Grensoverschrijdende Ketentransacties

Waar vindt het grensoverschrijdend vervoer plaats

Mr. D.M. van Nuss
EFS Post-Master Indirecte Belastingen 2017/2018

Inhoudsopgave

INHOUDSOPGAVE 1

LIJST VAN GEBRUIKTE AFKORTINGEN: 2

1. INLEIDING 3

1.2 DE PROBLEEMSTELLING 3
1.3 WERKWIJZE WAARLANGS DE PROBLEEMSTELLING WORDT UITGEWERKT: 4

2. INTRACOMMUNAUTAIRE TRANSACTIE 5

2.1 OVERGANGSREGELING INTRACOMMUNAUTAIRE TRANSACTIE 5
2.2 INTRACOMMUNAUTAIRE LEVERINGEN 6
2.3 INTRACOMMUNAUTAIRE VERWERVING 7
2.4 NUMMERVERWERVING 8
2.5 KETENTRANSACTIES 9
2.6 VEREENVOUDIGDE ABC-REGELING 11

3. ARRESTEN HVJ EU GRENSOVERSCHRIJDENDE ABC-TRANSACTIE 12

3.1 INLEIDING 12
3.2 HVJ EMAG HANDEL EDER C-245/04 12
3.3 HVJ EURO TYRE HOLDING C-430/09 14
3.4 HVJ VSTR C-587/10 16
3.5 HVJ TORIDAS C-386/16 17

4. WAAR VINDT HET VERVOER OF DE VERZENDING VOOR DE BTW PLAATS BIJ KETENTRANSACTIES 21

4.1 INLEIDING 21
4.2 VOORWAARDEN INTRACOMMUNAUTAIRE LEVERING BIJ KETENTRANSACTIES EN HANDREIKINGEN VAN HET HVJ 21
4.3 SCHEMATISCH OVERZICHT KETENTRANSACTIE 22
4.4 VOORSTEL EUROPESE COMMISSIE TER ZAKE VAN KETENTRANSACTIES 24

5. CONCLUSIE 26

LITERATUURLIJST 28

Lijst van gebruikte afkortingen:

Art.	Artikel
BNB	Beslissingen in Belastigzaken
btw	Belasting over de toegevoegde waarde
btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
EU	Europese Unie
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Unie
r.o.	rechtsoverweging
V-N	Vakstudie-Nieuws
Wet OB	Wet op de omzetbelasting 1968
EC	Europese Commissie
WFR	Weekblad Fiscaal Recht

1. Inleiding

Door de verdere internationalisering en uitbreiding van de EU neemt het belang van de intracommunautaire transacties steeds meer toe. Het overgangsregime zoals dat in 1993 tot stand is gekomen in de EU is bij ondernemers, die voor de btw geïdentificeerd zijn, gebaseerd op het bestemmingslandbeginsel[1]. Dit houdt in dat de goederen vrij van btw een lidstaat verlaten en belast zijn met btw in de lidstaat waar het verbruik of de consumptie van de goederen plaatsvindt.

De beoordeling van de btw in een ketentransactie blijkt in de praktijk lastig te zijn, omdat het niet altijd duidelijk is welke transactie in de keten de intracommunautaire levering is. Hierdoor is het voor ondernemers lastig om binnen de EU een ketentransactie voor de btw goed uit te voeren. De ondernemers lopen daardoor het risico, dat zij onterecht het nultarief hebben toegepast, omdat niet is voldaan aan de voorwaarden voor het toepassen van het nultarief. Dit kan leiden tot naheffingsaanslagen en eventueel tot boetes.

Voor een juiste beoordeling van de btw-positie en de toepassing van het nultarief is de vraag van belang welke levering binnen de keten wordt gekwalificeerd als intracommunautaire levering. Van belang is dan aan welke transactie in de keten het vervoer of de verzending worden toegerekend.

Tot op heden bevat de btw-richtlijn wel regels met betrekking tot intracommunautaire transacties, er bestaan echter geen algemene regels waaruit kan worden vastgesteld aan welke keten in de transactie het intracommunautaire vervoer kan worden toegerekend[2]. Doordat er geen algemene regels zijn gesteld in de btw-richtlijn heeft het HvJ met betrekking tot ABC-transacties al diverse arresten gewezen. Daarin geeft het HvJ wel enkele handreikingen. Zo ook in het meest recente arrest van het HvJ Toridas [3]. Dit arrest is de aanleiding geweest om nader te onderzoeken of kan worden vastgesteld in welke schakel van de intracommunautaire ketentransactie de verzending of vervoer aanvangt.

1.2 De probleemstelling

Naar aanleiding hiervan ben ik tot de volgende probleemstelling gekomen:

In welke schakel van de ketentransactie wordt geacht het grensoverschrijdend vervoer binnen de EU plaats te vinden?

[1] Soltysik, M.W.C, Dongen van, A,, Slooten van, G.J., Wegwijs in de BTW, veertiende druk, SDU uitgevers, Den Haag, 2017, p.196
[2] HvJ 16 december 2010, C-430/09,Euro Tyre Holding, r.o. 27
[3] HvJ 26 juli 2017, C-386/16, Toridas

1.3 Werkwijze waarlangs de probleemstelling wordt uitgewerkt:

Voor de beantwoording van de probleemstelling is het van belang om allereerst inzicht te krijgen hoe de vrijstelling voor de intracommunautaire leveringen tot stand is gekomen en of de tijdelijke overgangsregeling in de nabije toekomst zal worden vervangen voor een definitief btw-regime. In hoofdstuk 2 wordt alleen aangegeven dat er een voorstel van de EC is. Het voorstel wordt in dit hoofdstuk niet behandeld. Daarnaast wordt in hoofdstuk 2 aan de hand van de btw-richtlijn en de Wet OB de volgende begrippen uitgewerkt;

1. intracommunautaire levering en verwerving;
2. nummerverwerving;
3. de ketentransactie;
4. de vereenvoudigde ABC-regeling.

In hoofdstuk 3 worden de kernarresten van het HvJ behandeld, waarin het HvJ heeft beslist bij ketentransactie. Allereerst wordt het arrest EMAG[4] behandeld, waarna de zaken Euro Tyre Holding[5] en VSTR[6] worden besproken om tenslotte de meest recente uitspraak van het HvJ Toridas[7] te behandelen. Aan de hand van de arresten van het HvJ zal worden vastgesteld welke handreikingen het HvJ heeft gedaan om te kunnen bepalen aan welke voorwaarden voldaan dient te worden wil sprake zijn van een intracommunautaire levering.

In hoofdstuk 4 zal de hand van een voorbeeld worden gekeken of middels de door het HvJ geformuleerde voorwaarden en handreikingen kan worden bepaald in welk deel van de ketentransactie wordt geacht het grensoverschrijdend vervoer plaats te vinden binnen de EU.

Tevens zal in het kader van de probleemstelling het voorstel van de EC worden behandeld, waarbij alleen nader wordt ingegaan op het voorstel voorzover dat ziet op ketentransacties.

Tenslotte wordt in hoofdstuk 5 een korte samenvatting gegeven alsmede een conclusie.

Deze verhandeling beperkt zich alleen tot de B2B-ketentransacties, waarbij de ondernemers in de keten alleen in de EU zijn gevestigd en er twee of meer lidstaten van de EU betrokken zijn bij de keten. Daarbij wordt niet ingegaan op overbrenging van eigen goederen of leveringen waarvoor bijzondere regels gelden. Tenslotte wordt in deze verhandeling niet ingegaan op de leveringen aan specifieke afnemers, zoals onder andere landbouwers en btw-vrijgestelde ondernemers.

Tevens zal in deze verhandeling worden aangesloten bij de Nederlandse terminologie, waardoor de term ‘nultarief ‘ wordt gebruikt in plaats van de term die in de btw-richtlijn wordt gebruikt, namelijk ‘vrijstelling’.

[4] HvJ 6 april 2006, C-245/04, EMAG
[5] HvJ 16 december 2010, C-430/09, Euro Tyre Holding
[6] HvJ 27 september 2012, C-587/19, VSTR
[7] HvJ 26 juli 2017, C-386/16, Toridas

2. Intracommunautaire transactie

In de huidige overgangsregeling geldt, bij transacties tussen verschillende ondernemers in verschillende lidstaten, het bestemmingslandbeginsel. In dit hoofdstuk zal in eerste instantie worden ingegaan op de overgangsregeling en passeert het voorstel van de EC kort de revue. Vervolgens wordt het wettelijk kader van zowel de btw-richtlijn als de Wet OB behandeld welke bij intracommunautaire ketentransacties van belang zijn.

2.1 Overgangsregeling intracommunautaire transactie

Tot 1 januari 1993 vond de heffing van de btw plaats op basis van het bestemmings-landbeginsel[8]. Dit houdt in, dat in geval van invoer van goederen in een lidstaat, btw werd geheven in de lidstaat waar de invoer van goederen plaatsvindt en dat bij uitvoer van goederen geen btw meer mag drukken op de goederen die worden uitgevoerd. Bij het bestemmingslandbeginsel vindt heffing van de btw dus plaats in de lidstaat waar het verbruik of de consumptie van de goederen plaatsvindt.

Met ingang van 1 januari 1993 zou binnen de Europese Unie een interne markt tot stand worden gebracht. Het was de bedoeling dat er geen sprake meer zou zijn van in- en uitvoer van goederen, zoals dat vóór 1 januari 1993 gold. In de interne markt zou de heffing van de omzetbelasting plaatsvinden bij de leverancier van de goederen, zijnde het zogenaamde oorspronglandbeginsel. De afnemer van de goederen zou de “buitenlandse” voorbelasting in aftrek brengen[9].

Omdat er tussen de lidstaten geen overeenstemming kon worden bereikt over de toepassing van het oorsprongslandbeginsel is de overgangsregeling[10] tot stand gekomen. Dit houdt in dat bij transacties tussen ondernemers, B2B, onderling het bestemmingslandbeginsel van toepassing blijft, gelijk aan de situatie vóór 1993. Alleen wordt bij goederenvervoer binnen de EU niet meer gesproken van in- of uitvoer, maar van een intracommunautaire levering of verwerving[11].

Deze overgangsregeling, die diende als een tijdelijk maatregel, is tot op heden nog steeds van kracht. Hoelang de overgangsregeling nog van kracht blijft hangt af van de vraag of het voorstel dat EC[12] heeft gedaan om het tijdelijke overgangsregime te vervangen door een definitief btw-regime in 2022, door alle lidstaten wordt geaccepteerd.

[8] Mobach, O.L., Cursus Belastingrecht, studenteneditie 2017-2018, Kluwer, Deventer, 2017, p. 464-466
[9] Mobach, O.L., Cursus Belastingrecht, studenteneditie 2017-2018, Kluwer, Deventer, 2017, p. 464, Witboek van de Europese Commissie aan de Europese Raad
[10] Richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991
[11] Mobach, O.L.,Cursus Belastingrecht, studenteneditie 2017-2018, Kluwer, Deventer, 2017, p. 464-466
[12] COM(2017) 566 tot en met 569 final, 4 oktober 2017

2.2 Intracommunautaire leveringen

Zowel in de btw-richtlijn als in de Wet OB is geen specifiek artikel opgenomen met betrekking tot de intracommunautaire levering[13]. Derhalve is op de intracommunautaire levering hetzelfde artikel van toepassing als op de reguliere levering van goederen.

In art. 14 lid 1 btw-Richtlijn en in art. 3 lid 1 Wet OB wordt onder levering van goederen verstaan:

"De overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken."

Van een intracommunautaire levering is slechts sprake als goederen in het kader van die levering worden vervoerd vanuit de ene lidstaat van de EU naar een andere lidstaat van de EU. In beginsel is deze levering op grond van art. 32 btw-richtlijn belast in de lidstaat van vertrek, zijnde de lidstaat waar het vervoer aanvangt.

In artikel 32 btw-richtlijn is de volgende bepaling opgenomen:

" Ingeval het goed door de leverancier, door de afnemer of door een derde wordt verzonden of vervoerd, wordt als plaats van levering aangemerkt de plaats waar het goed zich op het tijdstip van vertrek van de verzending of het vervoer naar de afnemer bevindt."

" *Ingeval de plaats van vertrek van de verzending of het vervoer echter in een derde landsgebied of een derde land ligt, worden de plaats van de levering, verricht door de importeur die uit hoofde van artikel 201 is aangewezen of erkend als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon, alsmede de plaats van daaropvolgende leveringen geacht in de lidstaat van invoer van de goederen te liggen."*

Een soortgelijke bepaling is in de Wet OB te vinden in art. 5 lid 1 onderdeel a Wet OB.

In de richtlijn is een vrijstelling, met behoud van aftrek[14], opgenomen voor intra-communautaire levering van goederen. In de Wet OB is geen vrijstelling opgenomen, maar is sprake van toepassing van een nultarief [15]. Dit is van toepassing indien goederen die worden vervoerd, onderworpen zijn aan de btw-heffing in de lidstaat van aankomst van die goederen in verband met de intracommunautaire verwerving. Dit is alleen anders indien sprake is van fraude[16]. Indien hiervan sprake is kan het toepassen van het nultarief worden geweigerd. In deze verhandeling zal niet nader worden ingegaan op fraude in de btw.

[13] HvJ 16 december 2010,C-430/09, Euro Tyre Holding, r.o. 27
[14] art. 138 btw-richtlijn
[15] tabel II, post a.6 Wet OB
[16] HvJ 18 december 2014, C-131/13, Italmoda

Uit het bovenstaande tezamen met de nuancering van het HvJ[17] blijkt dat, wil sprake zijn van een intracommunautaire levering van goederen, cumulatief aan drie voorwaarden moet zijn voldaan:

- De macht om als eigenaar over een goed te beschikken dient te worden overgedragen;
- De goederen worden verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek en fysiek ook het grondgebied van de lidstaat van levering hebben verlaten;
- De afnemer kwalificeert als belastingplichtige[18] of als een zodanig handelende rechtspersoon.

2.3 Intracommunautaire verwerving

Een intracommunautaire transactie bestaat uit twee belastbare feiten, de intracommunautaire levering en haar tegenhanger, de intracommunautaire verwerving. Op grond van art. 20 btw-richtlijn, welke in de Wet OB is gedefinieerd in art. 17a Wet OB, wordt als een intracommunautaire verwerving beschouwd:

"Het verkrijgen van de macht om als eigenaar te beschikken over een roerende lichamelijke zaak die door de verkoper of de afnemer, of voor hun rekening, met als bestemming de afnemer is verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van het goed."

De plaats waar de intracommunautaire verwerving van goederen plaatsvindt, is op grond van de hoofdregel, welke in art. 40 btw-richtlijn is opgenomen, de plaats waar de goederen zich bevinden bij aankomst van de verzending of het vervoer naar de afnemer. In art. 17b lid 1 Wet OB is het equivalent van art. 40 btw-richtlijn opgenomen.

Uit de bovenstaande wettelijke regels tezamen met de nuancering van het HvJ[19] blijkt dat van een intracommunautaire verwerving van goederen sprake is als voldaan is aan de volgende cumulatieve voorwaarden:

- De afnemer verkrijgt de macht om als eigenaar over de goederen te beschikken;
- De goederen worden verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat dan de lidstaat van de levering en de goederen hebben ook fysiek de lidstaat van de levering verlaten;
- De goederen worden door de verkoper of de afnemer, met als bestemming de afnemer verzonden.

[17] HvJ 27 september 2007,C-409/04, Teleos
[18] Het begrip belastingplichtige staat in art. 9 btw-richtlijn en in art. 7 Wet OB
[19] HvJ 27 september 2007, C-409/04, Teleos

2.4 Nummerverwerving

Op grond van art. 40 btw-richtlijn is de lidstaat waar de goederen aankomen heffingsbevoegd ter zake van de intracommunautaire verwerving. Een aanvulling op deze hoofdregeling is opgenomen in art. 41 btw-richtlijn. Op grond van dit artikel is de plaats van de intracommunautaire verwerving van de goederen door de afnemer, de lidstaat die aan de afnemer van de goederen een btw-identificatienummer heeft toegekend, welke gebruikt is voor de verwerving van de goederen. Daarnaast wordt een intracommunautaire verwerving verricht in de lidstaat van aankomst van de goederen. Deze fictie is van toepassing voor zover de afnemer van de goederen niet of nog niet kan aantonen dat in de lidstaat van aankomst van de goederen belasting is geheven in verband met de intracommunautaire verwering van die goederen.

In art. 41 btw-richtlijn is het volgende bepaald met betrekking tot deze zogenaamde nummerverwerving:

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

Een gelijksoortige bepaling is opgenomen in art. 17 lid 1 Wet OB.

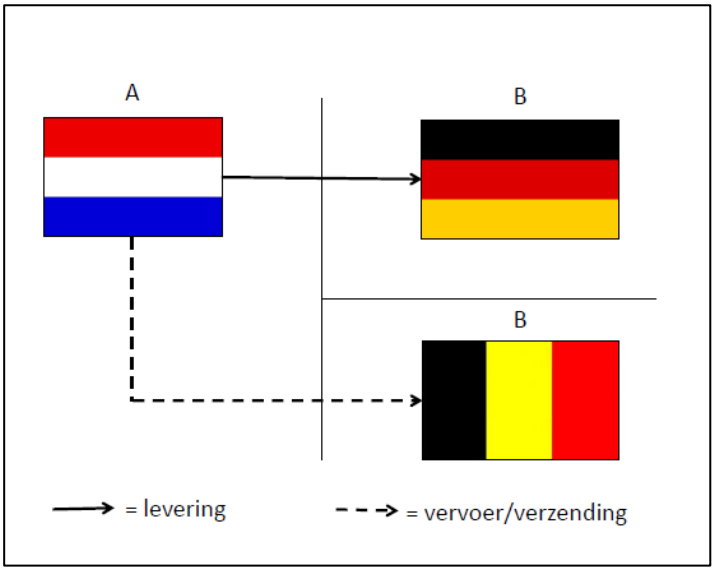
Art. 41 btw-richtlijn bepaalt vervolgens om dubbele heffing te voorkomen:

"Indien op de verwerving uit hoofde van art. 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."

In art. 17b lid 3 Wet OB is een met art. 41 btw-richtlijn overeenkomende bepaling opgenomen, waarin wordt bepaald dat, indien achteraf[20] kan worden aangetoond dat in de lidstaat waar de goederen daadwerkelijk zijn verworven, belasting is geheven op grond van art.17b lid 1 Wet OB, een teruggaaf wordt verleend[21].

[20] Uit deze zaak HvJ 22 april 2010, C-536/08, X en Facet, NTFR 2010/1083, blijkt dat het onmiddellijke recht op teruggaaf bij nummerverwerving ontbreekt
[21] artikel 30 Wet OB

Schematisch overzicht nummerverwerving



Door deze wetgeving wordt een extra verwerving geïntroduceerd, waardoor belastingheffing op grond van het bovenstaande voorbeeld zowel in België als in Duitsland mogelijk is. A verricht namelijk een intracommunautaire levering aan B in België. B verricht derhalve een intracommunautaire verwerving in België. Als B ter zake van deze verwerving aan A zijn Duitse btw-identificatienummer afgeeft wordt geacht de intracommunautaire verwerving ook in Duitsland plaats te vinden. Hierdoor is de intracommunautaire verwerving niet alleen onderworpen aan Belgische btw, maar ook aan Duitse btw. Enkel als B, die gevestigd is in Duitsland aantoont dat in België ter zake van de intracommunautaire verwerving belasting is geheven kan Duitsland, de lidstaat die aan B een btw-identificatienummer heeft toegekend, een teruggaaf van belasting verlenen.

2.5 Ketentransacties

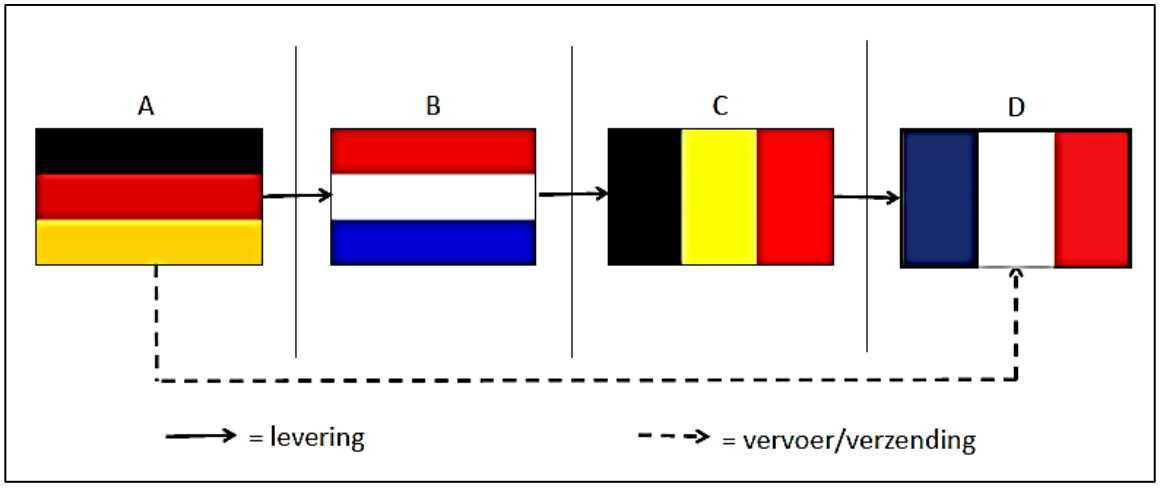
Bij een ketentransactie worden tussen ondernemers dezelfde goederen meerdere keren verkocht voordat de goederen rechtstreeks vanuit de “eerste” leverancier bij de laatste afnemer worden afgeleverd. In de btw-richtlijn is geen regeling opgenomen waaruit kan worden vastgesteld aan welke transactie in de keten het intracommunautaire vervoer kan worden toegerekend. Op grond van art. 3 lid 4 Wet OB dient elke transactie in de keten voor de omzetbelasting te worden gezien als een aparte levering. Ik onderschrijf Wolfs[22] stelling dat artikel 3, lid 4 Wet OB niet noodzakelijk is. Dit omdat de leverancier voor het sluiten van de opvolgende transactie in de keten, op enig moment de beschikkingsmacht over de goederen moet hebben verkregen om deze goederen door te leveren.

[22] Wolf, R.A *ABC-transacties, btw en intracommunautair vervoer: don’t ask, don’t tell?,* WFR, 2011/984

In de richtlijn is geen fictie, zoals in art. 3 lid 4 Wet OB opgenomen[23]. Wel kan binnen een ketentransactie maar één levering als intracommunautaire levering worden aangemerkt[24]. De aan de intracommunautaire levering voorafgaande en of navolgende transacties worden als binnenlandse leveringen aangemerkt[25]. In hoofdstuk 3 zal hierop nader worden ingegaan.

Belangrijk hierbij is de macht om als eigenaar over een goed te beschikken. Daarbij is niet beslissend de juridische eigendomsoverdracht[26] of een eigendomsoverdracht waarin het nationaal recht voorziet, maar elke overdrachtshandeling waarbij partijen elkaar in staat stellen over een goed te beschikken als ware zij eigenaar zijn van het goed.

Ketentransactie schematisch



Een ketentransactie met drie partijen is een ABC-transactie, waarbij leverancier A verkoopt aan koper B die op zijn beurt aan een tweede koper, C, verkoopt. De verkochte goederen worden door A rechtstreeks afgeleverd bij C.

Daar maar één levering in de keten de intracommunautaire levering is, zijn de overige leveringen die in het kader van een ABC-transactie plaatsvinden, binnenlandse leveringen, waardoor B en ook C zich vaak voor BTW doeleinden dienen te registeren in een andere lidstaat dan waar zij zijn gevestigd.

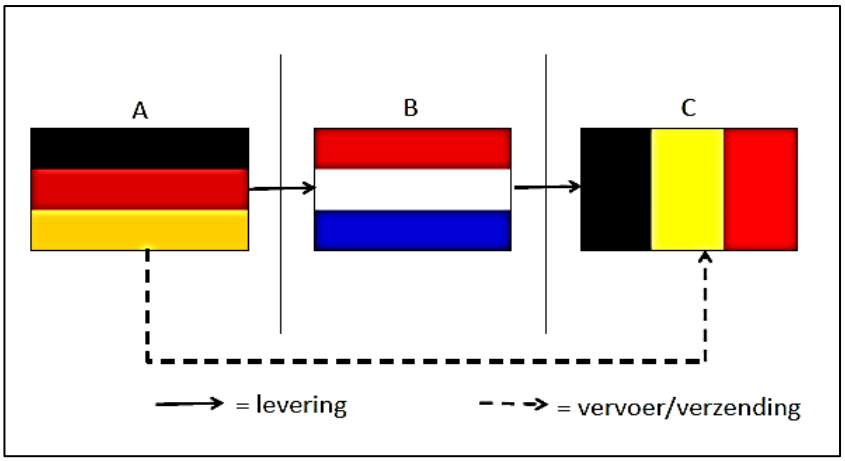
[23] Wolf, R.A.,NDFR, art. 17a Wet OB 1968 Begripsbepaling intracommunautaire verwerving, ABC-transacties bijgewerkt tot 29 mei 2017
[24] HvJ 6 april 2006, C-245/04, EMAG
[25] Duinker, I.M. en Kock. P, ABC-transacties binnen de interne markt: geen ‘ geen koud kunstje’, BTW-bulletin, 2012/68
[26] HvJ 8 februari 1990, C-320/88, safe

2.6 Vereenvoudigde ABC-regeling

Zoals aangegeven dient bij een ABC-transactie zeker één van de ondernemers in de keten zich te laten registeren in een andere lidstaat dan waar hij is gevestigd.

Om de belemmering van de registratie weg te nemen is de vereenvoudigde ABC-regeling opgenomen in art. 141 btw-richtlijn. In de Wet OB is een vergelijkbare bepaling in art. 37C Wet OB opgenomen. Het doel van deze vereenvoudiging is, dat bij een ABC-transactie, B geen btw verschuldigd is, in een andere lidstaat dan die waarin B is gevestigd.

Vereenvoudigde ABC-regeling



De vereenvoudigde ABC-regeling is echter uitsluitend van toepassing indien het om een keten gaat van drie ondernemers, die elk in een andere lidstaat zijn gevestigd en de goederen rechtstreeks van de eerste ondernemer (A) naar de laatste ondernemer (C) worden vervoerd of verzonden. De intracommunautaire verwerving van ondernemer (B) in Nederland wordt dan niet in de heffing betrokken indien aan deze voorwaarden wordt voldaan[27], dan

1. verricht A[28] een vrijgestelde intracommunautaire levering en wordt geen belasting geheven van B[29] ter zake van de intracommunautaire verwerving
2. B is ook geen belasting verschuldigd in verband met de binnenlandse levering in lidstaat van C. Wel dient B[30] zijn transactie te listen;
3. dient C[31] de verleggings-btw aan te geven in zijn lidstaat geven.

De verlegging van de btw is in de Wet OB geregeld in art. 12 lid 3 Wet OB.

[27] deze voorwaarden zijn in het besluit van 29 maart 1993,VB/837, Vereenvoudigde regeling voor intracommunautaire A-B-C transacties vastgelegd
[28] artikel 40 btw-richtlijn
[29] artikel 42 btw-richtlijn
[30] artikel 265 btw-richtlijn
[31] artikel197 btw-richtlijn

3 Arresten HvJ EU grensoverschrijdende ABC-transactie

3.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk is ingegaan op het wettelijk kader dat van belang is bij intracommunautaire transactie. In dit hoofdstuk zal aan de hand van arresten van het HvJ die betrekking hebben op ABC-transacties worden vastgesteld aan welke voorwaarden voldaan dient te worden wil sprake zijn van een intracommunautaire leveringen en welke handreikingen het HvJ geeft om te kunnen bepalen waar het vervoer of verzending bij de intracommunautaire levering aanvangt. Als eerste wordt het arrest EMAG[32] besproken, waarna Euro Tyre Holding[33] en VSTR[34] de revue passeren. Tenslotte zal, het laatste arrest dat het HvJ heeft gewezen ten aanzien van ketentransacties, Toridas[35], worden behandeld.

In een aantal in dit hoofstuk opgenomen uitspraken van het HvJ wordt verwezen naar wetsartikelen uit de zesde richtlijn deze artikelen zijn hernummerd in de btw-richtlijn, waarbij de essentie van deze artikelen niet is gewijzigd.

3.2 HvJ EMAG Handel Eder C-245/04

In dit arrest zijn de feiten als volgt EMAG Handel Eder OHG (hierna te noemen EMAG) koopt, een in Oostenrijk gevestigde ondernemer, goederen van een andere Oostenrijkse ondernemer K GmbH (hierna te noemen K). K koopt op haar beurt goederen van Italiaanse en Nederlandse leveranciers en laat deze goederen rechtstreeks vervoeren uit respectievelijk Italië of Nederland naar EMAG. Ter zake van deze levering brengt K aan EMAG het bedrag met Oostenrijkse btw in rekening. EMAG verzoekt om de betaalde btw in aftrek te brengen. Dit wordt door de Oostenrijkse belastingdienst geweigerd. Zij heeft zich op het standpunt gesteld dat de plaats van levering door K niet in Oostenrijk plaatsvindt, waardoor geen Oostenrijkse btw dient te worden berekend.

In het arrest verklaart het HvJ voor recht:

1) Wanneer twee opeenvolgende leveringen van dezelfde goederen onder bezwarende titel tussen als zodanig handelende belastingplichtigen tot een enkele intracommunautaire verzending of een enkel intracommunautair vervoer leiden, kan deze verzending of dit vervoer aan slechts een van de twee leveringen worden toegerekend en is alleen deze ene levering vrijgesteld overeenkomstig artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van Zesde richtlijn.

[32] HvJ 6 april 2006, C-245/04
[33] HvJ 16 december 2010, C-430/09
[34] HvJ 27 september 2012, C-587/19
[35] HvJ 26 juli 2017, C-386/16

Deze uitlegging geldt ongeacht welke belastingplichtige – de eerste verkoper, de eerste afnemer of de tweede afnemer – de macht heeft om tijdens deze verzending of dat vervoer over de goederen te beschikken.

2) Alleen de plaats van de levering waarvoor de goederen intracommunautair worden verzonden of vervoerd, wordt overeenkomstig artikel 8, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn bepaald; deze levering wordt geacht te zijn verricht in de lidstaat van aanvang van deze verzending of dat vervoer.

De plaats van de andere levering wordt bepaald overeenkomstig artikel 8, lid 1, sub b, van deze richtlijn; deze levering wordt geacht te zijn verricht hetzij in de lidstaat van aanvang, hetzij in de lidstaat van aankomst van deze verzending of dat vervoer, naargelang deze levering de eerste dan wel de tweede van de twee opeenvolgende leveringen is.

Uit het arrest blijkt dat het HvJ heeft aangegeven dat bij een ketentransactie met drie partijen, ABC, waarbij de goederen direct van A naar C worden vervoerd het vervoer aan slechts één levering kan worden toegerekend. De levering waaraan het vervoer kan worden toegerekend is dan op grond van art. 32 btw-richtlijn de intracommunautaire levering. Alleen aan deze levering kan de vrijstelling van art. 138 btw-richtlijn worden toegepast. Volgens het HvJ staat het haaks op de systematiek van de overgangsregeling als de intracommunautaire levering aan meerdere leveringen kan worden toegerekend[36].

Echter het HvJ geeft in dit arrest geen handreikingen om te kunnen bepalen in welke schakel van de keten de intracommunautaire verwerving en de daarmee samenhangende levering plaatsvindt. Wel geeft het HvJ[37] een aantal stelregels, welke in de praktijk kunnen worden toepast bij een ketentransactie.

1. wanneer de intracommunautaire levering in een keten van drie partijen (ABC), de A-B levering is, is de plaats waar de intracommunautaire verwerving plaatsvindt, de lidstaat van B, ook indien de goederen naar lidstaat C worden verzonden. De levering B-C is dan een “binnenlandse” levering ingevolge art. 31 van de btw-richtlijn.
2. indien de B-C levering de intracommunautaire levering is, dan is de plaats waar de intracommunautaire verwerving plaatsvindt de lidstaat van C. De A-B levering is dan een “binnenlandse” levering.

[36] HvJ 6 april 2006, C-245/04, EMAG, r.o 37
[37] HvJ 6 april 2006, C-245/04, EMAG, r.o 50

3.3 HvJ Euro Tyre Holding C-430/09

Hier betreft het de Nederlandse ondernemer Euro Tyre Holding BV (hierna te noemen ETH) die handelt in auto-onderdelen. ETH heeft een partij autobanden verkocht, onder de leveringsconditie “ex works”, aan twee in België gevestigde ondernemingen Miroco BVBA en VSB BVBA (hierna te noemen Miroco respectievelijk VSB en gezamenlijk “afnemers”).
De autobanden worden door de afnemers afgehaald bij het magazijn van ETH. Door de afnemers is aan ETH medegedeeld dat de goederen naar België worden vervoerd. ETH factureert aan de afnemers met 0% Nederlandse btw.
De afnemers hebben de banden voor aflevering van de goederen echter al doorverkocht aan de in België gevestigde Decof NV (hierna te noemen “Decof) en vervoerd naar Decof. Aan ETH wordt pas achteraf medegedeeld dat de goederen direct naar Decof zijn vervoerd en niet naar de afnemers.

Het HvJ verklaart in het Euro Tyre Holding BV voor recht:

Ingeval voor een goed twee opeenvolgende leveringen tussen verschillende als zodanig handelende belastingplichtigen worden verricht, maar slechts één intracommunautair vervoer plaatsvindt, moet de handeling waaraan dit vervoer moet worden toegerekend, namelijk de eerste dan wel de tweede levering – waarbij deze handeling aldus valt onder het begrip intracommunautaire levering in de zin van artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, gelezen in samenhang met de artikelen 8, lid 1, sub a en b, 28 bis, lid 1, sub a, eerste alinea, en 28 ter, A, lid 1, van dezelfde richtlijn –, worden bepaald op basis van een globale beoordeling van alle omstandigheden van de zaak teneinde uit te maken voor welke van deze twee leveringen is voldaan aan alle voorwaarden betreffende een intracommunautaire levering.

In omstandigheden als die in het hoofdgeding, waarin de eerste afnemer, die op het grondgebied van de lidstaat van de eerste levering de macht heeft verkregen om als een eigenaar over het goed te beschikken, uiting heeft gegeven aan zijn voornemen om dat goed naar een andere lidstaat te vervoeren en zich kenbaar heeft gemaakt met zijn door laatstgenoemde staat toegekend btw-identificatienummer, moet het intracommunautaire vervoer aan de eerste levering worden toegerekend, op voorwaarde dat de macht om als een eigenaar over het goed te beschikken op de tweede afnemer is overgegaan in de lidstaat van bestemming van het intracommunautaire vervoer. De verwijzende rechter moet nagaan of in het geding waarover hij zich moet uitspreken, aan deze voorwaarde is voldaan.

Het HvJ[38] geeft aan dat de richtlijn geen algemene regels bevat waaruit kan worden vastgesteld aan welke schakel in een keten het intracommunautaire vervoer kan worden toegerekend. Wel stelt het HvJ dat, om te bepalen waar het intracommunautaire vervoer plaatsvindt, dit afhangt van de globale beoordeling van alle bijzondere omstandigheden op basis waarvan kan worden uitgemaakt welke levering in de keten aan alle voorwaarden voor een intracommunautaire levering heeft voldaan.

[38] HvJ 16 december 2010, C-430/09, Euro Tyre Holding, r.o. 27

Wil sprake zijn van een intracommunautaire levering dan dient, zo stelt het HvJ[39], aan de volgende voorwaarden te worden voldaan:

1. de macht om als een eigenaar te beschikken over de goederen moet op de afnemer zijn overgegaan;
2. de leverancier moet aantonen dat de goederen naar een andere lidstaat zijn verzonden of vervoerd;
3. de goederen moeten het grondgebied van de lidstaat van levering als gevolg van deze verzending of vervoer fysiek hebben verlaten.

Wel geeft het HvJ in dit arrest richtlijnen aan de hand, waarvan de nationale rechter kan bepalen waar in de keten de intracommunautaire levering plaatsvindt.

Het HvJ[40] stelt dat wanneer de macht om als eigenaar over de goederen te beschikken overgaat voordat het vervoer naar een andere lidstaat aanvangt de intracommunautaire levering niet plaatsvindt in de eerste schakel maar in de vervolgschakel. De eerste levering is dan een binnenlandse levering.

Verder stelt het HvJ[41] dat wanneer de eerste afnemer zich bij de leverancier kenbaar maakt met het btw-identificatienummer dat in een andere lidstaat aan hem is toegekend de leverancier er in beginsel vanuit mag gaan dat de door haar verrichte handelingen te beschouwen zijn als intracommunautaire levering.

Echter indien de leverancier door de eerste afnemer achteraf ervan op de hoogte wordt gebracht dat het goed aan een andere belastingplichtige wordt doorverkocht voordat de goederen de lidstaat van levering hadden verlaten, dan dient de leverancier een gecorrigeerde factuur op te stellen, aangezien de prestatie dan niet als intracommunautaire levering kan worden gekwalificeerd.

Het HvJ[42] is van mening dat wanneer de tweede afnemer betrokken is bij het vervoer, hieruit niet direct kan worden afgeleid dat het intracommunautaire vervoer aan de tweede levering moet worden toegerekend.

[39] HvJ 16 december 2010, C-430/09, Euro Tyre Holding, r.o. 29 en 30
[40] HvJ 16 december 2010, C-430/09, Euro Tyre Holding, r.o. 33
[41] HvJ 16 december 2010, C-430/09, Euro Tyre Holding, r.o. 35 en 36
[42] HvJ 16 december 2010, C-430/09, Euro Tyre Holding, r.o. 40 en 41

3.4 HvJ VSTR C-587/10

Vogtländische Strassen-,Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (hierna te noemen VSTR) is een ondernemer die goederen levert aan de Amerikaanse onderneming Atlantic International Trading Co. (hierna te noemen Atlantic).

Atlantic heeft een vaste inrichting in Portugal, maar is in geen enkele lidstaat van de EU voor btw doeleinden geregistreerd. Wanneer VSTR Atlantic heeft verzocht een btw-identificatienummer te verstrekken, meldt Atlantic dat zij de goederen aan een Finse onderneming heeft doorverkocht. Atlantic verstrekt aan VSTR het btw-identificatienummer van haar Finse afnemer. Atlantic heeft de goederen laten verschepen naar haar Finse afnemer.

De belastingdienst is van mening dat het nultarief niet van toepassing is, omdat op de factuur niet het btw-identificatienummer van Atlantic staat vermeld, maar het btw-identificatienummer van de uiteindelijke afnemer van de goederen.

Het Hof verklaart voor recht:

Artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij richtlijn 98/80/EG van de Raad van 12 oktober 1998, dient aldus te worden uitgelegd dat het niet eraan in de weg staat dat de belastingdienst van een lidstaat als voorwaarde voor de vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde van een intracommunautaire levering stelt dat de leverancier het identificatienummer van de belasting over de toegevoegde waarde van de afnemer opgeeft, evenwel mits deze vrijstelling niet louter wegens niet-naleving van deze verplichting wordt geweigerd wanneer de leverancier, te goeder trouw handelend en na alles te hebben gedaan wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd, dit identificatienummer niet kan opgeven en bovendien aanwijzingen verstrekt waaruit op afdoende wijze kan blijken dat de afnemer een belastingplichtige is die bij de betrokken handeling als zodanig handelt.

Het HvJ[43] oordeelt in dit arrest dat indien aan alle materiële voorwaarden van een intracommunautaire levering is voldaan, het niet voldaan hebben aan één van de formele vereisten, zoals het hebben van het btw-identificatienummer van de afnemer, er niet toe mag leiden, dat indien de ondernemer te goeder trouw heeft gehandeld, hem de toepassing van de nultarief kan worden onthouden.

[43] HvJ 27 september 2012, C-587/19, VSTR, o.a r.o 42 en 52

Het HvJ geeft in dit arrest aan dat ook andere bewijsmogelijkheden openstaan. Hiermee zet het HvJ volgens mr. M Prevoo en R.P.H.M. Kostons[44] de deur open voor de toepassing van de vrije bewijsleer bij het aantonen van een intracommunautaire levering. Deze uitspraak kan leiden tot praktische problemen. Het btw-identificatienummer zorgt er namelijk voor dat de belastingdienst de intracommunautaire transacties kan controleren. Tevens geldt in Nederland dat voor de toepassing van het nultarief[45] de leverancier dient te beschikken over het btw-identificatienummer van de afnemer[46]. Deze in het uitvoeringsbesluit Wet OB[47] vastgelegde voorwaarde kan naar mijn mening op grond van dit arrest van het HvJ niet meer aan ondernemers worden tegengeworpen indien:

- aan alle materiële voorwaarden is voldaan,
- de ondernemer te goeder trouw is
- de ondernemer op andere wijze kan aantonen dat een intracommunautaire levering heeft plaatsgevonden.

In dit arrest herhaalt het HvJ[48] nogmaals aan welke materiële voorwaarden voldaan dient te worden wil sprake zijn van een intracommunautaire levering. Wel dient te worden opgemerkt[49] dat drie voorwaarden voor een intracommunautaire levering enigszins afwijken van de voorwaarden genoemd in onder andere Euro Tyre Holding[50].

Verder overweegt het HvJ[51] nog dat ondanks dat voor het vervoer van de goederen door de eerste afnemer aan de leverancier wordt doorgegeven dat zij de goederen heeft verkocht en aan de leverancier het btw-identificatienummer van de uiteindelijke afnemer uitreikt, dit niet aantoont dat de macht om als eigenaar over de betrokken goederen te beschikken al aan de uiteindelijke afnemer is overgegaan voordat het vervoer is aangevangen.

3.5 HvJ Toridas C-386/16

Toridas UAB (hierna te noemen Toridas) is een Litouwse vennootschap die vanuit Kazachstan diepgevroren vis in Litouwen heeft geïmporteerd. De vis werd vervolgens verkocht aan Megalain OÜ (hierna te noemen Megalain) een in Estland gevestigde ondernemer die daar ook voor de btw is geregistreerd. De vis werd door Toridas aan Megalain verkocht, waarbij Megalain zich ertoe heeft verbonden de vis binnen 30 dagen te vervoeren naar een andere lidstaat.

[44] Prevoo, M., Kostons, R.P.H.M., *De rol van het btw-identificatienummer na VSTR,* BTW-bulletin 2012/116
[45] Tabel II posta-6 Wet OB
[46] art. 12 Uitvoeringsbesluit Wet OB
[47] art. 12 Uitvoeringsbesluit Wet OB
[48] HvJ 27 september 2012, nr. C-587/19, VSTR, r.o 29
[49] Prevoo, M., Kostons, R.P.H.M., *De rol van het btw-identificatienummer na VSTR,* BTW-bulletin 2012/116
[50] HvJ 16 december 2010,Euro Tyre Holding, r.o 29 e.v.
[51] HvJ 27 september 2012, C-587/19, VSTR, r.o 37

Toridas heeft zich ertoe verbonden deze vis in ontvangst te nemen, inclusief de opslag en alle bijhorende kosten voor haar rekening te nemen totdat deze vis Litouwen daadwerkelijk heeft verlaten. In de praktijk verkocht Megalain de vis door aan afnemers in diverse lidstaten. Dit gebeurde op de dag dat zij de vis had gekocht van Toridas of op de dag erna. Een deel van de vis werd direct rechtstreeks vanuit Litouwen naar de afnemers van Megalain in de desbetreffende lidstaten vervoerd. Het andere deel werd bij een Litouwse onderneming voor rekening van Megalain gesorteerd naar grootte en met ijs bedekt voordat de vis naar andere lidstaten werd vervoerd.

Het Hof verklaart voor recht:

1) *Artikel 138, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat in omstandigheden als in het hoofdgeding een goederenlevering die wordt verricht door een in een eerste lidstaat gevestigde belastingplichtige, niet krachtens die bepaling van de belasting over de toegevoegde waarde is vrijgesteld wanneer de afnemer die in een tweede lidstaat voor de belasting over de toegevoegde waarde is geïdentificeerd, voordat deze levering tot stand komt, de leverancier meldt dat de goederen onmiddellijk aan een in een derde lidstaat gevestigde belastingplichtige zullen worden doorverkocht alvorens ze de eerste lidstaat verlaten, en zullen worden vervoerd met als bestemming die derde belastingplichtige, voor zover die tweede levering daadwerkelijk werd verricht en de goederen vervolgens vanuit de eerste lidstaat zijn vervoerd met als bestemming de lidstaat van de derde belastingplichtige.*

   Het feit dat de eerste afnemer voor de belasting over de toegevoegde waarde is geïdentificeerd in een andere lidstaat dan de lidstaat van de plaats van de eerste levering of van de plaats van de eindverwerving, is geen criterium om een handeling te kwalificeren als een intracommunautaire handeling en vormt op zich geen afdoend bewijs van de intracommunautaire aard van een handeling.

2) *Met het oog op uitlegging van artikel 138, lid 1, van richtlijn 2006/112 is het feit dat de goederen tijdens een keten van twee opeenvolgende leveringen als in het hoofdgeding, in opdracht van de afnemer die als tussenpersoon handelt, zijn bewerkt alvorens te zijn vervoerd naar de lidstaat van de eindafnemer, van geen belang voor de voorwaarden voor de eventuele vrijstelling voor de eerste levering voor zover* deze bewerking na de eerste levering plaatsvindt.

Ondanks dat Megalain alleen een Estlands btw-identificatienummer heeft kan Toridas, zoals het HvJ heeft gesteld in het arrest Euro Tyre Holding[52], zich er niet op beroepen dat de door haar verrichte handelingen te beschouwen zijn als intracommunautaire levering.

[52] HvJ 16 december 2010, C-430/09, Euro Tyre Holding, r.o. 35

Het HvJ heeft in haar arrest Euro Tyre Holding[53] namelijk ook gesteld dat indien de macht om als eigenaar over de goederen te beschikken plaatsvindt voordat het vervoer naar een andere lidstaat aanvangt, de intracommunautaire levering niet plaatsvindt in de eerste schakel maar in de vervolgschakel. In deze zaak[54] is vastgesteld dat Megalain nadat zij de betrokken goederen van Toridas had verworven, deze goederen onmiddellijk doorverkocht aan klanten in andere lidstaten van de EU. Dat wil zeggen dat de overdracht van de macht om als een eigenaar over de goederen te beschikken plaatsvond vóór het intracommunautaire vervoer.

Tenslotte stelt het HvJ[55] dat dit niet anders is wanneer de goederen in opdracht van de eerste afnemer zijn bewerkt voordat zij naar de lidstaat van de eindgebruiker vervoerd worden.

Naar mijn mening is het HvJ in deze zaak tot de conclusie gekomen dat de intracommunautaire levering niet plaatsvindt in de eerste schakel maar in de vervolgschakel aangezien Toridas op de hoogte was dat Megalain de goederen onmiddellijk had doorverkocht.

In Euro Tyre Holding[56] heeft het HvJ in r.o. 36 namelijk aangegeven dat " *als de leverancier door de afnemer ervan op de hoogte wordt gebracht dat het goed aan en andere belastingplichtige zou worden doorverkocht voordat het de lidstaat van levering heeft verlaten, en de leverancier in weerwil van deze informatie heeft nagelaten de afnemer een gecorrigeerde factuur inclusief BTW te sturen".*

Hieruit kan worden afgeleid dat het vervoer niet moet worden toegerekend aan de eerste schakel, A-B, maar aan de tweede schakel, omdat de een eigendomsoverdracht al heeft plaatsgevonden voordat de goederen zijn verzonden of vervoerd.

[53] HvJ 16 december 2010, C-430/09,Euro Tyre Holding, r.o. 33
[54] HvJ 26 juli 2017, C-386/16, Toridas
[55] HvJ 26 juli 2017, C-386/16, Toridas
[56] HvJ 16 december 2010, C-430/09,Euro Tyre Holding, r.o. 35 en 36

4. Waar vindt het vervoer of de verzending voor de btw plaats bij ketentransacties

4.1 Inleiding

Aan de hand van wetgeving en de door het HvJ gewezen jurisprudentie bij ketentransacties met drie ondernemers zal in dit hoofdstuk worden geprobeerd vast te stellen waar in een ketentransactie met drie ondernemers de intracommunautaire levering plaatsvindt. Als eerste zullen de voorwaarden van de intracommunautaire levering en de handreiking die het HvJ heeft gegeven in haar arresten worden samengevat. Daarna wordt aan de hand van een voorbeeld beoordeeld of kan worden vastgesteld in welk deel van de ketentransactie het grensoverschrijdend vervoer plaatsvindt.

4.2 Voorwaarden intracommunautaire levering bij ketentransacties en handreikingen van het HvJ

Uit de arresten van het HvJ[57] met betrekking tot ABC-transacties blijkt dat wil sprake zijn van een intracommunautaire levering, voldaan dient te zijn aan drie voorwaarden:

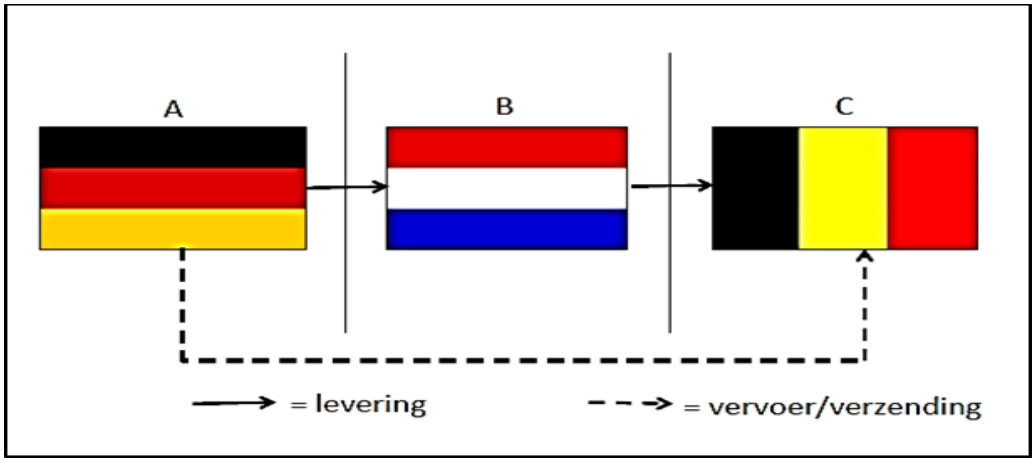
1. de macht om als een eigenaar te beschikken over de goederen moet op de afnemer zijn overgegaan;
2. de leverancier moet aantonen dat de goederen naar een andere lidstaat zijn verzonden of vervoerd;
3. de goederen moeten het grondgebied van de lidstaat van levering als gevolg van deze verzending of vervoer fysiek hebben verlaten.

Daarnaast geeft het HvJ in de zaak EMAG[58] aan dat bij ketentransacties het vervoer slechts aan één van de leveringen kan worden toegekend met als gevolg dat alleen bij de levering waaraan het vervoer kan worden toegerekend het nultarief mag worden toegepast.

Bij het bepalen waar het intracommunautaire vervoer plaatsvindt, geeft het HvJ[59] ook aan dat dit afhangt van de globale beoordeling van alle bijzondere omstandigheden van de betreffende zaak.
Vervolgens geeft het HvJ in de zaak Toridas[60] aan dat bij deze beoordeling van de omstandigheden voornamelijk dient te worden vastgesteld op welk tijdstip de macht om als eigenaar over de goederen te mogen beschikken is overgegaan op de eindafnemer.

[57] HvJ 6 april 2006, C-245/04, EMAG, HvJ 16 september 2010,C-430/09, Euro Tyre Holding en HvJ 26 juli 2017, C-386/16, Toridas
[58] HvJ 6 april 2006, C-245/04, EMAG, r.o. 45
[59] HvJ 16 december 2010, C-430/09, Euro Tyre Holding, r.o. 27 en HvJ 27 september 2012, C-587/19, VSTR, r.o 32
[60] HvJ 26 juli 2017,C-386/16, Toridas, r.o. 36

4.3 Schematisch overzicht ketentransactie



Indien het goederenvervoer is toe te rekenen aan de schakel A-B, geldt op grond van onder andere de zaak EMAG[61] dat de overige leveringen binnenlandse leveringen zijn. Uit de zaken EMAG, Euro Tyre Holding, VSTR[62] blijkt dat wanneer A het vervoer regelt dit tot gevolg heeft dat A tijdens het vervoer de macht heeft om over de goederen te beschikken en deze macht aan B in de lidstaat van aankomst van goederen, in dit geval België, overgaat. Voor de ondernemers in de keten geldt dan het volgende:

1. A verricht een intracommunautair levering welke is belast met het nultarief;
2. B verricht een intracommunautaire verwerving in België en dient zich in België te registeren om aangifte te doen van de intracommunautaire verwerving;
3. B verricht een binnenlandse levering in België aan de uiteindelijke afnemer C.

Indien C het vervoer regelt, dan heeft C op grond onder andere de zaken Euro Tyre Holding en Toridas[63] de macht om als eigenaar over de goederen te beschikken gekregen in de lidstaat van vertrek, lidstaat 1. Voor de ondernemers in de keten geldt dan het volgende:

1. A verricht een binnenlandse levering aan B in Duitsland;
2. B verricht een intracommunautaire levering aan C in Duitsland;
3. C verricht een intracommunautaire verwerving in België.

Indien B het vervoer regelt, dan dient op grond van de zaken Euro Tyre Holding en Toridas[64] te worden vastgesteld wanneer de macht om als eigenaar over de goederen te beschikken is overgegaan en waar deze machtsoverdracht heeft plaats gevonden. Hierbij spelen niet alleen objectieve criteria een rol, maar ook subjectieve criteria.

[61] HvJ 6 april 2006, C-245/04, EMAG
[62] HvJ 6 april 2006, C-245/04, EMAG, HvJ 16 september 2010, C-430/09, Euro Tyre Holding en HvJ 27 september 2012, C-587/19, VSTR
[63] HvJ 16 december 2010, C-430/09, Euro Tyre Holding en HvJ 26 juli 2017, C-386/16, Toridas
[64] HvJ 16 december 2010, C-430/09, Euro Tyre Holding en HvJ 26 juli 2017,C-386/16, Toridas

Volgens het HvJ[65] dient dan namelijk zoveel mogelijk rekening te worden gehouden met voornemen van de afnemer op het ogenblik van de verwerving, mits dit voornemen wordt ondersteund door objectieve gegevens.

Wanneer het vervoer door B wordt geregeld, zal dit in het algemeen inhouden dat B de beschikkingsmacht heeft verkregen in de lidstaat van vertrek dus Duitsland. Het is dan echter wel afhankelijk van de informatie die A van B ontvangt of de intracommunautaire levering plaatsvindt in de schakel A-B of B-C. Uit Euro Tyre Holding[66] blijkt namelijk dat het vervoer moet worden toegerekend aan de eerste schakel A-B wanneer B heeft aangegeven dat hij voornemens is om de goederen naar de lidstaat van bestemming te vervoeren en zich kenbaar heeft gemaakt met een btw-identificatienummer van die lidstaat.

In deze is het dus voor A zeer relevant om vast te stellen waar de macht om als eigenaar over de goederen te beschikken zich bevindt op het moment dat het vervoer aanvangt. Als B aan A zijn btw-identificatienummer verstrekt van de lidstaat van aankomst van de goederen en niet mededeelt aan A dat B op het moment dat het vervoer aanvangt niet meer de macht heeft om over deze goederen te beschikken, vindt de intracommunautaire levering en derhalve het vervoer plaats in de schakel A-B. Met Merkx[67] ben ik van mening dat de wetenschap van partij A ook na de zaak Toridas[68] een relevante factor is. Daarbij is wel van belang dat A aan haar zorgvuldigheidsplicht heeft voldaan[69]. Indien dat het geval vindt intracommunautaire levering in de eerste schakel plaats.

Echter als B aan A vóór het vervoer aanvangt aangeeft dat zij de goederen heeft doorverkocht en de beschikkingsmacht is overgegaan voor het vervoer dan vindt de intracommunautaire levering plaats in de tweede schakel B-C. Door A vindt dan in de lidstaat van vertrek, Duitsland, een binnenlandse levering plaats gevolgd door een intracommunautaire levering door B in Duitsland en een intracommunautaire verwerving door C in de lidstaat van C, België.

In de praktijk zal A niet altijd voldoende zijn geïnformeerd, waardoor voor A niet altijd met zekerheid kan worden gesteld waar het intracommunautaire vervoer plaatsvindt. Ik ben het dan ook met mr. dr. F.J.G Nellen en mr. G.P. Kandhia[70] eens dat een dergelijke uitwerking van het btw–systeem op gespannen voet staat met de fiscale neutraliteit en de rechtszekerheid.

[65] HvJ 16 december 2010, C-430/09, Euro Tyre Holding, r.o.34
[66] HvJ 16 december 2010, C-430/09, Euro Tyre Holding r.o 35 en 36
[67] Merkx, M.M.W.D., De niet zo eenvoudige vereenvoudigde ABC,BTW-bulletin 2017/76
[68] HvJ 26 juli 2017, C-386/16, Toridas
[69] HvJ 16 december 2010, C-430/09, Euro Tyre Holding, r.o. 39
[70] Nellen, F.J.G. en Kandhai, G.P., De BTW-toerekening van intracommunautair vervoer bij ketentransacties, WFR 2017/214

4.4 Voorstel Europese commissie ter zake van ketentransacties

Zoals aangegeven in hoofdstuk 2 is het huidige btw-regime gebaseerd op een overgangsregeling. De EC[71] is met een voorstel gekomen om het tijdelijke overgangsregime te vervangen door een definitief btw-regime. De EC beoogt met haar voorstel te komen tot een btw-systeem waarbij grensoverschrijdende goederenleveringen binnen de EU hetzelfde worden behandeld als binnenlandse goederenleveringen.

De kern van het voorstel is dat een leverancier, welke voor de btw is geïdentificeerd, en die een intracommunautaire levering verricht, aan haar afnemers btw in rekening brengt. Daarbij geldt het btw-tarief van het bestemmingsland, oftewel de lidstaat van de afnemer. De btw wordt afgedragen aan de belastingdienst in de lidstaat van de leverancier, die deze dan dient over te maken aan de belastingdienst van de afnemer.

Indien de afnemer van de goederen geregistreerd staat als certified taxable person', hierna te noemen “CPT” dan geldt niet het bovenstaande, maar wordt de btw verlegd naar de afnemer. Tevens is in de voorstel van de EC een regeling opgenomen voor ketentransactie met een CTP. Op deze regeling voor ketentransacties zal in het kader van de probleemstelling hierna nader worden ingegaan.

De EC[72] heeft in verband met ketentransacties een voorstel gedaan om de regels te vereenvoudigen. Het nadeel hiervan is dat deze regeling alleen geldt als aan de volgende voorwaarden is voldaan:

1. A en B als “certified taxable person” CPT kwalificeren;
2. B het grensoverschrijdend vervoer regelt;
3. B voor btw-doeleinden is geïdentificeerd in een andere lidstaat dan die waar de goederen vandaan zijn vervoerd of verzonden; en
4. B aan A heeft laten weten naar welke lidstaat de goederen worden vervoerd.

Indien aan deze voorwaarden wordt voldaan, wordt het vervoer toegerekend aan de schakel A-B. Wanneer niet aan deze voorwaarden wordt voldaan, wordt volgens het voorstel van EC het vervoer, waarbij B het grensoverschrijdend vervoer regelt, toegerekend aan schakel B-C.

Om als CPT gecertificeerd te kunnen zijn dienen de ondernemers aan de volgende voorwaarden te voldoen:

- Er mag geen sprake zijn van serieuze of herhaaldelijke schendingen van belastingregels of douanewetgeving en ook geen strafblad voor serieuze strafbare feiten met betrekking tot de economische activiteiten van de aanvrager;

[71] COM(2017) 566 tot en met 569 final, 4 oktober 2017
[72] COM(2017) 556 tot en met 569 final, 4 oktober 2017

- De aanvrager moet kunnen aantonen dat hij in hoge mate ‘in controle’ is van zijn operationele activiteiten en goederenstromen, ofwel middels een systeem waarin commerciële documenten en – waar relevant – transportdocumenten worden verwerkt welke voldoende belastingcontrole toestaat, danwel door een betrouwbare of gecertificeerde interne ‘audit trail’; en
- De aanvrager moet aantonen dat hij in voldoende mate financieel solvabel is, bijvoorbeeld door aan te tonen dat hij een goede financiële positie heeft die hem in staat stelt zijn verplichtingen na te komen, met inachtneming van de kenmerken van de betrokken bedrijfstak.

Of alle ondernemers die ketentransacties verrichten hieraan kunnen voldoen is echter maar zeer de vraag.

Wanneer de ondernemers niet CPT gekwalificeerd zijn blijft de huidige overgangsregeling van kracht, waardoor twee methoden naast elkaar zullen bestaan om te bepalen aan welke schakel van de keten het grensoverschrijdend vervoer moet worden toegerekend.

Ik ben dan ook van mening dat de door de EC voorgestelde verbeteringen in verband met ketentransacties voor alle ondernemers toegankelijk dienen te zijn. Door het verschil van behandeling tussen CPT’s en “ gewone” ondernemers die ketentransacties verrichten bestaat alleen voor de CPT’s de rechtszekerheid dat in de juiste schakel van de keten het nultarief wordt toegepast.

Deze rechtszekerheid bestaat er niet voor de overige ondernemers. Die blijven afhankelijk van de handreikingen die het HvJ heeft gegeven om te kunnen vaststellen in welke schakel in de ketentransactie de intracommunautaire levering plaatsvindt. In de praktijk blijkt, zoals ook al in deze verhandeling naar voren is gekomen, dat het niet altijd even eenvoudig is om de schakel, waar de intracommunautaire levering plaatsvindt, te kunnen identificeren. Hierdoor blijft voor deze ondernemers de rechtsonzekerheid bestaan.

Het voorstel van de EC[73] in verband met ketentransacties lost naar mijn mening dan ook niet alle problemen op.

[73] COM(2017) 566 tot en met 569 final, 4 oktober 2017

5. Conclusie

Op basis van het huidige overgangsregime van de btw en de tot nu toe gewezen jurisprudentie van het HvJ, blijkt dat het bij intracommunautaire ketentransactie van groot belang is om te bepalen aan welke schakel van de ketentransactie het intracommunautaire vervoer toegerekend dient te worden.
Het niet correct toerekenen leidt ertoe dat het nultarief ten onrechte kan zijn toegepast, met alle gevolgen voor de ondernemers van dien, zoals naheffingsaanslagen en boetes.

In deze verhandeling is ingegaan op de vraag of aan de hand van het huidige btw-regime en de handreikingen van het HvJ, kan worden vastgesteld in welke schakel van de ketentransactie het grensoverschrijdend vervoer binnen de EU plaatsvindt. De in deze verhandeling beoordeelde situatie betreft een ketentransactie tussen drie btw-ondernemers in drie verschillende lidstaten van de EU. De benadering van het HvJ betreffende de toewijzing van het intracommunautaire vervoer, zoals beschreven in paragraaf 4.3, brengt in de praktijk wel enige obstakels met zich mee.

De probleemstelling van uit paragraaf 1.2 " In welke schakel van de ketentransactie wordt geacht het grensoverschrijdend vervoer binnen de EU plaats te vinden?" kan als volgt worden antwoord: Indien in de ketentransactie het vervoer geregeld wordt door A of C, dan kan, aan de hand de btw-richtlijn en de handreikingen van het HvJ, worden vastgesteld aan welke schakel in de keten het intracommunautaire vervoer toegerekend dient te worden, namelijk respectievelijk in de eerste en de tweede schakel.
Deze zekerheid is er niet indien B het vervoer regelt. A is vaak niet of nauwelijks op de hoogte of en welke afspraken B heeft gemaakt met C daar A geen contractspartij is bij een (eventuele) doorverkoop van B aan C. De vraagt blijft of A, indien B het vervoer regelt af mag gaan op de informatie die hij ontvangt van B of dat hij verdere navraag dient te doen bij B om het grensoverschrijdend vervoer toe te rekenen aan de schakel A-B.

Naar mijn mening is het HvJ er dan ook niet in geslaagd om duidelijkheid te verschaffen over de vraag aan welke schakel van de ketentransactie het vervoer toegerekend dient te worden, indien B het vervoer regelt.

Ondernemers zijn vaak niet of nauwelijks in staat te bepalen waar en op welk moment in de ketentransactie de macht om over de goederen te beschikken overgaat, vooral door een gebrek aan informatie. Naar mijn mening kan van A ook niet worden verlangd bekend te zijn met alle afnemers in de keten aan wie de goederen zijn doorverkocht en de voorwaarden waaronder deze goederen zijn doorverkocht. In een keten met drie schakels blijkt uit de in deze verhandeling aangehaalde zaken van het HvJ, dat dat al erg lastig is. Is de keten langer dan 3 schakels dan is dat naar mijn mening zeker niet mogelijk.

Het voorstel van de EC[74] ter zake ketentransacties biedt wel zekerheid indien in een ketentransactie twee partijen zich kwalificeren als CPT's en aan de volgende voorwaarden is voldaan:

- A en B als "certified taxable person" CPT kwalificeren;
- B het grensoverschrijdend vervoer regelt; B voor btw-doeleinden is geïdentificeerd in een andere lidstaat dan die waar de goederen vandaan zijn vervoerd of verzonden; en
- B aan A heeft laten weten naar welke lidstaat de goederen worden vervoerd.

Voor die partijen wordt dan vastgesteld in welke schakel van de keten het grensoverschrijdend vervoer plaatsvindt. Andere ondernemers dienen aan de hand van onder andere de handreikingen die het HvJ heeft gegeven vast te stellen in welke schakel het grensoverschrijdend vervoer plaatsvindt, dat blijkt in de praktijk vaak zeer lastig te zijn indien in een keten van drie partijen B het vervoer regelt.

[74] COM(2017) 566 tot en met 569 final, 4 oktober 2017

Literatuurlijst

Literatuur:

- Braun, K.M., Mobach, O.L., Peeters, C.A., Rookmaaker-Penners, T.K.M., *Cursus Belastingrecht Omzetbelasting, Studenteneditie 2017-2018,* Kluwer, Deventer, 2017
- Dongen van, A., Slooten van, G.J , Soltysik, M.W.C., *Wegwijs in de btw,* veertiende druk, Sdu Uitgevers, Den Haag, 2017
- Duinker, I.M. en Kock. P, *ABC-transacties binnen de interne markt: geen ' geen koud kunstje'*, BTW-bulletin, 2012/68
- Hilten van, M.E., Kesteren van, H.W.M., *Omzetbelasting,* veertiende druk, Kluwer, Deventer, 2014
- Merkx, M.M.W.D., *De niet zo eenvoudige vereenvoudigde ABC*,BTW-bulletin 2017/76
- Nellen, F.J.G., Kandhai, G.P., *De BTW-toerekening van intracommunautair vervoer bij ketentransacties,* WFR, 2017/214
- Prevoo, M., Kostons, R.P.H.M., *De rol van het btw-identificatienummer na VSTR,* BTW-bulletin 2012/116
- Rous, J., *Grensoverschrijdende transacties en btw,* Sdu Uitgevers, Culemborg, 2017
- Wolf, R.A., *Wie betaald de rekening?,* WFR, 2007/1225
- Wolf, R.A., *ABC-transacties, btw en intracommunautair vervoer: don't ask, don't tell?,* WFR, 2011/984
- Wolf, R.A., art. 17a Wet OB 1968 Begripsbepaling intracommunautaire verwerving, ABC-transacties bijgewerkt tot 29 mei 2017, NTFR
- COM (2017) pagina 566 tot en met 569, final, 4 oktober 2017

Jurisprudentie:

- HvJ 8 februari 1990, C-320/88, Safe, BNB 1990/271
- HvJ 6 april 2006, C-245/04, EMAG Handler, NTFR 2006/526, nr.15, V-N 2006/21.8
- HvJ 22 april 2010, C-536/8, X en Facet, NTFR 2010/1083
- HvJ 27 september 2010, C-409/04,Teleos, BNB 2008/11
- HvJ 16 december 2010, C-430/09, Euro Tyre Holding, BNB/2011/103, NTFR 2010/2932, nr. 52
- HvJ 27 september 2012,C-587/10, VSTR, NTFR 2012/2402, nr.42
- HvJ 18 december 2014, C-131/13. Italmoda
- HvJ 26 juli 2017, C-386/16, Toridas, V-N 2017/39.21.47

Besluiten:

- Besluit 29 maart 1993, nr. VB93/83, Vereenvoudigde regeling voor intra-communautaire A-B-C transacties