



Datum van inontvangstneming : 13/06/2018

Zaak C-276/18

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:

24 april 2018

Verwijzende rechter:

Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (bestuurs- en arbeidsrechter, Boedapest, Hongarije)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

1 maart 2018

Verzoekende partij:

KrakVet Marek Batko sp. K.

Verwerende partij:

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

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Bestuursrechtelijk beroep in belastingzaken

Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing

Het verzoek om een prejudiciële beslissing wordt ingediend met als doel vast te stellen of richtlijn 2006/112/EG [van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde] (hierna: „btw-richtlijn”) en verordening (EU) nr. 904/2010 [van de Raad van 7 oktober 2010 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde] in de weg staan aan een praktijk van een nationale belastingdienst die, met betrekking tot eenzelfde belastingplichtige en eenzelfde transactie, eenzijdig, zonder medewerking van de belastingdienst van een tweede lidstaat, een nieuwe

kwalificatie toekent aan een transactie die reeds is gekwalificeerd na een inspectie door de belastingdienst van die andere lidstaat, met als gevolg dat er dubbele belasting wordt geheven. Voorts wordt verzocht om uitlegging van de zinsnede „levering van goederen die door of voor rekening van de leverancier worden verzonden of vervoerd” in artikel 33, lid 1, eerste zin, van de btw-richtlijn.

Rechtsgrondslag: artikel 267 VWEU.

Prejudiciële vragen

- 1) Moeten de doelstellingen van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde [(„btw-richtlijn”), inzonderheid de vereisten inzake het voorkomen van bevoegdheidsconflicten tussen de lidstaten en van dubbele belastingheffing, zoals bedoeld in de overwegingen 17 en 62, en verordening (EU) nr. 904/2010 van de Raad [van 7 oktober 2010 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde], inzonderheid de overwegingen 5, 7 en 8 en de artikelen 28 tot en met 30, aldus worden uitgelegd dat deze in de weg staan aan een praktijk van een belastingdienst van een lidstaat die leidt tot dubbele belastingheffing van de belastingplichtige door een transactie een kwalificatie toe te kennen die afwijkt zowel van de juridische uitlegging van dezelfde transactie en dezelfde feiten door de belastingdienst van een andere lidstaat als van het antwoord op een bindende vraag dat deze laatste belastingdienst heeft verstrekt op grond van die uitlegging, alsook van de bevestigende conclusie met betrekking tot beide waartoe de genoemde belastingdienst is gekomen in de uitgevoerde belastinginspectie?
- 2) Kan de belastingdienst van een lidstaat, indien uit het antwoord op de eerste vraag blijkt dat deze praktijk niet strijdig is met het [Unierecht], rekening houdend met [de btw-richtlijn] en het Unierecht, eenzijdig een belastingplicht vaststellen, zonder in aanmerking te nemen dat de belastingdienst van een andere lidstaat reeds meerdere keren, eerst op verzoek van de belastingplichtige en daarna in zijn besluiten op grond van een inspectie, de overeenstemming van het handelen van deze belastingplichtige met het Unierecht heeft bevestigd?

Of moeten de belastingdiensten van beide lidstaten samenwerken en tot overeenstemming komen, om te voldoen aan het beginsel van fiscale neutraliteit en om dubbele belastingheffing te voorkomen, opdat de belastingplichtige slechts in een van die landen [btw] hoeft te betalen?

- 3) Moeten, indien uit het antwoord op de tweede vraag blijkt dat de belastingdienst van een lidstaat de fiscale kwalificatie eenzijdig kan wijzigen, de bepalingen van [de btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat de belastingdienst van een tweede lidstaat verplicht is de belasting die door

deze dienst is vastgesteld in het antwoord op een bindende vraag, en die is betaald over een periode die is afgesloten met een inspectie, terug te geven aan de btw-plichtige, om op die wijze zowel het voorkomen van dubbele belastingheffing als de inachtneming van het beginsel van fiscale neutraliteit te waarborgen?

- 4) Hoe moet de zinsnede in de eerste zin van lid 1 van artikel 33 van [de btw-richtlijn], volgens welke het vervoer wordt uitgevoerd „door of voor rekening van de leverancier”, worden uitgelegd? Omvat deze zinsnede de situatie waarin de belastingplichtige, als verkoper op een onlineverkoopplatform, de koper de mogelijkheid biedt om een overeenkomst te sluiten met een logistiekonderneming waarmee genoemde verkoper samenwerkt in het kader van verscheidene verkooptransacties, wanneer de koper ook vrij kan kiezen voor een andere vervoerder dan de voorgestelde en de koper en de vervoerder de vervoersovereenkomst sluiten zonder tussenkomst van de verkoper?

Is het voor uitleggingsdoeleinden relevant – inzonderheid rekening houdend met het rechtszekerheidsbeginsel – dat de lidstaten de wetgeving tot omzetting van genoemde bepaling van [de btw-richtlijn] vóór 2021 moeten wijzigen, zodat artikel 33, lid 1, van deze richtlijn ook moet worden toegepast in geval van indirecte samenwerking bij de keuze van de vervoerder?

- 5) Moet het Unierecht, met name [de btw-richtlijn], aldus worden uitgelegd dat de hieronder beschreven feiten, als geheel of afzonderlijk, relevant zijn voor de beoordeling of de belastingplichtige, teneinde artikel 33 van [de btw-richtlijn] te omzeilen en zich bijgevolg schuldig te maken aan misbruik van recht, juridische betrekkingen heeft gevormd tussen de onafhankelijke ondernemingen die de levering, de verzending of het vervoer van de goederen uitvoeren, waarmee hij beoogt gebruik te maken van de omstandigheid dat de btw-druk in de andere lidstaat lager is[,] [en waarbij]
- 5.1) de logistiekonderneming die het vervoer uitvoert banden heeft met de belastingplichtige en, behalve vervoersdiensten, ook andere diensten verricht voor de belastingplichtige[;] [terwijl]
- 5.2) de klant te allen tijde kan afzien van de keuze die de belastingplichtige hem voorstelt – namelijk dat de logistiekonderneming waarmee de belastingplichtige een contractuele relatie onderhoudt, wordt belast met het vervoer – en het vervoer kan toevertrouwen aan een andere vervoerder of de goederen zelf kan ophalen?

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

(PB 2006, L 347, blz. 1; rectificatie in PB 2007, L 335, blz. 60): overwegingen 17 en 62 en de artikelen 32 en 33.

- Verordening (EU) nr. 904/2010 van de Raad van 7 oktober 2010 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (PB 2010, L 268, blz. 1): overwegingen 5 en 8 en de artikelen 7, 13 en 28 tot en met 30.
- Rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie, inzonderheid: de arresten van 16 oktober 2014, ██████████ (C-605/12, EU:C:2014:2298); 17 december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832); 26 april 2017, ██████████ (C-564/15, EU:C:2017:302); 19 december 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854), en 6 maart 1997, ██████████ e.a. (C-167/95, EU:C:1997:105).

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

- § 117, lid 2, van de Polgári Törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény (wet IV van 1959 tot vaststelling van het burgerlijk wetboek).
- Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (wet XCII van 2003 betreffende de algemene belastingprocedure; hierna: „wet betreffende de algemene belastingprocedure”): § 1, lid 3; § 2, lid 1; § 6, lid 1; § 86, lid 1; § 95, lid 1; § 97, leden 4, 5 en 6; § 108, leden 1, 1 bis, 3 en 5; § 170, lid 1; § 172, lid 1, en § 178, punt 3.
- Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (wet CXXVII van 2007 inzake de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „btw-wet”): § 2; § 25; § 29, lid 1; § 30, lid 1; § 55, leden 1 en 2; § 56; § 82, lid 1, en § 138.
- Informatiepakket nr. 29 van de nationale belastingdienst inzake ketentransacties.

Korte uiteenzetting van de feiten en het hoofdgeding

- 1 Verzoekster is een in Polen opgerichte en gevestigde vennootschap zonder vestiging, kantoor of magazijn in Hongarije.
- 2 Verzoekster verkoopt producten voor dieren (hoofdzakelijk honden- en kattenvoer) via, specifiek, de internetpagina www.zoofast.hu. Dankzij dit onlineverkoopplatform had verzoekster een groot aantal klanten in Hongarije.
- 3 In 2012 realiseerde de verzoekende vennootschap door middel van de Poolse vervoersonderneming Krysztóf Batko Global Trade, waarmee zij nauwe contractuele banden onderhield, het vervoer van haar producten naar Hongarije, in concreto naar Sprinter Futárszolgálat Kft. en de vestigingen van GLS General

Logistics Systems Hungary Kft. Deze laatste twee ondernemingen vervoerden de producten vervolgens naar de Hongaarse klanten.

- 4 De betaling van de prijs van de aangeschafte goederen geschiedde onder rembours of contant aan de bezorgdienst, en de ontvangen bedragen werden gestort op een rekening van Krysztof Batko Global Trade bij een Hongaarse bank.
- 5 De belastingdienst in eerste aanleg voerde een inspectie achteraf uit van de aangiften van de belasting over de toegevoegde waarde van verzoekster over het jaar 2012, en kende haar in dat verband een fiscaal nummer toe.
- 6 Ook voerde hij daarmee samenhangende controles uit bij de ondernemingen Sprinter Futárszolgálat Kft[.] en GLS General Logistics Systems Hungary Kft[.] met betrekking tot de door verzoekster verrichte activiteiten, teneinde te bepalen of moest worden aangenomen dat verzoekster voor btw-doeleinden in Hongarije was gevestigd.
- 7 De belastingdienst in eerste aanleg stelde ten aanzien van Sprinter Futárszolgálat Kft. vast dat deze onderneming, voor rekening van Krysztof Batko Global Trade, in 2012 koeriers- en pakketbezorgingsdiensten had verricht ten gunste van verzoekster voor een bedrag van in totaal 217 087 988 HUF. Tevens stelde hij vast dat de plaats van ontvangst van de goederen het centrale magazijn van Sprinter in Boedapest was.
- 8 Wat GLS General Logistics Systems Hungary Kft. betreft, stelde de belastingdienst in eerste aanleg vast dat deze onderneming, in opdracht van GLS General Logistics Systems Slovakia s.r.o., in 2012 pakketbezorgingsdiensten onder rembours voor rekening van verzoekster en van Krysztof Batko Global Trade had verricht voor een bedrag van in totaal 64 011 046 HUF.
- 9 Op grond van de bepalingen van de Unie inzake samenwerking in belastingzaken richtte de belastingdienst in eerste aanleg een verzoek om inlichtingen tot de Poolse belastingdienst, die antwoordde dat Krysztof Batko Global Trade, krachtens de met verzoekster gesloten overeenkomst, de op de internetpagina van verzoekster bestelde producten verpakte en verzond naar, onder andere, Hongaarse klanten. De producten waren eigendom van verzoekster en werden voorzien van een etiket en ingepakt door werknemers van Krysztof Batko Global Trade in het magazijn van verzoekster.
- 10 Bovendien gaf de belastingdienst in eerste aanleg opdracht voor een onderzoek van de informatie die op internet, op de pagina www.zoofast.hu, kon worden gevonden voor het jaar 2012, teneinde de in de litigieuze periode geldende algemene contractvoorwaarden van de onderneming te bepalen, die ten tijde van de inspectie niet meer beschikbaar waren en waarvan de inhoud slechts kon worden afgeleid uit de verklaring van de directeur van de onderneming.
- 11 In het besluit van de belastingdienst in eerste aanleg werd voor het jaar 2012 het bestaan van een belastingverschil ten belope van in totaal 58 910 000 HUF ten

laste van verzoekster vastgesteld, welk bedrag een belastingschuld vormde, zodat een sanctie van 117 820 000 HUF en een vertragingsboete van 10 535 000 HUF werden opgelegd. Voorts legde de belastingdienst in eerste aanleg verzoekster in zijn besluit een geldboete van 500 000 HUF op wegens het niet-nakomen van de verplichting om een aanvraag tot [btw-]identificatie in te dienen.

- 12 Op 25 mei 2016 deed de belastingdienst in eerste aanleg kennisgeving van het besluit aan verzoekster, die op 8 juni 2016 opmerkingen indiende.
- 13 Verzoekster tekende bezwaar aan tegen het besluit van de belastingdienst in eerste aanleg, welk besluit in de bezwaarprocedure werd bevestigd bij besluit van 23 januari 2017 van verweerster (hierna: „besluit van verweerster”).

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

Argumenten van verzoekster

- 14 Verzoekster betoogt dat het de klanten van de internetpagina zijn die haar om hulp vragen bij het vinden van een betrouwbare vervoerder om de op die internetpagina aangeschafte goederen naar hun woningen te vervoeren. In dit verband werd op de internetpagina de onderneming Krysztof Batko Global Trade genoemd als de aanbevolen vervoerder.
- 15 Indien de klant koos voor deze vervoerder, was het de klant zelf die zorg droeg voor de verzending van de aangeschafte producten, het in de arm nemen van de vervoersonderneming en het sluiten van de vervoersovereenkomst, ook al was hij tot die keuze gekomen met hulp van verzoekster.
- 16 Indien de klant de vervoerstaken toevertrouwde aan Krysztof Batko Global Trade, sloot hij een daartoe bestemde overeenkomst met deze onderneming. De vervoersonderneming liet de op de internetpagina aangeschafte producten door haar eigen werknemers en met eigen of gehuurde voertuigen ophalen in de gebouwen van verzoekster en bracht ze hetzij naar haar eigen magazijn, hetzij naar het land van bestemming. In het land van bestemming – waar de vervoersonderneming in algemene zin weinig ervaring met en schaarse kennis van het terrein had – deed zij een beroep op onderaannemers en lokale vervoersondernemingen voor het vervoer van de aangeschafte goederen naar de klant, op het door de klant opgegeven adres. In deze context werkte verzoekster zelf ook met de aanbevolen vervoersonderneming samen bij verschillende logistieke, opslag- en agentuuractiviteiten.
- 17 De betaling van de tegenprestatie verliep in omgekeerde richting aan die van het vervoer: de eindonderaannemer die het vervoer had uitgevoerd (in Hongarije GLS of Sprinter Futárszolgálat) maakte het door de klant bij de levering betaalde bedrag over aan de lastgevende onderneming waarmee hij een overeenkomst had gesloten, te weten Krysztof Batko Global Trade. Tot slot maakte de[ze laatste] vervoersonderneming het geïnde bedrag over aan verzoekster.

- 18 Verzoekster richtte een verzoek tot de Poolse belastingdienst om zich uit te spreken over de plaats van levering van de goederen in het hierboven beschreven handelsnetwerk, en, daaruit volgend, het belastingtarief dat moest worden toegepast op de in het geding zijnde goederenleveringen. In het door de Poolse belastingdienst op het bindende verzoek verstrekte antwoord (dat bindend is voor verzoekster, de Poolse belastingdienst en de Poolse gerechten) werd verklaard dat de transacties van verzoekster geen verkoop op afstand vormden, zodat de plaats van levering diende te worden bepaald op grond van algemene beginselen, ongeacht het totale bedrag van de verkopen die waren gerealiseerd in het land in kwestie. Aldus geredeneerd bevindt de plaats van levering zich in Polen.
- 19 Volgens het antwoord op het door verzoekster ingediende bindende verzoek moet verzoekster btw betalen in Polen. Indien zij niet aan deze verplichting zou hebben voldaan, had zij door de Poolse belastingdienst kunnen worden beboet.
- 20 In 2014 heeft de Poolse belastingdienst een inspectie met betrekking tot verzoekster verricht voor het litigieuze belastingjaar (2012), waarna hij verklaarde dat verzoekster terecht btw in rekening had gebracht in Polen over de aan particulieren geleverde goederen en dat de daadwerkelijke activiteit van verzoekster overeenkwam met die welke werd beschreven in het antwoord op het bindende verzoek.
- 21 Volgens verzoekster kan het verzoek om inlichtingen van de Hongaarse belastingdienst worden opgevat als in wezen formeel van aard, aangezien verweerster daarin voorbijgaat aan de bevindingen van de Poolse belastingdienst en het antwoord van deze dienst op het bindende verzoek.
- 22 Verzoekster is van mening dat de gedraging van verweerster een inbreuk vormt op § 97, leden 4 tot en met 6, van de wet betreffende de algemene belastingprocedure, daar de bevindingen van verweerster indruisen tegen de feiten, bevindingen en bescheiden die haar door de Poolse belastingdienst ter beschikking waren gesteld, en dus niet op bewijs zijn gebaseerd, en dat verweerster ook de ten gunste van verzoekster sprekende omstandigheden niet juist heeft gewogen door geen enkele notie te nemen van de bevinding van de Poolse belastingdienst dat verzoekster overeenkomstig het Unierecht had gehandeld.
- 23 Volgens verzoekster vormt het handelen van verweerster een schending van verordening nr. 904/2010, inzonderheid overweging 7 daarvan, aangezien verweerster niet heeft samengewerkt met haar Poolse tegenhanger en ook geen duidelijkheid heeft geschapen over de tegenstrijdigheden tussen de bevindingen van de Poolse belastingdienst en haar eigen bevindingen (blijkend uit het feit dat verweerster van mening is dat de plaats van uitvoering van de transacties Hongarije is, hoewel zij onmiskenbaar bekend was met de diametraal tegengestelde conclusie waartoe de Poolse belastingdienst was gekomen na de inspectie), noch om aanvullende inlichtingen heeft verzocht (zoals, bijvoorbeeld,

met betrekking tot de motivering van verzoekster), noch een gezamenlijke controleprocedure ten aanzien van verzoekster heeft ingeleid.

- 24 Verzoekster is van mening dat verweerster door haar handelen tevens inbreuk heeft gemaakt op artikel 13, lid 1, onder b), van verordening nr. 904/2010, aangezien zij na het bereiken van een conclusie over de litigieuze transacties die afweek van die tot welke de Poolse belastingdienst was gekomen, de Poolse belastingdienst niet in kennis heeft gesteld van haar bevindingen, ook al luiden die dat de plaats van uitvoering niet meer Polen was, maar Hongarije, en dat, bijgevolg, ook de belastingplicht opkwam in Hongarije.
- 25 Volgens verzoekster hebben de in het besluit van verweerster geformuleerde bevindingen bovendien tot gevolg dat de over de litigieuze transacties verschuldigde btw niet alleen moet worden betaald in Polen, maar ook in Hongarije. De door verweerster genoemde mogelijkheid dat verzoekster verzoekt om teruggaaf van de in Polen betaalde btw, tot de betaling waarvan zij niet verplicht zou zijn, is uitgesloten zolang de Poolse belastingdienst zich op het standpunt stelt dat de heffing en betaling van de belasting juist zijn.
- 26 Verzoekster is van mening dat zij niet binnen de werkingssfeer van de wet betreffende de algemene belastingprocedure valt, en dat zij derhalve niet kan worden geacht een belastingplichtige overeenkomstig § 6, lid 1, van deze wet te zijn, zonder dat de Hongaarse regeling haar de verplichting oplegt om in Hongarije belasting te betalen.
- 27 Met een beroep op § 3, lid 1, van de wet betreffende de algemene belastingprocedure ontkent verzoekster tevens binnen de subjectieve werkingssfeer van die wet te vallen, aangezien zij noch haar zetel noch een vestiging in Hongarije heeft, geen economische activiteit ontplooit in Hongarije en daar geen inkomsten of winst realiseert, en zij, indien verweerster geen onwettige procedure tegen haar had ingeleid, ook geen partij zou zijn geweest in enige administratieve of gerechtelijke procedure.
- 28 In het licht van het voorgaande is verzoekster, in beginsel, geen belastingplichtige tegen wie verweerster rechtstreeks belastingprocedures kan inleiden. Hieruit volgt in de eerste plaats dat aan verzoekster geen geldboete kon worden opgelegd wegens niet-nakoming van de verplichting om een aanvraag tot identificatie in te dienen, aangezien § 172, lid 1, onder c), van de wet betreffende de algemene belastingprocedure slechts in deze mogelijkheid voorziet voor „belastingplichtigen”. In de tweede plaats kon aan verzoekster ook geen geldboete worden opgelegd wegens het verbergen van inkomsten, omdat verzoekster, in beginsel, geen verplichting heeft om belasting te betalen in Hongarije en uitsluitend de Poolse belastingdienst bevoegd is om haar aan een inspectie te onderwerpen. Verzoekster stelt dat zij, overeenkomstig de bepalingen die op haar van toepassing zijn, btw heeft aangegeven en betaald in Polen, en dat er derhalve in principe geen sprake kan zijn van het verbergen van inkomsten voor de fiscus. Anders dan wordt verklaard in het besluit van verweerster, vloeit de

belastingenschuld niet voort uit het verbergen van inkomsten, maar uit het feit dat, terwijl volgens de Poolse belastingdienst en verzoekster de btw moest worden betaald in Polen, de Hongaarse verweerder van mening is dat de btw in Hongarije moest worden betaald. Bijgevolg is hier geen sprake van het verbergen van inkomsten, maar van een verschillende beoordeling van de feiten. In de derde plaats vloeit de onwettigheid van de door verweerder uitgevoerde beoordelingsprocedure tevens voort uit het feit dat verzoekster niet de hoedanigheid van belastingplichtige heeft en de belastingplicht die haar is opgelegd in Polen ten volle heeft vervuld. Verzoekster heeft namelijk de Poolse belastingdienst alle door de Poolse belastingwetgeving vereiste bescheiden ter staving van haar activiteit verstrekt en aangedragen, en voorts had verweerder, in geval zij het ontbreken van enig onderbouwend document had vastgesteld in de procedure, dat document rechtstreeks bij de Poolse belastingdienst moeten opvragen. Indien zij de door de Poolse belastingdienst aangedragen bescheiden onvoldoende achtte, had zij deze dienst een nieuw verzoek om inlichtingen moeten sturen, in plaats van de beoordelingsprocedure toe te passen.

- 29 Voorts betoogt verzoekster dat de komende wijziging van de btw-richtlijn en de tekst van het wijzigingsvoorstel tevens bevestigen dat de onderzochte transacties geen verkoop op afstand vormen, aangezien, overeenkomstig de voorgestelde wijziging van artikel 33 van de richtlijn, met ingang van 1 januari 2021 niet alleen door of voor rekening van de leverancier uitgevoerde vervoersdiensten als verkoop op afstand worden beschouwd, maar ook „rechtstreeks of indirect” door of voor rekening van de leverancier uitgevoerde vervoersdiensten. Uit het voorgaande kan a contrario worden afgeleid dat, overeenkomstig de huidige tekst van de in het geding zijnde bepaling, vervoer dat slechts op indirecte wijze wordt uitgevoerd door of voor rekening van de leverancier geen afstandsverkoop vormt. Op grond hiervan stelt verzoekster – hoewel zij beweert niet te hebben bijgedragen aan het vervoer, zelfs niet indirect – dat aangezien er nog geen bepaling met deze strekking bestaat, de indirecte bijdrage pas met ingang van 1 januari 2021 tot de vaststelling van verkoop op afstand leidt.
- 30 Volgens verzoekster bevestigt zowel de systematische uitlegging van de bepalingen inzake de plaats van uitvoering als de argumentatie van verzoekster zelf dat de plaats van uitvoering van de transacties Polen is. Verzoekster is van mening dat de plaats van uitvoering van de transacties in kwestie slechts Hongarije kan zijn „indien de goederen door of voor rekening van de leverancier worden verzonden of vervoerd”. Terwijl het duidelijk is dat ondubbelzinnig kan worden vastgesteld of de verkoper zelf het vervoer ter hand heeft genomen, geeft noch de btw-wet, noch de btw-richtlijn uitsluitsel over hetgeen moet worden verstaan onder „voor rekening van de leverancier”. De bepalingen van de btw-wet inzake ketentransacties, volgens welke de plaats van levering van de goederen moet worden bepaald aan de hand van de vraag wie persoonlijk de goederen heeft vervoerd of voor rekening van wie het vervoer door een derde is uitgevoerd, kunnen van nut zijn bij de beantwoording van deze vraag. Bijgevolg werpt zich in beide gevallen de vraag op voor wiens rekening het vervoer wordt uitgevoerd. In deze context beroept verzoekster zich op informatiepakket nr. 29 van de

belastingdienst inzake ketentransacties, volgens hetwelk „het vervoer is verbonden met de verkoop – met als gevolg dat de plaats van levering dient te worden bepaald op basis van het vertrekpunt van deze verkoop – wanneer bij de verkoop wordt opgetreden door de persoon die het vervoer in eigen naam uitvoert of de persoon die daartoe opdracht geeft”. Volgens de Hongaarse rechtsleer kan deze omstandigheid worden bepaald door te bepalen wie van de deelnemers aan een ketenverkoop het vervoer opdraagt aan de vervoersonderneming of wie [zelf] de goederen vervoert met zijn eigen vervoersmiddelen. Verzoekster stelt dat zij niet de persoon is geweest die de goederen heeft vervoerd en dat niet zij, maar de klant degene is geweest die de vervoersonderneming opdracht heeft gegeven tot het vervoer.

Argumenten van verweerster

- 31 Verweerster merkt op dat zij, bij het doorlopen van de procedure, heeft voldaan aan de op haar rustende verplichtingen inzake de opheldering van de feiten en de bewijslast. Zij heeft een internationaal verzoek tot de Poolse belastingdienst gericht om de op naam van verzoekster afgegeven facturen te verkrijgen. Volgens verweerster heeft de Poolse belastingdienst niet alle in het internationale verzoek om inlichtingen gevraagde bescheiden ter beschikking gesteld aan de belastingdienst in eerste aanleg.
- 32 Tijdens een inspectie achteraf heeft zij een multilaterale controle geïnitieerd, waarin zij de medewerking had willen krijgen van, onder andere, de Poolse belastingdienst, die tegenover de Hongaarse belastingdienst evenwel op geen enkele wijze blij gaf van een intentie om [in die procedure] op te treden.
- 33 Op een zeker moment in de procedure heeft verweerster er bij verzoekster op aangedrongen om de voor de belastingheffing relevante interne registers en bescheiden over te leggen, inlichtingen ingewonnen bij de klanten van verzoekster die geen btw-identificatienummer hadden in Hongarije, hiermee samenhangende controles uitgevoerd bij de ondernemingen die de goederen hadden vervoerd, en de algemene contractvoorwaarden van verzoekster alsook de informatie die was opgeslagen op verzoeksters internetpagina geanalyseerd.
- 34 Volgens verweerster werd de vervoersovereenkomst slechts in schijn tussen de vervoerder en de Hongaarse klanten gesloten, daar de opdracht voor het vervoer in werkelijkheid werd gegeven door verzoekster. De keuze van de vervoerder was voor de kopers niet meer dan een ondergeschikte kwestie, aangezien zij geen enkele band onderhielden met de Poolse onderneming Krysstof Batko Global Trade. Volgens de beschikbare informatie werd het vervoer van de goederen naar Hongarije door de klanten aan geen enkele andere onderneming toevertrouwd dan aan Krysstof Batko Global Trade.
- 35 Daar voegt verzoekster aan toe dat, in afwijking van hetgeen in het administratieve bezwaar werd aangevoerd, niet de klant maar verzoekster het

vervoer regelde, zodat de organisatie van de verkoop en van het vervoer niet los van elkaar stonden.

- 36 Volgens haar waren de Hongaarse klanten niet de daadwerkelijke eigenaren van de aan de vervoerder overgedragen goederen. Het was de vervoerder die het aan de vervoersovereenkomst verbonden risico liep, hetgeen impliceert dat de levering van de goederen volgens § 9, lid 1, van de btw-wet niet had plaatsgevonden zolang de goederen niet waren overgedragen aan de Hongaarse klanten.
- 37 Met betrekking tot de beoordelingsprocedure betoogt verweerster dat de belastingdienst verzoekster, als belastingplichtige, ook de in de procedure niet bewezen feiten en omstandigheden kan verwijten, door de bewijslast om te keren, waardoor voor de belastingplichtige de verplichting ontstaat om de opmerkingen die zij tegen de beoordeling heeft geformuleerd met betrouwbare gegevens te staven.
- 38 Wat de fiscale boete betreft, stelt verweerster dat zij bij de oplegging daarvan de toepasselijke wetgeving heeft geëerbiedigd.
- 39 Zij wijst erop dat het antwoord op de bindende vraag waarop verzoekster zich in haar bestuursrechtelijk beroep beroept, niet kan worden toegepast op de onderhavige zaak.
- 40 Met betrekking tot de transacties die het voorwerp van de inspectie waren, heeft verweerster vastgesteld dat verzoekster verkopen op afstand had verricht en dat, gegeven het feit dat de waarde van haar verkopen aan Hongaarse particulieren het bedrag van 35 000 EUR overschreed, de plaats van uitvoering van deze transacties was gelegen in Hongarije. Desondanks heeft verzoekster haar activiteit niet in Hongarije aangegeven, noch verzocht om de toekenning van een fiscaal nummer. In aanmerking genomen dat de plaats van uitvoering Hongarije is, is verweerster van mening dat verzoekster de btw in Polen heeft afgedragen zonder daartoe verplicht te zijn en dat zij, om die reden, om de teruggaaf ervan kan verzoeken.
- 41 Verweerster preciseert dat, door de afgifte van facturen tegen het Poolse btw-tarief van 8 %, verzoekster heeft geprofiteerd van het verschil tussen het Poolse en het Hongaarse btw-tarief en op die manier een aanzienlijk economisch voordeel heeft behaald. Verder merkt zij op dat verzoekster ook in andere lidstaten een voordeel verkrijgt door lagere btw-tarieven dan het Poolse toe te passen.
- 42 Volgens verweerster kan het verbergen van inkomsten waaraan verzoekster zich schuldig zou hebben gemaakt, worden aangetoond door het feit dat zij winstgevendende activiteiten heeft ontplooid in Hongarije zonder te hebben voldaan aan de voor die activiteiten vereiste aangifte- en betalingsverplichtingen. Verweerster is van mening dat de omstandigheid dat verzoekster haar verplichtingen inzake de aangifte en betaling van btw in Polen al dan niet heeft vervuld, niet relevant is voor een uitspraak over de kwestie.

- 43 Met betrekking tot het argument van verzoekster betreffende het voorkomen van dubbele belastingheffing, merkt verweerster op dat de belastingdienst weliswaar de verplichting heeft om een beoordeling op basis van de werkelijke inhoud van de overeenkomsten uit te voeren, maar dat het vereiste om rechten uit te oefenen zonder misbruik van die rechten te maken eveneens in de richtlijn besloten ligt. Verweerster is van mening dat alle door verzoekster voorgelegde vragen betrekking hebben op verschillen van mening tussen de partijen die concreet de onderhavige zaak betreffen en waarvan de beslechting – op basis van de aangedragen omstandigheden en bewijsmiddelen – berust bij de nationale rechter, omdat er volgens verweerster geen normenconflict bestaat, wat de levering op afstand betreft, tussen de bepalingen van de btw-wet en die van de btw-richtlijn en de wijze waarop de wetgeving wordt toegepast in Hongarije niet strijdig is met het Unierecht.

Korte uiteenzetting van de motivering van de prejudiciële verwijzing

- 44 Verzoekster is van mening dat in casu de twee groepen vragen die zijn gerezen in verband met de omvang van de verplichting tot samenwerking van de belastingdiensten van de lidstaten, inzonderheid de concrete juridische implicaties daarvan, en voorts in verband met de precieze betekenis van artikel 33 van de btw-richtlijn – [omgezet in] de nationale rechtsorde [in] § 29 van de btw-wet – het verzoek om een prejudiciële beslissing noodzakelijk maken.
- 45 De eerste drie prejudiciële vragen hebben betrekking op de uitlegging van de bepalingen in de btw-richtlijn en de verordening die ertoe strekken dubbele belastingheffing te voorkomen.
- 46 De harmonisatie op het gebied van btw heeft als doel dat de grensoverschrijdende belastingheffing op transacties in de Europese Unie niet discriminerend is en geen protectionistisch effect heeft en, concreet, dat de belasting over de toegevoegde waarde het vrije verkeer van goederen en diensten zo min mogelijk beperkt, dat wil zeggen dat zij fiscaal neutraal is.
- 47 Om dubbele belastingheffing te voorkomen bakent de btw-richtlijn de bevoegdheden van de lidstaten af door de plaats van belastingheffing te bepalen. In aanmerking genomen dat het beginsel van fiscale neutraliteit ook van toepassing moet zijn in grensoverschrijdende situaties, hebben de belastingdiensten van de betrokken lidstaten de verplichting om samen te werken teneinde dubbele belastingheffing te kunnen voorkomen.
- 48 De overwegingen 17 en 62 van de btw-richtlijn en overweging 7 van de verordening voorzien erin dat de nationale belastingdiensten een actieve houding moeten aannemen om dubbele belastingheffing te voorkomen. Te dien einde moeten de nationale belastingdiensten de bepalingen van de btw-richtlijn, in concreto de bepalingen inzake de plaats van uitvoering, op eenvormige wijze uitleggen en toepassen. Zouden zij dat niet doen, dan kan zich de situatie voordoen dat meerdere lidstaten van mening zijn dat een levering van goederen of

een verrichting van diensten in hun land heeft plaatsgevonden. Omgekeerd is het ook goed voorstelbaar dat geen enkele lidstaat de transactie in kwestie als de „zijne” beschouwt en geen enkele lidstaat btw op de transactie heft. Om dergelijke situaties te voorkomen beschikken de belastingdiensten over talrijke instrumenten, waaronder de mogelijkheid tot het verlenen van wederzijdse bijstand en het bereiken van onderlinge overeenstemming.

- 49 Met zijn eerste prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter, die verwijst naar de arresten [REDACTED] en WebMindLicences, te vernemen of de verwerende belastingdienst een standpunt kan innemen dat haaks staat op dat van de Poolse belastingdienst. Indien deze vraag bevestigend wordt beantwoord, komt de vraag op of, overeenkomstig de overwegingen 7 en 8 van de verordening, de verwerende belastingdienst moet samenwerken met de Poolse belastingdienst om te komen tot een gezamenlijk standpunt over de plaats van levering van de door verzoekster geleverde goederen en het al dan niet oneerlijke karakter van de wijze waarop verzoekster te werk is gegaan. In dit verband zij erop gewezen dat het verschil in de standpunten die de belastingdiensten innemen in wezen voortvloeit uit feitelijke vragen.
- 50 In het kader van die vraag rijst ook de vraag onder welke voorwaarden de door de belastingdienst opgelegde sanctie als buitensporig kan worden aangemerkt. Deze situatie is namelijk moeilijk verenigbaar met het vereiste van evenredigheid, dat wil zeggen met de noodzaak dat de door de diensten toegepaste instrumenten evenredig zijn aan de wettelijke doeleinden die ten grondslag liggen aan de beperking van een fundamentele vrijheid (arrest [REDACTED] C-564/15, punten 59-61, 65 en 66).
- 51 De derde prejudiciële vraag steunt op de premisse dat, uitgaande van het beginsel van fiscale neutraliteit, de belastingplichtige slechts eenmaal btw hoeft te betalen over een bepaalde transactie. Door te argumenteren dat de verwerende vennootschap, „ingeval zij onterecht btw heeft betaald in Polen, het recht heeft de Poolse belastingdienst te verzoeken om de teruggaaf ervan”, dwingt de Hongaarse belastingdienst de belastingplichtige evenwel om de, zowel volgens het antwoord van de Poolse belastingdienst op de bindende vraag als volgens het proces-verbaal van de door die dienst uitgevoerde inspectie, rechtens betaalde belasting terug te vorderen, hetgeen duidelijk botst met de Poolse regeling, en daarenboven niet in overeenstemming is met het doel [van de btw-richtlijn], alsook om het beginsel van fiscale neutraliteit te schenden en afbreuk te doen aan de bescherming van verworven en te goeder trouw uitgeoefende rechten.
- 52 De vierde en de vijfde prejudiciële vraag betreffen de uitlegging van artikel 33 van de btw-richtlijn. In deze context wenst de nationale rechter te vernemen of, gelet op de beginselen van rechtszekerheid en van bescherming van het gewettigd vertrouwen, het voorstel voor een toekomstige wijziging van artikel 33 van de btw-richtlijn in aanmerking moet worden genomen wanneer verzoeksters gedrag effectief beantwoordt aan het begrip „indirecte opdracht”.

- 53 Met de vijfde prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of de belastingplichtige, teneinde een belastingvoordeel te verkrijgen, zich op zodanige wijze schuldig heeft gemaakt aan misbruik dat hem, onder verwijzing hiernaar, de door het Unierecht geboden voordelen moeten worden onthouden. In dit verband heeft het Hof van Justitie reeds diverse keren verklaard dat een gedraging slechts neerkomt op misbruik indien zowel het oogmerk als het resultaat ervan het verkrijgen van een belastingvoordeel (op het gebied van btw) is. De belastingplichtige heeft namelijk op zich het recht om zijn activiteit zodanig te structureren dat de omvang van zijn belastingschuld beperkt blijft, met als gevolg dat de enkele omstandigheid dat bij een bepaalde ondernemingsvorm een minder hoog belastingtarief van toepassing is op de verrichte transactie, niet voldoende is om aan te tonen dat, door deze configuratie, de belastingplichtige een gedraging vertoont of heeft vertoond die neerkomt op misbruik (arrest WebMindLicences, C-419/14, punten 40-42).
- 54 De vijfde prejudiciële vraag wordt derhalve gesteld om te vernemen of kan worden aangenomen dat de door de belastingdienst meegedeelde gegevens en feiten, als geheel, objectieve, door een derde verifieerbare, omstandigheden vormen die het toestaan om te bepalen dat, in de context waarop de vraag betrekking heeft, de transactie een kunstmatig karakter heeft en neerkomt op misbruik.