

2

Fan van ervan ervan

Jan Sanders

MEO - De verbinding is verbroken ... of toch niet?

Pieter Havermans MSc en Catherine Reinards LL.M

Btw-vrijstelling bij internationaal goederenvervoer: volstaat een TIR-carnet?

Mr. Pieter Tielemans en Kaz van Orsouw MSc

Vădan: grenzen aan 'substance over form'

Jacq. Linssen

Btw-nieuws

BtW Brief

Mandblad met informatie inzake de omzetbelasting

Afl. 2 februari 2019

17 Fan van ervan ervan / 7

Onlangs heeft het HvJ arrest gewezen in een zaak die raakvlakken heeft met eerdere jurisprudentie van het HvJ en de HR. In deze bijdrage besteedt auteur aandacht aan enkele aspecten die in de kern betreffen de behandeling voor de heffing van btw van het ruilen van prestaties.

18 MEO - De verbinding is verbroken ... of toch niet? / 10

Het 'recht om gebruik te maken van' komt steeds vaker terug in de rechtspraak van het HvJ. In dit artikel staan auteurs stil bij dit begrip en de vraag omtrent de verhouding tot het principe van consumptie in de btw.

19 Btw-vrijstelling bij internationaal goederenvervoer: volstaat een TIR-carnet? / 15

In deze bijdrage analyseren auteurs het arrest Cartrans Spedition Srl van het HvJ en de vrijstelling voor internationale vervoersdiensten. Ten slotte besteden zij kort aandacht aan de gevolgen van dit arrest voor de praktijk.

20 Vădan: grenzen aan 'substance over form' / 17

Het HvJ heeft op 21 november 2018 arrest gewezen in de zaak Vădan. Het gaat over een Roemeense projectontwikkelaar die vastgoed heeft ontwikkeld en diverse vastgoedtransacties heeft verricht, maar van mening was dat hij geen ondernemer was voor btw-doelen.

Btw-nieuws / 20

Colofon

Redactie

Mr. dr. J.T. Sanders (Hof Den Haag)
Mr. C.M. Ettema (A-G bij de Hoge Raad)

Medewerkers

Mr. G.J. van Bruggen (Ernst & Young, Belastingadviseurs)
Mr. J.P.M. Linssen (Jacq Linssen btw advies, Maastricht University)
Mr. dr. G.J. van Norden (KPMG Meijburg & Co, Universiteit van Tilburg)
Mr. J. Sanders jr. (RELX)
Mr. Pieter Tielemans (HLB Van Daal Adviseurs en Accountants)
Mr. A. Vroon (Belastingdienst)
Mr. M.D.J. van der Wulp (BTW-INSTITUUT)

Redactiesecretariaat

Drs. J.D. Mastebroek, btwbrief-NL@wolterskluwer.com

Redactieadres

Redactie BtwBrief
Postbus 23
7400 GA Deventer

Uitgever

Drs. M.C. Benjamins, Ilona.Benjamins@wolterskluwer.com

Citeerwijze

BtwBrief jaar/publicatienummer
Bijvoorbeeld: BtwBrief 2019/12

Verschijning

10 maal per jaar.

Abonnementen

Raadpleeg voor de abonnementsmogelijkheden en de bijbehorende prijzen: www.wolterskluwer.nl/shop

Klantenservice

Onze klantenservice kunt u bereiken via:
www.wolterskluwer.nl/klantenservice

Aanvullende informatie

BtwBrief: Tijdschrift met informatie inzake de btw.

Auteursrecht

Alle rechten in deze uitgave zijn voorbehouden aan Wolters Kluwer Nederland B.V. Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand, of openbaar gemaakt, in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen, of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van Wolters Kluwer. Voor zover het maken van kopieën uit deze uitgave is toegestaan op grond van art. 16h t/m 16m Auteurswet jo. Besluit van 27 november 2002, Stb. 575, dient men de daarvoor wettelijk verschuldigde vergoeding te voldoen aan de Stichting Reprorecht te Hoofddorp (Postbus 3051, 2130 KB).

Disclaimer

Hoewel aan de totstandkoming van deze uitgave de uiterste zorg is besteed, aanvaarden de auteur(s), redacteur(en) en Wolters Kluwer geen aansprakelijkheid voor eventuele fouten en onvolkomenheden, noch voor gevolgen hiervan.

Algemene voorwaarden en privacy statement

Op alle aanbiedingen en overeenkomsten van Wolters Kluwer Nederland B.V. zijn van toepassing de Algemene Voorwaarden van Wolters Kluwer Nederland B.V. U kunt deze raadplegen via: www.wolterskluwer.nl/algemene-voorwaarden. Indien Wolters Kluwer Nederland B.V. persoonsgegevens verkrijgt is daarop het privacybeleid van Wolters Kluwer Nederland B.V. van toepassing. Dit is raadpleegbaar via www.wolterskluwer.nl/privacy-cookies.

Standaardpublicatievoorwaarden

Op iedere inzending van een bijdrage of informatie zijn van toepassing de Standaardpublicatievoorwaarden van Wolters Kluwer Nederland BV, gedeponeerd ter griffie van de Rechtbank Amsterdam onder nr. 121/2004. De Standaardpublicatievoorwaarden kunt u raadplegen via: www.wolterskluwer.nl/algemene-voorwaarden.

ISSN 0922-9566

www.wolterskluwer.nl

Zie inhoud van deze uitgave ook op:
www.wolterskluwer.nl/navigator

NAVIGATOR

Nederlands
Uitgeversverbond
mvw
media voor vak
& wetenschap

Btw-vrijstelling bij internationaal goederenvervoer: volstaat een TIR-carnet?

BtwBrief 2019/19

Mag een EU-lidstaat voor de toepassing van de btw-vrijstelling voor internationale vervoersdiensten eisen stellen aan het te leveren bewijs? Wat is in dit verband de waarde van vervoersdocumenten? Vragen waarover het HvJ zich onlangs heeft gebogen in de Roemeense zaak Cartrans Spedition Srl. In deze bijdrage analyseren wij het arrest Cartrans Spedition Srl van het HvJ² en de vrijstelling voor internationale vervoersdiensten. Ten slotte besteden wij kort aandacht aan de gevolgen van dit arrest voor de praktijk.

Vrijstelling

De levering van goederen naar een plaats buiten de EU wordt door art. 146 lid 1 onderdeel a Btw-richtlijn³ vrijgesteld van btw⁴. Hetzelfde geldt voor diensten, waaronder vervoer, die rechtstreeks samenhangen met de uitvoer van goederen (internationale vervoersdiensten). Dit laatste is bepaald in art. 146 lid 1 onderdeel b Btw-richtlijn. Gezamenlijk hebben deze twee bepalingen als doel te bewerkstelligen dat de goederen en de dienstverlening in verband met het vervoer van de goederen op de plaats van bestemming belast worden, daar waar de goederen gebruikt worden.⁵ Door niet alleen de goederen vrij te stellen van btw maar ook de vervoersdiensten, verlaten de goederen de EU écht vrij van btw.

Het bewijzen van de uitvoer van goederen en de verrichte internationale vervoersdiensten zoals in het arrest, is aan de ondernemer die de vrijstelling toepast. Hij zal moeten aantonen dat de goederen buiten de EU zijn vervoerd. Hoe nu dit aantonen/bewijzen moet geschieden, is het onderwerp van de zaak Cartrans Spedition Srl.

Cartrans Spedition Srl

Cartrans Spedition Srl (Cartrans) is een in Roemenië gevestigde vennootschap die zich als tussenpersoon⁶ bezighoudt met goederenvervoer over de weg. Cartrans is tussen 2012 en 2014 betrokken geweest bij een zevental vrachtovervoersdiensten naar bestemmingen buiten de EU

(namelijk Turkije, Georgië, Irak en Oekraïne). Op deze dienstverlening heeft Cartrans de btw-vrijstelling voor internationale vervoersdiensten toegepast.

Naar aanleiding van een belastingcontrole ontvangt Cartrans een naheffingsaanslag in verband met deze zeventen vervoersdiensten. De inspecteur is van mening dat Cartrans de btw-vrijstelling niet mocht toepassen, omdat zij tijdens de belastingcontrole niet de door de douane opgestelde uitvoeraangiften van de vervoerde goederen over heeft kunnen leggen. Volgens de inspecteur heeft Cartrans gefaald de export van de goederen buiten de EU te bewijzen, omdat dit volgens de geldende Roemeense voorschriften alleen mogelijk is met een uitvoeraangifte. De aangeleverde vervoersdocumenten (CMR-vrachtbrieven en TIR-carnetten) heeft de inspecteur als onvoldoende beoordeeld voor toepassing van de vrijstelling.

De Roemeense rechter stelt een tweetal prejudiciële vragen aan het HvJ:

- 1 Is het toegestaan de toepassing van de vrijstelling afhankelijk te stellen van één bepaald document (namelijk de uitvoeraangifte) en alle andere bewijsmiddelen uit te sluiten?
- 2 Wat is de bewijswaarde van een door de douane afgestempeld TIR-carnet?

HvJ

Bij de beantwoording van de gestelde vragen sluit het HvJ aan bij eerdere jurisprudentie. De Btw-richtlijn zelf geeft namelijk geen voorwaarden voor de toepassing van de vrijstellingen, maar laat dit over aan de lidstaten.⁷ Bij de uitvoering van deze bevoegdheid moeten de lidstaten echter wel recht doen aan de rechtsbeginselen die binnen de rechtsorde van de EU gelden.⁸ In dit geval met name het evenredigheidsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel.

Rechtszekerheidsbeginsel

Het HvJ oordeelt dat Roemenië, door het accepteren van uitsluitend de uitvoeraangifte als bewijs voor toepassing van de vrijstelling, het rechtszekerheidsbeginsel schendt. Dit beginsel houdt in dat de rechtsregels, zoals in dit geval de regels om de vrijstelling te mogen toepassen, duidelijk, nauwkeurig en voorzienbaar moeten zijn, met name wanneer deze regels financiële consequenties kunnen hebben.⁹ De eis die de inspecteur in de casus van Cartrans stelde (het alleen accepteren van een kopie van de uitvoeraangifte als bewijs bij internationale vervoersdiensten) is niet vervat in Roemeense wetgeving. Door een dergelijke eis bij een controle te stellen, wordt het rechtszekerheidsbeginsel geschonden.

1 Kaz van Orsouw MSc is verbonden aan HLB Van Daal Adviseurs en Accountants.

2 HvJ 8 november 2018, zaak C-495/17.

3 Richtlijn 2006/112/EG.

4 Het betreft hier een vrijstelling met recht op aftrek op grond van art. 169 onderdeel b Btw-richtlijn. In Nederland hanteren we een nultarief.

5 Zie onder meer HvJ 27 juni 2017, zaak C-288/16 (L.C.).

6 Cartrans is volgens het arrest tussenpersoon in diensten inzake goederenvervoer over de weg. Niet geheel duidelijk is aldus het HvJ of de naheffingsaanslag is opgelegd ter zake van vervoersdiensten of diensten verleend als tussenpersoon. Omdat ook een tussenpersoon (op basis van art. 153 Btw-richtlijn) kan delen in de vrijstelling, blijft deze onduidelijkheid over de feiten zonder gevolgen voor de uitkomst van het arrest.

7 Art.131 Btw-richtlijn.

8 HvJ 9 oktober 2014, zaak C-492/13 (Traum).

9 HvJ 9 oktober 2014, zaak C-492/13 (Traum).

Evenredigheidsbeginsel

Het evenredigheidsbeginsel wordt geschonden wanneer de toepassing van de vrijstelling alleen afhankelijk wordt gesteld van het voldoen aan formele vereisten, terwijl geen rekening wordt gehouden of rekening gehouden hoeft te worden met de materiële vereisten die aan de vrijstelling ten grondslag liggen. Wanneer weliswaar niet aan alle formele vereisten voor de toepassing van de vrijstelling is voldaan, maar wel aan de geldende materiële voorwaarden, dient de vrijstelling verleend te worden. Dit is slechts anders wanneer sprake is van fraude, aldus het HvJ.¹⁰

Hier voegt het HvJ aan toe dat de levering van de goederen buiten de EU weliswaar een materieel onderdeel is van de vrijstelling voor internationale vervoersdiensten, maar dat deze twee prestaties wel degelijk onderscheiden moeten worden. De uitvoertransactie en de vervoersdienst vormen afzonderlijke handelingen, waarop verschillende wetgeving van toepassing is en waarbij bovendien dikwijls verschillende partijen betrokken zijn. De vervoerder hoeft daardoor niet noodzakelijkerwijs te beschikken over de uitvoeraangifte. De inspecteur zal daarom bij zijn controle alle beschikbare gegevens moeten beoordelen en aan de hand daarvan oordelen of in voldoende mate waarschijnlijk is dat de goederen zijn geleverd buiten de EU.

TIR-carnet

Het HvJ voegt nog toe dat het TIR-carnet, zoals werd overlegd door Cartrans, bij deze beoordeling een nuttig document kan blijken.

Het HvJ oordeelt dat art. 146 lid 1 onder e jo. art. 153 Btw-richtlijn in de weg staan aan de voorwaarde voor de btw-vrijstelling voor vervoersdiensten die rechtstreeks verband houden met de uitvoer van goederen, respectievelijk voor diensten van tussenpersonen die bij die vervoersdiensten optreden, dat de douaneaangifte ten uitvoer van de betrokken goederen moet worden overgelegd. De bevoegde autoriteiten dienen met het oog op de verlening van die vrijstellingen te onderzoeken of uit alle elementen waarover zij kunnen beschikken met een voldoende graad van waarschijnlijkheid kan worden afgeleid dat is voldaan aan de voorwaarde van uitvoer van de betrokken goederen. Een door de belastingplichtige overgelegd TIR-carnet dat door de douanediensten van het derde land van bestemming van de goederen werd gewaarmerkt, is een aspect waarmee die autoriteiten in beginsel naar behoren rekening moeten houden, tenzij zij concrete redenen hebben te twijfelen aan de authenticiteit of de betrouwbaarheid van dit document.

Commentaar

Dit arrest staat niet op zichzelf. Veelvuldig blijken de Belastingdiensten in de (voormalige) Oostbloklanden en met name Roemenië voorschriften

zeer strikt te hanteren.¹¹ Met dit arrest bevestigt het HvJ zijn eerder ingezette lijn.

De toepassing van vrijstellingen mag, behoudens gevallen van fraude, niet worden verhinderd door formele vereisten, wanneer aan alle materiële voorwaarden wordt voldaan. Om te beoordelen of aan de materiële voorwaarden is voldaan, dient de inspecteur alle beschikbare gegevens in zijn beoordeling mee te wegen.

Bij vervoer onder de TIR-regeling worden de goederen in de vrachtwagen geladen onder toezicht van de douane, waarna de laadruimte door de douane wordt verzegeld en het TIR-carnet wordt opgemaakt en afgestempeld. Het carnet blijft vervolgens tijdens het vervoer bij de lading en het (verzegelde) voertuig. Bij het passeren van de buitengrens van de EU (en eventuele volgende grensovergangen) zal de verzegeling worden gecontroleerd en wordt, indien geen onregelmatigheden worden geconstateerd, het TIR-carnet afgestempeld door de douane. Met dit afgestempelde carnet kan worden aangetoond dat de buitengrenzen van de EU zijn gepasseerd in het kader van het vervoer en dat bij het passeren van de grens bovendien geen onregelmatigheden geconstateerd zijn. Het passeren van de buitengrenzen is essentieel voor een uitvoertransactie en is bovendien hetgeen de uitvoertransactie onderscheidt van transacties die binnen de EU plaatsvinden.¹² Het TIR-carnet kan niet gelijkgesteld worden met een uitvoeraangifte, maar vormt (uiteraard behoudens fraude) wel een sterke aanwijzing dat vervoer naar een land buiten de EU heeft plaatsgevonden. Het carnet is, evenals de CMR-vrachtbrief en in tegenstelling tot de uitvoeraangifte, een vervoersdocument. Een tussenpersoon bij vervoersdiensten zal daarom deze documentatie meestal wel voorhanden hebben, in tegenstelling tot de uitvoeraangifte.

Belang voor de praktijk

Met een mogelijk harde Brexit in het verschiet, is zeer wel denkbaar dat het belang van deze zaak voor de Nederlandse fiscale praktijk in de naaste toekomst zal toenemen. Wellicht kwalificeert vervoer van goederen naar het Verenigd Koninkrijk in de (nabije) toekomst immers als export, waardoor ook de (bemiddeling bij) vervoersdiensten die hiermee samenhangen onder de vrijstelling komen te vallen. Waar export 'binnen Europa' op dit moment nog relatief weinig voorkomt, wordt dit in de toekomst waarschijnlijk anders.

¹⁰ HvJ 9 februari 2017, zaak C-21/16 (Euro Tyre).

¹¹ Zie ook HvJ 12 september 2018, zaak C-69/17 (Gamesa) en HvJ 9 juli 2015, zaak C-183/14 (Salomie en Oltean).

¹² HvJ 27 september 2007, zaak C-409/04 (Teleos), punt 37, waarin het Hof oordeelt dat de intracommunautaire prestatie zich onderscheidt van de binnenlandse prestatie door het passeren van de grens.