

Zaak C-696/20**Verzoek om een prejudiciële beslissing****Datum van indiening:**

21 december 2020

Verwijzende rechter:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

30 juni 2020

Verzoekende partij:

B.

Verwerende partij:

Dyrektor Izby Skarbowej w.

BESLISSING

30 juni 2020

De Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen; hierna: „NSA”) [OMISSIS]

[OMISSIS]

heeft

na op **30 juni 2020**ter terechtzitting in de **Izba Finansowa** (belastingkamer)

kennis te hebben genomen van

het cassatieberoep van **B., gevestigd te H.,**tegen de beslissing van de **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie** (bestuursrechter in eerste aanleg Warschau, Polen; hierna: „WSA”)

van **16 mei 2017** [OMISSIS]

in de zaak van het beroep van **B., gevestigd te H.,**

tegen het besluit van de **Dyrektor Izby Skarbowej w.** (directeur van de belastingdienst - bezwaarinstantie W., Polen)

van **11 september 2015** nr. [OMISSIS]

betreffende de vaststelling van het bedrag van de teruggaaf van belasting over de toegevoegde waarde voor april 2012

beslist:

1) Aan het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt krachtens artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie [OMISSIS] de hiernavolgende prejudiciële vraag voorgelegd:

Staan artikel 41 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde [OMISSIS] en de beginselen van evenredigheid en neutraliteit, in een situatie als die van het hoofdgeding, in de weg aan de toepassing van een nationale bepaling als artikel 25, lid 2, van de ustawa o [Or. 2] podatku od towarów i usług [OMISSIS] van 11 maart 2004 op een intracommunautaire verwerving door een belastingplichtige,

- indien deze verwerving reeds is belast op het grondgebied van de lidstaat van aankomst van de verzending door de afnemers van de goederen van deze belastingplichtige

- wanneer wordt vastgesteld dat de handelwijze van de belastingplichtige geen belastingfraude inhield maar het gevolg was van de onjuiste identificatie van de leveringen in het kader van ketentransacties en dat deze belastingplichtige een Pools btw-identificatienummer heeft vermeld met het oog op een nationale in plaats van een intracommunautaire levering?

2) [OMISSIS] De behandeling van de zaak wordt geschorst totdat de hierboven uiteengezette prejudiciële vraag is beantwoord. [Or. 3]

MOTIVERING

I. Toepasselijke bepalingen

Unierecht

1. Bepalingen van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde [OMISSIS]:

Artikel 40

Als plaats van een intracommunautaire verwerving van goederen wordt aangemerkt de plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of van het vervoer naar de afnemer.

Artikel 41

Onverminderd artikel 40 wordt als plaats van een intracommunautaire verwerving van goederen als bedoeld in artikel 2, lid 1, onder b), punt i), aangemerkt het grondgebied van de lidstaat die het btw-identificatienummer heeft toegekend waaronder de afnemer deze verwerving heeft verricht, voor zover de afnemer niet aantoonbaar dat de btw op deze verwerving is geheven overeenkomstig artikel 40.

Indien op de verwerving uit hoofde van artikel 40 btw wordt geheven in de lidstaat van aankomst van de verzending of van het vervoer van de goederen, nadat de btw erop is geheven op grond van de eerste alinea, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd in de lidstaat die het btw-identificatienummer heeft toegekend waaronder de afnemer deze verwerving heeft verricht.

Nationaal recht

1. Bepalingen van de ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting op goederen en diensten) van 11 maart 2004 ([OMISSIS] hierna: „u.p.t.u.”):

Artikel 25

1. Een intracommunautaire verwerving van goederen wordt geacht te hebben plaatsgevonden op het grondgebied van de lidstaat waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of het vervoer.

[Or. 4]

2. Onverminderd de toepassing van lid 1 wordt, in het geval dat de in artikel 9, lid 2, bedoelde afnemer bij een intracommunautaire verwerving van goederen het nummer heeft opgegeven dat hem voor de doeleinden van intracommunautaire transacties is toegekend door een andere lidstaat dan de lidstaat waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of het vervoer, de intracommunautaire verwerving van goederen geacht eveneens te hebben plaatsgevonden op het grondgebied van die lidstaat, tenzij de afnemer het bewijs levert dat de intracommunautaire verwerving van goederen:

1) is belast op het grondgebied van de lidstaat waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of het vervoer, of

2) is geacht te zijn belast op het grondgebied van de lidstaat waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of het vervoer, gelet op de toepassing van de vereenvoudigde procedure bij de in deel XII bedoelde intracommunautaire driehoekstransactie.

II. Feiten

Procedure voor de belastingautoriteiten

1 Bij besluit van 11 juni 2015 heeft de Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w R. (directeur van het bureau belastingcontrole R., Polen) ten aanzien van de vennootschap B., gevestigd te R., (hierna: „vennootschap”) het bedrag van de btw-teruggaaf voor april 2012 vastgesteld. Deze autoriteit heeft vastgesteld dat de vennootschap, die een in Polen geregistreerde btw-plichtige is, betrokken is geweest bij ketentransacties met betrekking tot dezelfde goederen, gesloten door ten minste drie marktdeelnemers. Deze transacties hebben geleid tot de rechtstreekse overdracht (vervoer) van goederen door de eerste aan de laatste marktdeelnemer in de toeleveringsketen. De vennootschap stond als tussenhandelaar tussen de leverancier en de ontvanger. In Polen heeft de vennootschap de goederen uitsluitend afgenomen van B., gevestigd te P., (hierna: „BOP”). De transacties waaraan de vennootschap heeft deelgenomen, zijn verlopen volgens de hiernavolgende schema’s:

- schema I: BOP met Pools btw-nummer -> vennootschap met Pools btw-nummer -> marktdeelnemer binnen de Unie met EU-btw-nummer
- schema II: BOP met Pools btw-nummer -> vennootschap met Pools btw-nummer -> eerste marktdeelnemer binnen de Unie/afnemer met EU-btw-nummer -> tweede marktdeelnemer binnen de Unie/ontvanger met EU-btw-nummer

De leveringen van BOP aan de vennootschap zijn door laatstgenoemde geïdentificeerd als nationale leveringen, belast tegen een btw-tarief van 23 %. Voorts heeft de vennootschap haar leveringen aan de ontvangers binnen de Unie gekwalificeerd als intracommunautaire leveringen van goederen (ILG’s) met een btw-tarief van 0 %, als gevolg waarvan zij teruggaaf van belasting heeft genoten. Na onderzoek van de omstandigheden en het verloop [Or. 5] van de leveringen en van de organisatie van het vervoer heeft de autoriteit zich op het standpunt gesteld dat de vennootschap de „roerende” levering (dat wil zeggen de levering waarvan het vervoer van de goederen onderdeel is) in de toeleveringsketen onjuist heeft geïdentificeerd. Als gevolg daarvan heeft de autoriteit het genoemde verloop van de leveringen opnieuw gedefinieerd en daarbij vastgesteld dat de eerste van de hierboven genoemde leveringen, van BOP aan de vennootschap, de „roerende” levering was. De autoriteit heeft deze eerste levering ten aanzien van BOP als ILG en ten aanzien van de vennootschap als intracommunautaire verwerving van goederen (IVG) geïdentificeerd.

De autoriteit heeft derhalve geoordeeld dat de handelwijze van de vennootschap, die de leveringen aan haar contractanten binnen de Unie als tegen een btw-

nultarief belaste ILG's heeft behandeld, onjuist was en heeft vastgesteld dat deze transacties behoorden te worden belast op het grondgebied van de lidstaten van bestemming van de goederen (buiten Polen). De autoriteit heeft aangegeven dat de vennootschap zich daartoe diende te registreren op het grondgebied van de lidstaten van bestemming van de goederen en dat de fiscale afwikkeling van de IVG's aldaar diende te geschieden. De in deze keten verrichte wederverkoop van goederen aan de contractanten in deze staten diende reeds te worden belast als levering in de staten van bestemming van de goederen, onder toepassing van de aldaar geldende bepalingen. De autoriteit heeft vastgesteld dat de onjuiste identificatie van de „roerende” levering en van de ILG's tot gevolg heeft gehad dat de waarde van de intracommunautaire leveringen in het door de vennootschap bijgehouden ILG-register te hoog was.

Bovendien heeft de autoriteit aangegeven dat de identificatie van de leveringen van BOP (de eerste marktdeelnemer in de toeleveringsketen) aan de vennootschap als „roerende” leveringen ertoe heeft geleid dat de vennootschap niet alleen verplicht was de leveringen af te wikkelen in het land van bestemming, maar dat daardoor tevens artikel 25, lid 2, punt 1, u.p.t.u. van toepassing was. Aangezien de vennootschap in het kader van de IVG-transacties een Pools EU-btw-nummer heeft opgegeven, dat wil zeggen een nummer dat is afgegeven door een andere lidstaat dan de lidstaat van aankomst van het goederenvervoer, was zij overeenkomstig artikel 25, lid 2, punt 1, u.p.t.u. gehouden de btw in Polen af te wikkelen.

- 2 Bij besluit van 11 september 2015 heeft de Dyrektor Izby Skarbowej w. het primaire besluit in zijn geheel nietig verklaard en voor april 2012 een iets hogere belastingteruggaaf vastgesteld. De wijziging van het besluit was niet relevant voor het probleem dat in de onderhavige vraag aan de orde is. In beginsel heeft de autoriteit waarbij bezwaar was gemaakt, namelijk ingestemd met alle relevante feitelijke en juridische vaststellingen van de lagere autoriteit.

Het is van belang op te merken dat geen van de betrokken autoriteiten zich in deze zaak op het standpunt heeft gesteld dat de transacties waaraan de vennootschap heeft deelgenomen, belastingfraude betroffen. De transacties in [Or. 6] de toeleveringsketen zijn aan de btw onderworpen en de belasting is in elk handelsstadium voldaan. De essentie van het standpunt van de autoriteiten is dat de vennootschap dit als gevolg van haar identificatie van de transactie niettemin op onjuiste wijze heeft gedaan.

- 3 De autoriteit waarbij bezwaar is gemaakt, was het eens met het (door haar als correct beoordeelde) standpunt dat de vennootschap onder de in artikel 25, lid 2, punt 1, u.p.t.u. neergelegde rechtsregel valt, aangezien zij voor de verwerving van de goederen van BOP een Pools btw-nummer heeft opgegeven, dat wil zeggen een nummer dat is afgegeven door een andere lidstaat dan de lidstaat van aankomst van het goederenvervoer. Er is geoordeeld dat deze handelwijze voor de vennootschap de verplichting heeft gecreëerd om de belasting in Polen te voldoen, aangezien zij niet heeft aangetoond dat de verwerving van de goederen is belast

op het grondgebied van de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer.

Uitspraak van de rechterlijke instantie in eerste aanleg

- 4 De vennootschap heeft beroep ingesteld bij de WSA tegen het besluit van de autoriteit waarbij bezwaar is gemaakt. De WSA heeft het beroep bij uitspraak van 16 mei 2017 [OMISSIS] afgewezen op grond dat de door de vennootschap aangevoerde middelen ongegrond waren.

De WSA heeft zich aangesloten bij het standpunt van de autoriteiten met betrekking tot de onjuiste wijze waarop de vennootschap het verloop van de kettingleveringen heeft geïdentificeerd, met inbegrip van de transactie die als „roerende” levering diende te worden aangemerkt. Derhalve heeft deze rechterlijke instantie ingestemd met de vaststelling dat de transactie tussen BOP en de vennootschap (de eerste in de toeleveringsketen) een ILG was (en geen nationale verwerving met een btw-tarief van 23 %, zoals de vennootschap ze heeft behandeld) en dat de transacties tussen de vennootschap en de ontvangers transacties waren die buiten Polen hebben plaatsgevonden (de vennootschap heeft deze als ILG's met een btw-nultarief behandeld). Daarvoor diende de vennootschap een IVG aan te geven. Tegelijkertijd heeft deze rechterlijke instantie ingestemd met de onbetwiste vaststelling dat de afnemers van de goederen van de vennootschap een intracommunautaire verwerving van goederen in het land van aankomst van de verzending hebben aangegeven en dat er geen sprake was van derving van btw.

De WSA heeft onderschreven dat de toepassing van artikel 25, lid 2, punt 2, u.p.t.u. ten aanzien van de vennootschap gegrond was. Daarbij heeft deze rechterlijke instantie verwezen naar het beginsel dat als gevolg van de door de autoriteiten verrichte controle van de aard van de leveringen diende te worden aangenomen dat de vennootschap, als belastingplichtige die een IVG heeft verricht en daarbij een ander identificatienummer heeft opgegeven dan het nummer dat is toegekend door de staat van aankomst van het goederenvervoer, ervoor heeft gezorgd dat er twee plaatsen van verwerving van de goederen bestonden, namelijk één in de staat van aankomst van het vervoer en één in de staat van registratie. Aangezien de vennootschap niet heeft aangetoond dat zij de verwerving van de goederen zelf heeft belast in de staat van aankomst [Or. 7] van het vervoer (dat hebben de ontvangers gedaan), is de IVG krachtens artikel 25, lid 2, u.p.t.u. geacht in Polen te zijn verricht.

- 5 Om de achtergrond van de zaak te schetsen zij overigens tevens vermeld dat de kwestie van het opleggen van belasting aan de vennootschap uit hoofde van de in Polen verrichte IVG niet het enige probleem was dat in het hoofdgeding aan de orde was. Nadat de autoriteiten het verloop van de leveringen in het kader van de ketentransactie hadden gecontroleerd, zijn namelijk ook vraagtekens geplaatst bij het recht van de vennootschap op aftrek van de voorbelasting die is betaald over de facturen voor haar verwerving van de goederen van BOP, die door beide

marktdeelnemers als nationale levering zijn beschouwd. Bij de herdefiniëring van deze transacties als ILG's hebben de autoriteiten geoordeeld dat de vennootschap geen recht had op btw-aftrek uit hoofde van de ten onrechte gefactureerde btw. Tegelijkertijd waren zij evenwel van mening dat de uitreiker van de betrokken facturen verplicht was om 23 % btw in rekening te brengen, aangezien de vennootschap bij deze transacties een Pools btw-nummer heeft gebruikt. De prejudiciële vraag heeft geen betrekking op dit probleem, maar het is het vermelden waard dat de aanvaarde uitlegging en de toepassing van het recht er in deze zaak toe hebben geleid dat aan de vennootschap in totaal 46 % btw is aangerekend.

Procedure voor de NSA

- 6 De vennootschap heeft voornoemde uitspraak in zijn geheel aangevochten en de rechter in eerste aanleg daarbij schending van onder meer de hiernavolgende bepalingen verweten:
- artikel 25, lid 2, punt 1, gelezen in samenhang met artikel 25, lid 1, u.p.t.u., wegens onjuiste toepassing daarvan, doordat is aangenomen dat de hypothese van artikel 25, lid 2, u.p.t.u. in de nationale situatie zich heeft voorgedaan (meer bepaald in een situatie waarin het vervoer begint in de staat die het op de facturen vermelde btw-nummer heeft afgegeven), terwijl deze bepaling alleen van toepassing kan zijn op intracommunautaire transacties;
 - artikel 25, lid 2, u.p.t.u. en artikel 41 van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met artikel 16 van uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad, gelet op de onjuiste uitlegging daarvan, aangezien ten onrechte is aangenomen dat artikel 25, lid 2, u.p.t.u. van toepassing kan zijn wanneer de transactie reeds als levering van goederen binnen Polen is belast;
 - artikel 25, lid 2, punt 1, u.p.t.u., gelet op de onjuiste uitlegging daarvan, aangezien ten onrechte is aangenomen dat deze bepaling van toepassing kan zijn wanneer de leveringen zijn belast in het land van aankomst van het goederenvervoer (daaronder begrepen door een andere marktdeelnemer dan de afnemer bedoeld in artikel 25, lid 2, punt 1, u.p.t.u.).

[Or. 8]

III. Redenen voor het verzoek om een prejudiciële beslissing van de nationale rechter (NSA)

- 7 De NSA is van oordeel dat een uitspraak van het Hof vereist is met het oog op de beoordeling van een deel van de middelen van het door de vennootschap ingestelde cassatieberoep, namelijk met betrekking tot de uitlegging en de wijze van toepassing van artikel 41 van richtlijn 2006/112/EG in het licht van de beginselen van evenredigheid en neutraliteit. [OMISSIS] [verwijzing naar artikel 267 VWEU]

III. Prejudiciële vraag

- 8 Het onderzoek van het bewijsmateriaal dat in de loop van de belastingprocedure in deze zaak is verzameld, wijst erop dat moet worden ingestemd met de vaststelling van de autoriteiten en van de rechter in eerste aanleg dat de vennootschap het verloop van de leveringen waaraan zij heeft deelgenomen onjuist heeft geïdentificeerd. De „roerende” levering is de transactie tussen BOP en de vennootschap. Het betrof dus een ILG. Een dergelijke beoordeling wordt door de betrokken vennootschap niet uitgesloten, maar zij stemt niet in met de conclusies over de wijze waarop de aldus geverifieerde transacties dienen te worden belast.
- 9 De aanvaarding van voornoemde feitelijke vaststellingen heeft tot gevolg dat de vennootschap btw wordt aangerekend krachtens artikel 25, lid 1, en lid 2, punt 1, u.p.t.u. (omzetting in nationaal recht van artikel 41 van richtlijn 2006/112). Blijkens artikel 41 gaat het om „het btw-identificatienummer waaronder de afnemer [de IVG] heeft verricht”, hetgeen in overeenstemming is met de Poolse regeling volgens welke de afnemer op de factuur een ander btw-nummer heeft opgegeven dan dat van de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer „bij de intracommunautaire verwerving van goederen”. Het probleem in de zaak is dat de vennootschap het Poolse btw-nummer niet voor een intracommunautaire verwerving maar voor een nationale transactie op de factuur heeft vermeld, aangezien zij de verwerving van de goederen van BOP als een dergelijke transactie heeft opgevat. Ook wanneer wordt geoordeeld dat dit subjectieve aspect van de motivering van de vennootschap geen invloed heeft op de toepassing van de genoemde bepalingen, dienen de gevolgen van de door de vennootschap begane vergissing te worden beoordeeld. In de zaak is niet vastgesteld dat de handelwijze van de vennootschap en van haar contractanten bestanddelen van fraude of misbruik omvat. De transacties zijn in hun huidige vorm correct belast. **[Or. 9]**
- 10 Het lijkt geen twijfel dat de invoering van bepalingen als artikel 41 van richtlijn 2006/112 [voorheen artikel 28, onder b), A, van de Zesde richtlijn] tot doel had belastingfraude te bestrijden. Het ging erom een einde te maken aan gevallen van belastingontwijking in een situatie waarin de afnemer bij de aankoop van goederen het land van aankomst van de verzending of het vervoer nog niet met zekerheid kent. De ingevoerde regeling maakt het tevens mogelijk een einde te maken aan gevallen van niet-belastingheffing wanneer de afnemer niet beschikt over een btw-nummer in het land van aankomst van de verzending of het vervoer, maar wel een dergelijk nummer in een andere lidstaat heeft. Een dergelijke constructie zorgt ervoor dat het gemeenschappelijke btw-stelsel volledig is, zonder het risico te lopen dat een transactie in een bepaald handelsstadium niet wordt belast.
- 11 Tegelijkertijd heeft de verplichting om een intracommunautaire verwerving van goederen te belasten in het land van toekenning van het door de afnemer opgegeven btw-nummer, met behoud van het beginsel van belastingheffing in het land van aankomst van het goederenvervoer, tot gevolg dat dezelfde handeling, te

weten de intracommunautaire verwerving van goederen, in twee verschillende lidstaten kan worden belast. Om een dergelijk effect te voorkomen beschikt de afnemer van de goederen over de mogelijkheid om aan te tonen dat de transactie is belast volgens de regel van artikel 40, dat wil zeggen in het land van aankomst van het vervoer.

- 12 In de feiten van de zaak wordt niet betwist dat de onderzochte transacties zijn belast in het land van aankomst van het vervoer, maar dit is gedaan door de ontvangers en niet door de vennootschap, die deze niet als IVG's heeft opgevat. Het feit dat de met de behandeling van de onderhavige zaak belaste autoriteiten niet bevoegd zijn om de gehele toeleveringsketen te controleren met het oog op de correcte belasting ervan en de beperking tot de afwikkeling van een deel ervan heeft gevolgen die niet alleen in strijd zijn met het beginsel van neutraliteit van de btw maar tevens met het beginsel van evenredigheid. De onmogelijkheid om de belasting die door de contractanten van de vennootschap in het land van aankomst van het vervoer is betaald, in aanmerking te nemen bij de afwikkelingen ten aanzien van de vennootschap met betrekking tot de IVG's (in aanmerking nemend dat de belastingschuld betrekking heeft op het jaar 2012) zal een onevenredige belastingdruk tot gevolg hebben.
- 13 Deze twijfels in verband met de uitlegging van artikel 41 van richtlijn 2006/112/EG tegen de achtergrond van de beginselen van neutraliteit en evenredigheid rechtvaardigen het verzoek om een prejudiciële beslissing van het Hof. **[Or. 10]**
- 14 Naar aanleiding van de gestelde prejudiciële vraag heeft de NSA de behandeling van de zaak krachtens artikel 124, lid 1, punt 5, van de Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (wetboek bestuursprocesrecht) geschorst.