzoeker neemt dus het standpunt in dat de voorwaarden die in § 66 van de btw-wet zijn opgenomen om aanspraak te kunnen maken op een belastingvrijstelling, onevenredig zijn in vergelijking met de voorwaarden waaraan de belastingplichtige moet voldoen op grond van Uniewetgeving. Verzoeker verwijst in dat verband naar bovenvermelde arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2013, [...] BDV Hungary Trading Kft., C-563/12, EU:C:2013:854,

waarin het Hof van Justitie de evenredigheid van nationale wetgeving toetst aan artikel 131 van de btw-richtlijn.

[18] De Nejvyšší správní soud houdt bij zijn beoordeling van de vraag of verzoeker heeft voldaan aan de voorwaarden voor een btw-vrijstelling op grond van § 66 van de btw-wet niet alleen rekening met nationale wetgeving maar eveneens met Uniewetgeving. Net als de Krajský soud komt hij tot de slotsom dat het Unierecht geen voorwaarden stelt die overeenkomen met de voorwaarden die zijn opgenomen in § 66 van de btw-wet. Hij heeft ook overwogen of de uitvoer van goederen kan worden gestaafd met een ander bewijsstuk dan de betrokken douaneaangifte waarmee vast komt te staan dat de goederen zijn uitgevoerd naar een plaats buiten het grondgebied van de Unie, dat wil zeggen vast komt te staan dat aan de in § 66 van de btw-wet opgenomen voorwaarden is voldaan.

[19] De Nejvyšší správní soud schenkt eveneens aandacht aan het arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2013, BDV Hungary Trading Kft., C-563/12, EU:C:2013:854, vwaarin het Hof ingaat op de uitlegging van artikel 146 van de btw-richtlijn. Hij stelt evenwel vast dat het geval dat aan hem wordt voorgelegd verschilt van het arrest BDV Hungary Trading Kft., waardoor de conclusies van dit arrest niet zomaar kunnen worden doorgetrokken naar het voorliggende geval.

[20] In het arrest BDV Hungary Trading Kft. stond, net als in het voorliggende geval, vast dat de levering van de goederen had plaatsgevonden en dat de goederen die in het hoofdgeding het voorwerp van de transacties uitmaakten, het grondgebied van de Unie fysiek hadden verlaten. De Hongaarse wetgeving schreef evenwel in dat geval voor dat de goederen die bestemd waren om te worden uitgevoerd het grondgebied van de Unie voor de toepassing van de belastingvrijstelling bij uitvoer binnen een bepaalde termijn moesten verlaten. Het Hof van Justitie was in die zaak van oordeel dat de btw-richtlijn daarentegen geen vergelijkbare voorwaarde stelde als in de Hongaarse wetgeving was opgenomen. Wanneer een belastingplichtige die termijn overschrijdt, wordt zijn aanspraak op belastingvrijstelling bij uitvoer hem bijgevolg definitief ontzegd. Het Hof van Justitie verwees in dat verband eveneens naar artikel 131 van de btw-richtlijn, dat lidstaten de mogelijkheid bood andere voorwaarden te stellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstellingen te verzekeren en om elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen. Het merkte evenwel op dat de door de lidstaten gestelde voorwaarden eveneens in overeenstemming moesten zijn met de algemene rechtsbeginselen die deel uitmaken van de rechtsorde van de Unie. In het bijzonder het rechtszekerheidsbeginsel, het evenredigheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel vallen onder dergelijke beginselen. Lidstaten moeten enerzijds middelen aanwenden waarmee het door het nationale recht nagestreefde doel doeltreffend kan worden bereikt, maar anderzijds moet dat nagestreefde doel de doelstellingen en beginselen van de betrokken wettelijke regeling van de Unie zo min mogelijk aantasten.

[21] Het Hof van Justitie heeft in het arrest BDV Hungary Trading Kft. geoordeeld dat artikel 146, lid 1, en artikel 131 van de btw-richtlijn aldus moeten

worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling [OR. 7] volgens welke bij een uitvoerlevering goederen die bestemd zijn voor uitvoer naar een plaats buiten de Unie, het grondgebied van de Unie binnen een vaste termijn van drie maanden of 90 dagen na de leveringsdatum moeten hebben verlaten, wanneer de loutere overschrijding van die termijn tot gevolg heeft dat de belastingplichtige de vrijstelling voor die levering definitief wordt ontzegd.

[22] Het Hof van Justitie heeft in dat geval dus duidelijk benadrukt dat een termijn in strijd is met Unierecht wanneer de overschrijding ervan automatisch tot gevolg heeft dat de belastingplichtige een belastingvrijstelling definitief wordt ontzegd. Volgens het standpunt van de Nejvyšší správní soud kunnen de gevolgen die aan het arrest van het Hof van Justitie worden verbonden voor de Hongaarse regeling evenwel niet zonder meer worden toegepast op de Tsjechische regeling. Die laatste formuleert geen uitdrukkelijke termijnvoorwaarden, zoals de Hongaarse regeling. Volgens de Nejvyšší správní soud vertoont de kwestie van de regeling waarbij het overschrijden van een vaste termijn gevolgen heeft voor de uitvoer van goederen en voor het recht op belastingvrijstelling bij die uitvoer, geen gelijkenis met de kwestie van de regeling waarbij aan de vrijstelling de voorwaarde wordt verbonden dat de goederen worden geplaatst onder een van de opgesomde douaneregelingen en dit op een wettelijk voorgeschreven wijze wordt aangetoond.

[23] Het staat vast dat het Hof van Justitie uitsluitend bevoegd is om de kwestie betreffende de uitlegging van de omstreden bepalingen van de btw-richtlijn definitief en in laatste aanleg te beslechten en dat de Nejvyšší správní soud een rechterlijke instantie is waarvan de beslissing in dit geval niet vatbaar is voor hoger beroep en bijgevolg ertoe gehouden is het Hof van Justitie krachtens de derde alinea van artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU) te verzoeken om een prejudiciële beslissing, tenzij de vraag volledig kan worden beantwoord op grond van vaste rechtspraak van het Hof van Justitie (*acte éclairé*) of het antwoord op die vraag evident en ondubbelzinnig is en de mogelijkheid van een andere uitlegging uitsluit (*acte clair*).

[24] Zoals hierboven vermeld neemt de Nejvyšší správní soud het standpunt in dat het Hof van Justitie binnen het gevraagde kader nog geen uitspraak heeft gedaan over de uitlegging van de artikelen 131 en 146 van de btw-richtlijn, omdat het in het arrest BDV Hungary Trading Kft. uitspraak heeft gedaan over een wezenlijk andere vraag.

[25] De verwijzende rechter stelt ook niet vast dat het antwoord op de vraag in die mate onomstotelijk vaststaat dat sprake is van een *acte clair* [...].

[Herhaling van de prejudiciële vragen]

[26] 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 Gemeenschap. Volgens de Nejvyšší správní soud hebben de lidstaten niet de keuze maar zijn ze verplicht om dergelijke leveringen vrij te stellen. De lidstaten kunnen weliswaar op grond van artikel 131 van de btw-richtlijn voorwaarden stellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de belastingvrijstellingen te verzekeren en in hun nationale wetgeving andere voorwaarden opnemen (dan die zijn vermeld in de btw-richtlijn) om elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen, maar die voorwaarden moeten niettemin, zoals het Hof van Justitie heeft vastgelegd in zijn rechtspraak, de fundamentele rechtsbeginselen van de Unie eerbiedigen. De Nejvyšší správní soud is er in het onderhavige geval niet van overtuigd dat de voorwaarden van § 66, lid 1, van de btw-wet in overeenstemming zijn met de vereisten die voortvloeien uit artikel 146 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 131 ervan. Hoewel de in § 66 van de btw-wet geformuleerde voorwaarden zijn ingevoerd om belastingfraude en andere vormen van wetsomzeiling te voorkomen, staat het volgens de Nejvyšší správní soud niet helemaal vast of die voorwaarden eveneens in overeenstemming zijn met de fundamentele rechtsbeginselen van de Unie, in het bijzonder met het rechtszekerheidsbeginsel, het vertrouwensbeginsel en het evenredigheidsbeginsel. De vraag die rijst is of de nationale wetgever het kader te buiten gaat dat die algemene **[OR. 8]** vereisten scheppen wanneer hij als voorwaarde stelt dat een belastingplichtige volgens een wettelijk voorgeschreven methode aantoont dat de goederen onder een van de douaneregelingen zijn geplaatst. De Nejvyšší správní soud is van oordeel dat de nationale wetgeving afwijkt van de randvoorwaarden die het Unierecht oplegt en van de fundamentele rechtsbeginselen van de Unie voor zover de belastingplichtige feitelijk kan aantonen dat de goederen het grondgebied van de Unie daadwerkelijk hebben verlaten.

IV. Conclusies

[Formaliteiten en stappen in de procedure]

[Omissis]

[OR. 9]

[Omissis]