



Datum van
inontvangstneming

:

20/01/2025

Zaak T-646/24**Verzoek om een prejudiciële beslissing****Datum van indiening:**

28 november 2024

Verwijzende rechter:

Upravno sodišče Republike Slovenije (Slovenië)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

21 november 2024

Verzoekende partij:

MS KLJUČAROVCI, d.o.o. – in staat van faillissement

Verwerende partij:

Republika Slovenija

[OMISSIS]

**VERZOEK
OM EEN PREJUDICIËLE BESLISSING**

De in staat van faillissement verkerende verzoekende partij **MS KLJUČAROVCI, d.o.o.** [OMISSIS] heeft bij de Upravno sodišče Republike Slovenije (bestuursrechter in eerste aanleg, Slovenië; hierna: „Upravno sodišče”) een bestuursrechtelijke procedure ingeleid tegen de **Republika Slovenija** (Republiek Slovenië), de verwerende partij, vertegenwoordigd door de Ministrstvo za finance (ministerie van Financiën), [OMISSIS], betreffende de **belasting over de toegevoegde waarde (btw)**.

De Upravno sodišče [OMISSIS] heeft de uitspraak op het beroep geschorst en bij het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof van Justitie”) krachtens artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: „VWEU”) een verzoek om een prejudiciële beslissing ingediend.

Uiteenzetting van de feiten

- 1 De verzoekende partij is een in Slovenië voor btw-doeleinden geregistreerde handelsvennootschap. In de periode waarop de belastingcontrole betrekking heeft, heeft zij herhaaldelijk soja- en koolzaadschroot en koolzaadolie gekocht van in Duitsland geregistreerde leveranciers en deze vervolgens doorverkocht aan belastingplichtigen in Denemarken, te weten Agrotradeo4 ApS, Constantin Green Trans ApS en Crion Trade ApS, die volgens de vaststellingen van de belastingdienst „ploffers” zijn (of *missing traders*). De verzoekende partij heeft de leveranciers een Sloveens btw-identificatienummer meegedeeld. Het vervoer van de goederen van Duitsland rechtstreeks naar Denemarken werd georganiseerd en betaald door de verzoekende partij, die in het kader van bovengenoemde transacties optrad als tweede speler in de leveringsketen. De verzoekende partij heeft de van de Duitse leveranciers aangekochte goederen en de daaropvolgende verzending naar Deense belastingplichtigen opgegeven in de Sloveense btw-aangifte (in het Sloveens: DDV-O) en in de lijst (in het Sloveens: RP-O). Op de facturen aan de afnemers vermeldde de verzoekende partij dat de btw was verlegd.¹ Daarmee heeft zij gebruikgemaakt van de administratieve vereenvoudiging die geldt voor driehoekstransacties en de belastingverplichting verlegd naar de degene voor wie de levering bestemd is, waardoor zij zich in Denemarken niet voor btw-doeleinden hoefde te registreren.

- 2 De betrokken goederen zijn rechtstreeks van Duitsland naar Denemarken vervoerd, maar zijn niet geleverd aan de Deense afnemers, dat wil zeggen aan de in het vorige punt genoemde vennootschappen, maar aan een afnemer van deze afnemers, die verderop in de leveringsketen in Denemarken was gepositioneerd. Als organisator van het vervoer heeft de verzoekende partij de goederen geleverd aan de afnemer van de afnemers, namelijk aan de vennootschap ANC Group, op verschillende adressen in Denemarken. Uit de weegformulieren in de administratie blijkt dat de goederen zijn geleverd aan magazijnen en mengbedrijven, waar zij namens ANC Group in ontvangst zijn genomen door verschillende ontvangers, te weten Brødr Ewers A/S, op het adres ██████████ ██████████ Emmelev A/S, op het adres ██████████; Hornsyld Købmandsgaard A/S, op het adres ██████████; HK Fabrik Norsens, op het adres ██████████; DLG, op het adres ██████████, ██████████; Brødr Ewewrs A/S, op het adres ██████████; Salling Grovvarer, op het adres ██████████; Brødr Ewers, A/S op het adres ██████████; ██████████ Assens, en Danish Inpection APS, op het adres ██████████.

- 3 De betrokken goederen zijn dus in één keer intracommunautair verzonden of vervoerd, met drie opeenvolgende leveringen. De toeleveringsketen zag er aldus als volgt uit: Duitse leveranciers met Duits btw-identificatienummer – de verzoekende vennootschap, met Sloveens btw-identificatienummer – ploffer met

¹ De formule voor de verleggingsregeling in de zin van artikel 226 van de btw-richtlijn.

Deens btw-identificatienummer – ANC Group met Deens btw-identificatienummer. De goederen zijn echter fysiek rechtstreeks van Duitsland naar Denemarken vervoerd met als bestemming ANC Group of magazijnen/mengbedrijven namens die vennootschap.

- 4 Op grond van verordening (EU) nr. 904/2010 van de Raad van 7 oktober 2010 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (herschikking) heeft de Sloveense belastingdienst de Deense belastingdienst om inlichtingen verzocht om na te gaan of de bovengenoemde Deense vennootschappen (kopers) de verwervingen bij de verzoekende partij hadden aangegeven en de btw hadden geheven of betaald, en of zij de goederen daadwerkelijk in ontvangst hadden genomen. Uit de inlichtingen die de Sloveense belastingdienst van de Deense dienst heeft ontvangen, bleek dat de vennootschappen geen enkele verwerving van goederen van de verzoekende partij hadden aangegeven, dat zij de voor die verwervingen verschuldigde belasting niet hadden geheven of betaald, en dat er ook geen aanwijzingen waren voor de overname van de goederen, aangezien zij niet beschikten over bedrijfs- of opslagruimten. Bijgevolg is noch in Denemarken, noch in Slovenië btw over de verwervingen afgedragen.
- 5 De belastingdienst heeft vervolgens ook geconstateerd dat de verzoekende partij ervan op de hoogte was dat zij medewerking verleende aan transacties die tot doel hadden de btw te ontwijken. Die constatering baseert de dienst met name op de volgende omstandigheden: de plaats van levering van de goederen verschilde, ongeacht wie de eindafnemer ervan was; er was sprake van een ongebruikelijke betaalwijze, aangezien de facturen die de verzoekende partij aan haar afnemer Crion Trade ApS heeft verzonden, zijn betaald door een derde, te weten de vennootschap Get-Reide ApS, die ook een deel van de facturen heeft betaald die de verzoekende partij aan de tweede Deense afnemer heeft gezonden, de vennootschap Constaton (sic) Green Trans Aps, en meer bepaald op basis van 25 overnameovereenkomsten; de betalingen zijn niet gelijktijdig met de levering verricht terwijl er geen voorschotten zijn betaald of zekerheden zijn gesteld, hoewel het om grote bedragen ging, zodat de verzoekende partij het volledige risico van niet-betaling op zich heeft genomen; de verzoekende partij heeft de afnemers, die nieuw waren op de markt, niet gecontroleerd (op solvabiliteit of referenties), wat ongebruikelijk is; de DDV-O- en RP-O-aangiftes zijn laattijdig ingediend, waardoor de belastingdienst de leveringen niet onmiddellijk kon controleren, aangezien deze niet tijdig en correct in het VIES-systeem waren ingevoerd; er waren contracten gesloten met twee tussenkomende vennootschappen via de afnemer ANC Group. Deze laatste was namelijk houdster van de vennootschappen Acasia's Enterprise, gevestigd op de Seychellen, en Flexon EOOD, gevestigd in Bulgarije (tussenkomende vennootschappen), die namens de verzoekende partij op zoek gingen naar kopers in Denemarken, waarvoor de verzoekende partij hun een commissie voor elke verkooptransactie betaalde. Zo heeft de verzoekende partij via ANC Group een overeenkomst gesloten met twee tussenkomende vennootschappen, waarbij die twee vennootschappen extra partijen (entiteit C) hebben opgenomen in de

leveringsketen, te weten de ploffers die om beurten optraden in de leveringsketen en waaraan de verzoekende partij de verplichting om de btw te betalen heeft overgedragen.

Beslissing van de belastingdienst

- 6 De belastingdienst van de Republiek Slovenië (hierna: „de belastingdienst”) heeft de btw-aangiften en -betalingen van de verzoekende partij over 2015 en 2016 gecontroleerd en heeft in dat verband de door de verzoekende partij over die twee jaren verschuldigde btw geraamd op een totaalbedrag van 1 802 408,04 EUR, dat is berekend door op de maatstaf van heffing van 17 295 787,40 EUR een belastingtarief van 9,5 % dan wel 22 % toe te passen, vermeerderd met verdragingsrente ten belope van 458 834,77 EUR.
- 7 Volgens de belastingdienst was de verzoekende partij niet gerechtigd de vereenvoudigde regeling van artikel 23 of artikel 48 van de Zakon o davku na dodano vrednost (wet op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „ZDDV-1”), gelezen in samenhang met artikel 27 van de uitvoeringsverordening van die wet, toe te passen, aangezien meer dan twee goederenleveringen zijn verricht in het kader van één enkel transport. In dit verband betwist de belastingdienst niet de plaats van de levering, maar het feit dat de goederen bij de levering aan de afnemer van de afnemer niet ter beschikking zijn gesteld (bij wijze van eigendom of houden) van de derde partij in de leveringsketen. Daarom zijn de door de verzoekende partij verrichte verwervingen overeenkomstig artikel 23, lid 2, ZDDV-1 (of artikel 41, eerste alinea, van de btw-richtlijn) belast in de staat van btw-identificatie, dat wil zeggen in Slovenië. Indien de verzoekende partij bewijst dat de belasting over deze verwerving in Denemarken is geheven, zou zij het correctiemechanisme van artikel 23, lid 3, ZDDV-1 (artikel 41, tweede alinea, van de btw-richtlijn) kunnen toepassen, op voorwaarde dat zij niet bewust heeft meegewerkt aan btw-fraude.² Dit laatste aspect is in de onderhavige zaak aan de orde, aangezien de transactie heeft plaatsgevonden in het kader van een keten van identieke leveringen, waarbij enkel niet-betalende marktdeelnemers als entiteit C hebben opgetreden.
- 8 Het ministerie van Financiën, als bestuursorgaan in tweede aanleg, heeft het bezwaar van de verzoekende partij ongegrond verklaard en de motivering van de belastingdienst ten behoeve van de btw-berekening bevestigd.

Uitspraak van de bestuursrechter

- 9 Vervolgens is de belastingplichtige (de verzoekende partij) bij de Upravno sodišče in beroep gegaan tegen de beslissing van de belastingdienst en heeft daarbij vernietiging daarvan gevorderd. In haar verzoekschrift betwist zij de stelling dat er

² In de zin van het arrest van het Hof van Justitie van 18 december 2014, Italmoda (C-131/13, EU:C:2014:2455).

in casu geen sprake is van echte driehoekstransacties. Zij betoogt dat de vereenvoudigde regeling voor echte driehoekstransacties ook kan worden toegepast bij transacties tussen drie opeenvolgende belastingplichtigen, die deel uitmaken van een langere keten (bijvoorbeeld vier of meer belastingplichtigen), wanneer aan de voorwaarden voor die vereenvoudigde regeling is voldaan, en meer in het bijzonder wanneer de goederen zijn geleverd (d.w.z. het vervoer is geëindigd) in de staat van identificatie van de rechtstreekse afnemer van de goederen. Het feit dat de goederen in het land van de afnemer worden geleverd aan een andere entiteit (de vierde partij in de leveringsketen of een magazijn dat de goederen namens hem in ontvangst neemt, en niet aan de directe afnemer, d.w.z. de derde partij in de keten), heeft geen invloed op de naleving van de voorwaarden om een transactie aan te merken als driehoekstransactie. Bijgevolg is de Sloveense belastingdienst niet bevoegd om het gedrag van de verzoekende partij te beoordelen en zijn de omschreven transacties in Denemarken belastbaar. Volgens de verzoekende partij kan de staat van identificatie (Slovenië) de verwerving door de Sloveense belastingplichtige uitsluitend op basis van artikel 41 van de btw-richtlijn belasten indien de staat van aankomst van de goederen (Denemarken) weigert artikel 141 van de btw-richtlijn toe te passen.

- 10 De verwerende partij is het niet eens met dit standpunt en stelt dat er in casu geen sprake is van echte driehoekstransacties, omdat binnen één enkele zending (Duitsland – Denemarken) meer dan twee leveringen van goederen hebben plaatsgevonden. In dat verband doet het voor de naleving van de voorwaarden voor driehoekstransacties niet ter zake of de goederen zijn geleverd in de bedrijfsruimten van de derde partij in de leveringsketen; de verwerende partij betoogt evenwel dat de goederen na het vervoer ter beschikking moeten worden gesteld (in eigendom) van de derde partij, die zijn btw-verplichtingen dient na te komen. In casu zou de verzoekende partij aan deze voorwaarden voldoen indien het magazijn of het mengbedrijf de goederen in ontvangst neemt namens en voor rekening van de afnemer van de verzoekende partij (de derde partij in de leveringsketen), maar niet namens de vierde partij in die keten. Zij betoogt ook dat de administratieve vereenvoudigde regeling voor echte driehoekstransacties een uitzondering is in het btw-stelsel, dat strikt moet worden uitgelegd.
- 11 De Upravno sodišče moet in het licht van de grieven in het verzoekschrift beoordelen of er sprake is van echte driehoekstransacties en of is voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van de administratieve vereenvoudiging die zijn neergelegd in artikel 41, gelezen in samenhang met de artikelen 42 en 197, van de btw-richtlijn. Daartoe legt die rechter deze vragen ook voor aan het Hof van Justitie. Indien de Upravno sodišče op basis van het antwoord van het Hof van Justitie op de prejudiciële vragen van oordeel is dat de voorwaarden van bovengenoemde bepalingen van de btw-richtlijn zijn vervuld, zal hij vervolgens nagaan of de verzoekende partij wist dat zij medewerking verleende aan misbruik van het btw-stelsel en of haar op grond daarvan een naheffing kan worden opgelegd. De derde prejudiciële vraag betreft dat aspect.

Relevante wetsbepalingen

12 Om te voorkomen dat de afhandeling van meerdere leveringen tussen verschillende leveranciers buitensporig ingewikkeld is, is voor gevallen met drie ondernemingen uit drie verschillende lidstaten met drie identificatienummers, die goederen verhandelen die rechtstreeks van de eerste naar de laatste onderneming worden vervoerd, bij artikel 141, gelezen in samenhang met de artikelen 42 en 197, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”; PB 2006, L 347, blz. 1) een bijzondere regeling ingesteld voor (echte) intracommunautaire driehoekstransacties.

13 Artikel 40 van de richtlijn bepaalt:

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.

14 Artikel 41 van de richtlijn bepaalt:

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.

15 Artikel 42 van de richtlijn bepaalt:

Artikel 41, eerste alinea, is niet van toepassing en de intracommunautaire verwerving van goederen wordt geacht overeenkomstig artikel 40 aan de btw te zijn onderworpen wanneer de volgende voorwaarden vervuld zijn:

a) de afnemer toont aan deze verwerving te hebben verricht met het oog op een daaropvolgende levering binnen het grondgebied van de overeenkomstig artikel 40 bepaalde lidstaat, waarvoor degene voor wie deze levering bestemd is, overeenkomstig artikel 197 is aangewezen als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon;

b) de afnemer heeft voldaan aan de in artikel 265 bedoelde verplichtingen inzake de indiening van de aldaar bedoelde lijst.

16 Artikel 141 van de richtlijn bepaalt:

Elke lidstaat treft bijzondere maatregelen om de intracommunautaire verwerving van goederen die overeenkomstig artikel 40 binnen zijn grondgebied wordt verricht, niet aan de btw te onderwerpen indien de volgende voorwaarden vervuld zijn:

a) de verwerving van goederen wordt verricht door een niet in die lidstaat gevestigde, maar in een andere lidstaat voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige;

b) de verwerving van goederen wordt verricht met het oog op een daaropvolgende levering van deze goederen in diezelfde lidstaat door de in punt a) bedoelde belastingplichtige;

c) de aldus door de in punt a) bedoelde belastingplichtige verworven goederen worden rechtstreeks vanuit een andere lidstaat dan die waarin hij voor btw-doeleinden geïdentificeerd is, verzonden of vervoerd naar degene voor wie hij de daaropvolgende levering verricht;

d) degene voor wie de daaropvolgende levering bestemd is, is een andere belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon, die in diezelfde lidstaat voor btw-doeleinden is geïdentificeerd;

e) de in punt d) bedoelde persoon voor wie de volgende levering is bestemd, is overeenkomstig artikel 197 aangewezen als degene die is gehouden tot voldoening van de belasting, verschuldigd uit hoofde van de levering welke is verricht door de belastingplichtige die niet gevestigd is in de lidstaat waar de belasting is verschuldigd.

17 Artikel 197 van de richtlijn bepaalt:

De btw is verschuldigd door degene voor wie de goederenlevering bestemd is wanneer [...] de volgende voorwaarden vervuld zijn:

a) de belastbare handeling is een goederenlevering die onder de voorwaarden van artikel 141 wordt verricht;

b) degene voor wie de levering bestemd is, is een andere belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon, die voor btw-doeleinden is geïdentificeerd in de lidstaat waar de levering wordt verricht;

18 c) de factuur welke is uitgereikt door de belastingplichtige die niet gevestigd is in de lidstaat van degene voor wie de levering bestemd is, is opgesteld overeenkomstig hoofdstuk 3, afdelingen 3 tot en met 5.

Nationaal recht

- 19 Op nationaal niveau zijn de Zakon o davku na dodano vrednost (btw-wet; hierna: „ZDDV-1”) en de Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (verordening tot uitvoering van de btw-wet) relevant bij de beoordeling van de zaak.
- 20 Artikel 23 van de ZDDV-1 bepaalt:

(1) 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.

(2) Onverminderd lid 1 van dit artikel wordt intracommunautaire verwerving van goederen geacht te hebben plaatsgevonden binnen het grondgebied van de lidstaat van toekenning van het btw-identificatienummer waaronder de afnemer de verwerving heeft verricht, tenzij die afnemer bewijst dat de verwerving in een andere lidstaat aan de btw is onderworpen overeenkomstig lid 1 van dit artikel.

(3) Wanneer de verwerving overeenkomstig lid 2 van dit artikel aan de btw is onderworpen, en vervolgens aan de btw wordt onderworpen in de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van de goederen, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd in de lidstaat van toekenning van het btw-identificatienummer waaronder de afnemer de verwerving heeft verricht.

(4) Onverminderd lid 2 van dit artikel wordt de verwerving van goederen geacht aan de btw te zijn onderworpen overeenkomstig lid 1 van dit artikel, indien de afnemer:

(a) aantoont de verwerving te hebben verricht met het oog op een daaropvolgende levering binnen het grondgebied van een andere, overeenkomstig lid 1 van dit artikel bepaalde lidstaat, waarvoor degene voor wie de levering bestemd is, is aangewezen als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon; en

(b) heeft voldaan aan de verplichtingen inzake de indiening van de lijst.

- 21 Artikel 48, lid 2, van de ZDDV-1 bepaalt als volgt:

De intracommunautaire verwerving van goederen binnen Sloveens grondgebied in de zin van artikel 23, lid 1, van deze wet, is niet aan de btw onderworpen wanneer de volgende voorwaarden vervuld zijn:

a) de verwerving van goederen wordt verricht door een niet in Slovenië gevestigde, maar in een andere lidstaat voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige;

- b) de verwerving van goederen wordt verricht met het oog op een daaropvolgende levering van deze goederen binnen Sloveens grondgebied door de in punt a) bedoelde belastingplichtige;
- c) de aldus door de in punt a) bedoelde belastingplichtige verworven goederen worden rechtstreeks vanuit een andere lidstaat dan die waarin hij voor btw-doeleinden geïdentificeerd is, verzonden of vervoerd naar degene voor wie hij de daaropvolgende levering verricht;
- d) degene voor wie de daaropvolgende levering bestemd is, is een andere belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon, die in Slovenië voor btw-doeleinden is geïdentificeerd; en
- e) op de daaropvolgende levering van goederen binnen Sloveens grondgebied door de in dit lid, onder a), bedoelde belastingplichtige is degene voor wie de levering bestemd is overeenkomstig artikel 76, lid 1, punt 4, van deze wet tot voldoening van de btw gehouden.

22 Artikel 76, lid 1, punt 4, van de ZDDV-1 bepaalt als volgt:

De btw is verschuldigd door degene voor wie de goederenlevering bestemd is wanneer [...] de volgende voorwaarden vervuld zijn:

- de belastbare handeling is een goederenlevering die onder de voorwaarden van artikel 48, lid 2, van deze wet wordt verricht;
- degene voor wie de goederenlevering bestemd is, is een andere belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon, die voor btw-doeleinden is geïdentificeerd in Slovenië; en
- de factuur die is uitgereikt door de belastingplichtige die niet gevestigd is in Slovenië, is opgesteld overeenkomstig deze wet.

23 In de Sloveense rechtsorde is de definitie van driehoekstransacties opgenomen in een wettelijke bepaling en niet in de ZDDV-1. In artikel 27 van de Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost is in dit verband het volgende bepaald:

Driehoekstransacties zijn kettingtransacties waarbij drie voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtigen zijn betrokken, die elk in de eigen lidstaat voor btw-doeleinden zijn geïdentificeerd. De belastingplichtige/leverancier van goederen uit een lidstaat reikt voor de intracommunautaire levering van goederen aan de belastingplichtige/afnemer-leverancier van die goederen in een andere lidstaat een factuur uit voor zover die goederen rechtstreeks naar de belastingplichtige/uiteindelijke afnemer van de goederen in een derde lidstaat worden verzonden of vervoerd.

Vraag over de uitlegging van artikel 141 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met de artikelen 41, 42 en 197 daarvan

- 24 Volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie³ zijn driehoekstransacties een specifieke soort kettingleveringen tussen drie belastingplichtigen waarbij achtereenvolgens twee goederenleveringen worden verricht, waarvan er slechts één wordt behandeld als een vrijgestelde intracommunautaire goederenlevering. A is leverancier, B is zowel afnemer als leverancier, en C is uiteindelijk afnemer. Artikel 141 van de btw-richtlijn staat toe dat de tussenkomenende vennootschap niet in de lidstaat van ontvangst is geregistreerd. Zulks is het geval omdat de belastingplichtige noch over de intracommunautaire verwerving (artikel 141, eerste volzin), noch over de door hem verrichte goederenlevering btw hoeft te berekenen, aangezien degene voor wie deze (tweede) levering is bestemd, overeenkomstig artikel 197 tot voldoening van de belasting is gehouden. De belastingplicht berust dus bij degene voor wie de levering bestemd is, dat wil zeggen de derde schakel in de keten.
- 25 In de onderhavige zaak omvatte de leveringsketen niet drie, maar vier partijen, die in drie verschillende lidstaten zijn geregistreerd. De goederen zijn in één keer rechtstreeks vervoerd naar de vierde partij in de keten (die over de goederen kon beschikken als eigenaar), oftewel naar een magazijn of mengbedrijf namens die partij. In het licht hiervan vraagt de Upravno sodišče zich af hoe de bepalingen inzake de plaats van levering van de goederen, die bepalend zijn voor de heffing van btw in Slovenië, correct moeten worden toegepast in samenhang met de regels die van toepassing zijn op driehoekstransacties. Om de administratieve vereenvoudiging voor driehoekstransacties toe te passen, moet volgens het nationale recht zijn voldaan aan alle voorwaarden van artikel 23, lid 4, artikel 48, lid 2, en artikel 76, lid 1, punt 4, ZDDV-1, waarbij de artikelen 42, 141 of 197 van de btw-richtlijn in Sloveens recht zijn omgezet. Bijgevolg hangt de juiste uitlegging van de bepalingen van de ZDDV-1 volledig af van de juiste uitlegging van voornoemde bepalingen van de btw-richtlijn.
- 26 De eerste vraag betreft de verhouding tussen de artikelen 42 en 41 van de btw-richtlijn. De Upravno sodišče is van mening dat ook bij een kettingtransactie waarbij vier partijen betrokken zijn, de transacties tussen de (eerste) drie partijen in aanmerking kunnen komen voor de vereenvoudigde regeling voor driehoekstransacties in de zin van de btw-richtlijn, indien aan de voorwaarden van de richtlijn is voldaan. De laatste transactie in de keten van transacties kan worden behandeld als een levering achteraf die geen deel uitmaakt van de driehoekstransactie. Volgens de verwijzende rechter is de levering volgend op de driehoekstransactie in de zin van artikel 141 van de btw-richtlijn in beginsel namelijk niet van invloed op de naleving door partij B van de voorwaarden voor de toepassing van de vereenvoudigde regeling.

³ Arrest van het Hof van Justitie van 19 april 2018, Commissie/Hongarije (C-580/16, EU:C:2018:261).

- 27 Uit de btw-richtlijn blijkt niet duidelijk of het voor de tussenkomende partij ter zake doet wat persoon C met de goederen van plan is (bijvoorbeeld de verkoop ervan). Artikel 141, onder c), van de btw-richtlijn, waarop de twee andere vragen van de Upravno sodišče in wezen betrekking hebben, vereist namelijk dat de betrokken intracommunautair verworven goederen rechtstreeks vanuit een andere lidstaat dan die waarin de afnemer voor btw-doeleinden geïdentificeerd is, worden verzonden of vervoerd naar degene voor wie de afnemer de daaropvolgende levering verricht. Gelet op de bewoordingen van dit artikel lijkt het dus essentieel dat persoon B de goederen rechtstreeks van lidstaat A naar lidstaat C verzendt. Uit de formulering „naar degene voor wie hij de daaropvolgende levering verricht” (in de officiële Sloveense versie: „je namenjeno prejemniku nadaljnje dobave”) blijkt echter niet onomwonden of de derde partij in de keten van transacties verplicht is het goed daadwerkelijk in ontvangst te nemen (in die zin dat het hem ter beschikking wordt gesteld) dan wel of de voorwaarde van artikel 141, onder c), van de btw-richtlijn ook is vervuld in geval van rechtstreekse levering aan de afnemer van de afnemer of aan een magazijn dat een derde voor hem beheert, zoals in casu het geval is.
- 28 Het ontbreekt aan rechtspraak van het Hof over deze kwestie. De verwijzende rechter is bijvoorbeeld op de hoogte van de arresten van het Hof van 19 april 2018, Firma ██████████ (C-580/16, EU:C:2018:261), en 8 december 2022, Luxury Trust Automobil (C-247/21, EU:C:2022:966), alsook van de toelichting over de btw-wijzigingen in de EU met betrekking tot de regeling inzake voorraad op afroep, ketentransacties en de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen van goederen („snelle oplossingen van 2020”)⁴, die met name betrekking hebben op de doorverkoop van de goederen na de driehoekstransactie (blz. 67 van de toelichtingen in de Sloveense versie). De twee bovengenoemde arresten zien evenwel op de formele voorwaarden voor toepassing van de administratieve vereenvoudiging (inhoud van de facturen of van de lijst), waaraan in casu is voldaan, terwijl de toelichting ziet op de uitlegging van artikel 36 bis van de btw-richtlijn, dat ten tijde van de betrokken transacties (2015 of 2016) nog niet van kracht was. Aangezien de Upravno sodišče van mening is dat de materiële voorwaarden voor de toepassing van de vereenvoudigde regeling voor driehoekstransacties verschillend kunnen worden uitgelegd, is het met het oog op een uniforme toepassing van het Unierecht van belang dat het Hof van Justitie zich bij wijze van prejudiciële beslissing uitsprekt over de gestelde vragen.
- 29 Afhankelijk van het antwoord op de eerste twee vragen stelt de Upravno sodišče een derde vraag, die betrekking heeft op de juiste belastingheffing over de transactie in casu wanneer is voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van de administratieve vereenvoudiging, maar blijkt dat de verzoekende partij bewust heeft meegewerkt aan frauduleuze handelingen. De verwijzende rechter vraagt zich met name af of de Sloveense belastingdienst bevoegd is om, wanneer een

⁴ Toelichting van de Europese Commissie, directoraat-generaal Belastingen en Douane-unie, gepubliceerd in december 2019, te vinden op de website van de Commissie.

dergelijke medewerking aan misbruik van het btw-stelsel is vastgesteld, de belasting ten laste van de verzoekende partij te heffen door toepassing van de regel van de plaats van heffing van artikel 41, eerste alinea, van de btw-richtlijn.

Prejudiciële vragen

30 Gelet op het voorgaande verzoekt de Upravno sodišče het Hof van Justitie krachtens artikel 267 VWEU om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

- 1) Moet artikel 141, onder c), van de btw-richtlijn, waarvan de niet-toepassing van artikel 41, eerste alinea, van de btw-richtlijn overeenkomstig de artikelen 42 en 197 daarvan afhangt, aldus worden uitgelegd dat aan de in deze bepaling gestelde voorwaarde is voldaan wanneer de betrokken goederen met één enkele vervoershandeling zijn geleverd (dat wil zeggen ter beschikking gesteld of in eigendom gegeven) aan de afnemer van de afnemer (en niet aan de derde partij in de keten van transacties), die voor btw-doeleinden is geregistreerd in dezelfde lidstaat als de derde partij in de keten van transacties?
- 2) Is het voor de vervulling van de voorwaarde van artikel 141, onder c), van de btw-richtlijn van belang dat degene die zich beroept op de vereenvoudigde regeling voor driehoekstransacties op de hoogte is van de daaropvolgende levering?

Afhankelijk van het antwoord op de twee bovengenoemde vragen stelt de Upravno sodišče de volgende derde vraag:

- 3) Moet artikel 41, eerste alinea, van de btw-richtlijn in casu aldus worden uitgelegd dat de btw kan worden geheven in de staat van identificatie van de belastingplichtige die de tweede partij is in de keten van transacties (in Slovenië), zonder dat de maatstaf van heffing overeenkomstig artikel 41, tweede alinea, van de richtlijn wordt verlaagd, indien is vastgesteld dat de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij medewerking verleende aan transacties die neerkomen op misbruik van het btw-stelsel?

Ljubljana, 21 november 2024

[OMISSIS]