



Datum van
inontvangstneming

:

24/06/2016

Zaak C-288/16**Verzoek om een prejudiciële beslissing****Datum van indiening:**

23 mei 2016

Verwijzende rechter:

Augstākā tiesa (Letland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

17 mei 2016

Verzoekster in cassatie:

IK „L.Č.”

Verweerder tot cassatie:

Valsts ieņēmumu dienests

[omissis]

BESLISSING

Riga, 17 mei 2016

De Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (afdeling bestuursgeschillen van het hooggerechtshof, i.e. de hoogste bestuursrechter) (Letland) [omissis]

[omissis]

[omissis] [samenstelling van de rechterlijke instantie]

is overgegaan tot schriftelijke behandeling van de zaak waaraan het beroep ten grondslag ligt dat door de eenmanszaak „L.Č.” was ingesteld tegen het besluit van de Valsts ieņēmumu dienests (belastingdienst) van 21 september 2011 [omissis], welke zaak thans het beroep in cassatie betreft dat door de eenmanszaak „L.Č.” is ingesteld tegen de uitspraak van de Administratīvā apgabaltiesa (regionale bestuursrechter) van 29 mei 2014.

Voorgeschiedenis

Feiten

[1] Het geschil vindt zijn oorsprong in de berekening van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) ten aanzien van het transport van in doorvoer zijnde goederen van de haven van Riga naar Wit-Rusland.

Het transport vond plaats met transportmiddelen die toebehoren aan de onderneming SIA „Atek” en waren verhuurd aan thans verzoekster in cassatie, de eenmanszaak Leonīds Černomordi (hierna: „L.Č.”). SIA „Atek” sloot met de afzenders van de goederen overeenkomsten op basis waarvan deze onderneming de verplichtingen van de vervoerder op zich nam en voorts vermeld stond als vervoerder op de (CMR) vrachtbrief. Op grond van een overeenkomst van opdracht droeg SIA „Atek” de feitelijke uitvoering van het vervoer op aan de eenmanszaak [Or. 2] „L.Č.”. Door het vervoer te verrichten nam de eenmanszaak de verantwoordelijkheid op zich voor het besturen van het voertuig, de te verrichten reparaties, het bijtanken van brandstof, de douaneformaliteiten aan de grensovergangen, het bewaken van de lading, de levering aan de klant en het laden en lossen. De eenmanszaak kon naar Lets recht niet worden aangemerkt als vervoerder (zij had niet de benodigde vergunning).

De eenmanszaak „L.Č.” was van mening dat de verrichte diensten betrekking hadden op vervoer en hanteerde een btw-tarief van 0 %.

[2] De belastingdienst verrichtte een inspectie bij de eenmanszaak „L.Č.” met betrekking tot de btw over het tijdvak januari 2008 tot en met december 2010 en berekende de aan de overheid te betalen naheffing, een boete en vertragingsrente. In het besluit van de belastingdienst van 21 september 2011 [*omissis*] werd die berekening bevestigd. In het besluit werd ervan uitgegaan dat verzoekster in cassatie geen aanspraak kon maken op het btw-tarief van 0 % als bedoeld in artikel 7, lid 1, punt 2, van de likums „Par pievienotās vērtības nodokli” (wet betreffende de belasting over de toegevoegde waarde), dat ziet op diensten met betrekking tot goederen die in doorvoer zijn. Zoals is aangegeven in het besluit, kunnen de door verzoekster in cassatie verrichte diensten niet worden gelijkgesteld met diensten van expediteurs en logistieke dienstverleners daar er geen juridisch verband bestaat tussen de ondernemer en de afzender of ontvanger van de goederen. Verzoekster in cassatie kan evenmin worden aangemerkt als een vervoerder in de zin van de Autopārvadājumu likums (wet op het wegvervoer), aangezien zij geen goederen mag vervoeren omdat zij geen vergunning heeft.

[3] Verzoekster in cassatie is tegen het besluit van de belastingdienst in beroep gegaan bij de bestuursrechter.

[4] Bij uitspraak van 11 december 2012 heeft de Administratīvā rajona tiesa (lagere bestuursrechter) het beroep ongegrond verklaard.

[5] Bij uitspraak van 29 mei 2014 heeft de Administratīvā apgabaltiesa (regionale bestuursrechter) het hoger beroep dat was ingesteld, gedeeltelijk gegrond verklaard (en het deel van het besluit van de belastingdienst vernietigd dat betrekking had op de voor de verschillende tijdvakken gedane berekening van de btw, de boete en de vertragingsrente), maar het hoger beroep voor het overige ongegrond verklaard. Het deel van de uitspraak waarin het hoger beroep ongegrond is verklaard, bevat de volgende overwegingen.

[5.1] Krachtens een vervoerovereenkomst nam verzoekster in cassatie de verplichting op zich om in opdracht van SIA „Atek” als vervoerder wegvervoer te verrichten. Om de diensten te verrichten werd door SIA „Atek” op grond van die overeenkomst en de huurovereenkomst van 9 augustus 2007 [Or. 3] een voertuig ter beschikking gesteld aan verzoekster in cassatie. Verzoekster in cassatie heeft aan SIA „Atek” „expeditiediensten, vervoerovereenkomst goederen in doorvoer” gefactureerd en overeenkomstig artikel 7, lid 1, punt 2, van de btw-wet een btw-tarief van 0 % gehanteerd. Op de internationale (CMR) vrachtbrief stond vermeld dat SIA „Atek” de vervoerder was, maar L. Černomordi was vermeld als chauffeur. SIA „Atek” had een vergunning voor internationaal goederenvervoer over de weg, maar verzoekster in cassatie niet.

[5.2] Het enige verband tussen verzoekster in cassatie en bepaalde vervoerders was dus dat de eigenaar van de eenmanszaak, als natuurlijke persoon, het voertuig bestuurde en het onderhoud daarvan voor zijn rekening nam.

De belastingdienst was dan ook terecht van oordeel dat de door verzoekster in cassatie verrichte diensten naar hun economische aard neerkwamen op het voorzien in een chauffeur voor een voertuig dat toebehoorde aan SIA „Atek”, de houder van een vergunning voor internationaal vervoer, dus op het verrichten van diensten als chauffeur. De door verzoekster in cassatie verrichte diensten kunnen niet worden gelijkgesteld met diensten van expediteurs en logistieke dienstverleners daar er geen juridisch verband bestaat tussen de ondernemer en de afzender of ontvanger van de goederen. Aangezien verzoekster in cassatie geen vergunning heeft, kan zij evenmin worden aangemerkt als vervoerder in de zin van de wet op het wegvervoer. Gelet op het voorgaande kon geen gebruik worden gemaakt van artikel 7, lid 1, punt 2, van de btw-wet, maar moest een btw-tarief van 21 % worden toegepast.

[6] Verzoekster in cassatie heeft cassatieberoep ingesteld tegen het deel van de uitspraak van de regionale bestuursrechter waarbij haar hoger beroep ongegrond is verklaard. Daarin wordt door verzoekster in cassatie het volgende betoog aangevoerd.

[6.1] De regionale bestuursrechter heeft artikel 7, lid 1, punt 2, van de btw-wet onjuist uitgelegd. In die wet worden de begrippen „chauffeur”

en „chauffeursdiensten” niet gebruikt. De wet voorziet in een bepaald tarief voor vervoerdiensten, en dus doorvoerdiensten, en verzoekster in cassatie heeft die diensten verricht.

[6.2] Uit de stukken blijkt dat het vervoer betrekking had op doorvoer (CMR voor elk transport met de desbetreffende vermeldingen in de overeenkomsten, instructies van SIA „Atek” voor elk transport en aangifte ten doorvoer). In artikel 145 van de Ministru kabineta 2006.gada 14.novembra noteikumi Nr. 933 „Likuma ‚Par pievienotās vĕrtības nodokli’ normu piemĕrošanas kārtība” (besluit nr. 933 van de Ministerraad van 14 november 2006 tot vaststelling van uitvoeringsbepalingen van de btw-wet) is sprake van een grote groep personen die te maken hebben met de doorvoer, waaronder derden, indien een overeenkomst is gesloten met de vervoerder of de afzender van de goederen met betrekking tot het laden en lossen daarvan.

[Or. 4] [6.3] In alle begeleidende documenten en douanedocumenten wordt de naam L. Āernomordi vermeld als bestuurder van de IK [eenmanszaak] „L.Ā.”. In de tussen SIA „Atek” en IK „L.Ā.” gesloten overeenkomsten is de eenmanszaak dus de wederpartij.

[6.4] De regionale bestuursrechter is ten onrechte voorbijgegaan aan de artikelen 145 en 146 van besluit nr. 933 van de Ministerraad (waarin is bepaald dat artikel 7, lid 1, punt 2, van de btw-wet ook van toepassing is op vervoerdiensten, expeditiediensten, opslag van goederen, laden en lossen, expertise en classificatie met betrekking tot doorvoer), artikel 4, lid 4, punt 2, van de btw-wet (dat de plaats van de dienst bepaalt) en de methodologische regels van de belastingdienst. De wettelijke voorschriften moeten aldus worden uitgelegd dat tegenstrijdigheden worden voorkomen.

[7] De belastingdienst heeft naar aanleiding van het cassatieberoep opmerkingen ingediend en gesteld dat het cassatieberoep moet worden afgewezen.

Motivering

Toepasselijke bepalingen

Recht van de Europese Unie

[8] Titel IX 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”) omvat een aantal btw-vrijstellingen.

Artikel 131 van die richtlijn, dat algemene bepalingen met betrekking tot vrijstellingen bevat, bepaalt dat de in de hoofdstukken 2 tot en met 9 geregelde vrijstellingen van toepassing zijn onverminderd andere communautaire bepalingen en onder de voorwaarden die de lidstaten stellen om een juiste en eenvoudige

toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen.

De artikelen 146 en 147 hebben betrekking op vrijstellingen bij uitvoer. Artikel 146, lid 1, onder e), bepaalt met name dat de lidstaten vrijstelling verlenen voor diensten, met inbegrip van vervoer en met die diensten samenhangende handelingen en met uitzondering van de overeenkomstig de artikelen 132 en 135 vrijgestelde diensten, wanneer die diensten rechtstreeks verband houden met de uitvoer of invoer van goederen die onder artikel 61 en artikel 157, lid 1, onder a), vallen.

[Or. 5] Lets recht

[9] Artikel 7, lid 1, punt 2, van de btw-wet (in de versie die gold tot 31 december 2012) bepaalt dat een 0 %-tarief wordt gehanteerd voor diensten die betrekking hebben op de uitvoer van goederen (waaronder de uitvoer van goederen waarbij de uitvoerprocedure in een andere lidstaat van de Unie is gestart), de invoer van goederen, de doorvoer van goederen, en diensten die worden verricht in een vrije zone en in een douane-entrepot en rechtstreeks verband houden met goederen die in de Europese Unie worden ingevoerd uit derde landen en gebieden en niet in het vrije verkeer zijn gebracht (waaronder vervoerdiensten, expeditiediensten, opslag van goederen, laden en lossen, en expertise en classificatie).

Artikel 145 van besluit nr. 933 van de Ministerraad (in die versie die gold tot 31 december 2012) bepaalt dat artikel 7, lid 1, punt 2, van de wet ook van toepassing is op diensten die worden verricht door derden (bijvoorbeeld douane-expediteurs, aangevers, onderexpediteurs, eigenaren van opslagplaatsen, havens en luchthavens), indien een overeenkomst is gesloten met de vervoerder of de afzender van de goederen met betrekking tot de uitvoer of doorvoer daarvan.

Artikel 146 van dat besluit bepaalt dat artikel 7, lid 1, punt 2, van de wet ook van toepassing is op vervoerdiensten, expeditiediensten, opslag van goederen, laden en lossen, en expertise en classificatie met betrekking tot de uitvoer van goederen (waaronder de uitvoer van goederen waarbij de uitvoerprocedure in een andere lidstaat is gestart), de invoer van goederen en de doorvoer van goederen.

Redenen waarom twijfel bestaat over de uitlegging van de regeling van de Europese Unie

[10] In de in de onderhavige zaak geconstateerde omstandigheden rijst twijfel omtrent de uitlegging van artikel 146, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn.

[11] De vrijstellingen zijn autonome begrippen van Unierecht, die moeten worden geplaatst in het algemene kader van het gemeenschappelijke btw-stelsel dat is ingevoerd bij de richtlijnen van de Unie (btw-richtlijn en voorheen 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) (zie arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 18 oktober 2007, Navicon, C-97/06, punt 20). Het btw-stelsel van de Unie berust met name op twee beginselen. **[Or. 6]** Om te beginnen wordt btw geheven over elke dienst en over elke levering van goederen die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht. Voorts verzet het beginsel van fiscale neutraliteit zich ertegen dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten, verschillend worden behandeld ter zake van de btw-heffing. In het licht van deze beginselen moeten bedoelde vrijstellingen derhalve strikt worden uitgelegd, aangezien zij een uitzondering vormen op het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke levering van goederen en elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht. Dit beginsel van strikte uitlegging betekent echter niet dat de bewoordingen die ter omschrijving van de vrijstellingen zijn gebruikt aldus moeten worden uitgelegd dat zij geen effect meer sorteren (zie punten 21 en 22 van het aangehaalde arrest).

[12] Artikel 146, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn voorziet in een vrijstelling bij uitvoer: vrijstelling wordt verleend voor diensten die rechtstreeks verband houden met de uitvoer of invoer van goederen. In de bepaling worden geen specifieke soorten diensten vermeld, maar wordt slechts het voorbeeld gegeven van vervoer en daarmee samenhangende handelingen. Het Letse recht vermeldt een aantal andere diensten, maar de lijst is evenmin uitputtend.

Het hoofdkenmerk van vrij te stellen diensten is dus dat er sprake is van een rechtstreeks verband tussen die diensten en de uitvoer of invoer van goederen. Uit de richtlijn blijkt niet wat er wordt beoogd met dat rechtstreekse verband tussen de diensten en de uitvoer of invoer van goederen. Uitgaande van het beginsel dat in een richtlijn opgenomen uitzonderingen strikt dienen te worden uitgelegd, moet worden gekeken naar de precieze strekking van de uitzondering, zodat geen uitlegging wordt gegeven die zich niet verdraagt met het doel van de richtlijn en het nuttig effect van de uitzondering niet teniet wordt gedaan.

[13] Niet alleen in de Europese Unie, maar ook daarbuiten wordt met het btw-stelsel in beginsel het eindverbruik belast. Dit betekent dat bij invoer van goederen in een land de btw-heffing plaatsvindt in dat land als land van eindverbruik. In de regel wordt bij de maatstaf van heffing, i.e. de douanewaarde, zowel gekeken naar de waarde van de goederen zelf als naar de waarde van de diensten die verband houden met de invoer van de goederen (vervoer, opslag, verpakking,...), voor zover dat laatste aspect niet reeds verrekend zit in de waarde van de goederen zelf [zie voor invoer artikel 32 van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek].

Gelet op een en ander valt aan te nemen dat – ter wille van een correcte inning van de belasting en ter voorkoming van dubbele belasting – de diensten die zullen

worden verrekend bij de bepaling van de douanewaarde van de goederen in het land van eindverbruik, worden vrijgesteld in de landen waar slechts doorvoer van die goederen plaatsvindt alvorens deze worden ingevoerd [Or. 7] in het land van eindverbruik. Als artikel 146, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn tot doel heeft de handhaving van dit heffingsbeginsel te waarborgen, moet op goede gronden worden geoordeeld dat de in die bepaling genoemde vrijstelling slechts geldt voor diensten waarvan de waarde later wordt verrekend bij de bepaling van de douanewaarde van de goederen wanneer die goederen in het land van eindverbruik worden ingevoerd.

Vastgesteld moet evenwel worden dat er in de genoemde bepaling van de richtlijn geen sprake is van een dergelijk criterium. Bovendien is niet uitgesloten dat bij het bepalen van de btw die in een land moet worden betaald, ten aanzien van de dienst niet precies kan worden nagegaan welke waarde later zal worden verrekend bij de bepaling van de douanewaarde in een ander land wanneer de goederen naderhand worden uitgevoerd naar een ander land.

[14] In de in de onderhavige zaak ingediende opmerkingen betoogt verzoekster in cassatie verder dat de verrichter van de vervoerdiensten (of andere diensten die verband houden met de invoer of uitvoer van goederen) die het normale tarief heeft gehanteerd, recht heeft op aftrek van de betaalde btw, zodat het in elk geval zo is dat in wezen geen verplichting tot betaling van nationale btw ontstaat. Dat geen heffing plaatsvindt, is dus een manier om het innen van btw te vereenvoudigen.

[15] In de onderhavige zaak moet dus worden bepaald welke plaats de in de bepaling van de richtlijn genoemde vrijstelling inneemt in het gemeenschappelijke btw-stelsel. Aan de hand daarvan kan, na te hebben gekeken naar een bepaalde soort met de diensten samenhangende handelingen in verband met de invoer of uitvoer van goederen, worden nagegaan of de vrijstelling in wezen geldt voor die handelingen.

[16] Voorts betoogt de belastingdienst dat er om vrijstelling te verlenen sprake moet zijn van een rechtstreeks juridisch verband tussen de afzender of ontvanger van de goederen en de dienstverrichter. Daarbij wordt uiteraard gedacht aan directe zakelijke relaties en prestaties over en weer [zie arrest van het Hof van Justitie van 14 juni 2007, Haderer (C-445/05), waarin verklaard werd dat geen vrijstelling werd verleend voor pedagogische activiteiten waarbij niet rechtstreeks met de studenten een overeenkomst was gesloten]. De belastingdienst geeft echter niet aan waarom specifiek in deze zaak dat rechtstreekse juridische verband noodzakelijk is. In het bijzonder rijst twijfel gelet op artikel 145 van besluit nr. 933 van de Ministerraad, waarin is bepaald dat de vrijstelling ook geldt voor door derden verrichte diensten indien een overeenkomst is gesloten met de afzender. In de onderhavige zaak stelt verzoekster in cassatie in haar opmerkingen ook dat zij een overeenkomst met SIA „Atek” had gesloten, zodat is voldaan aan de in het besluit van de Ministerraad gestelde voorwaarden.

De gelegde nadruk op het juridische verband kan relevant zijn indien uit dat juridische verband blijkt dat de waarde van de diensten wordt verrekend bij de bepaling van de douanewaarde.

[Or. 8] Er kunnen zich echter verschillende situaties voordoen, afhankelijk van hoe de bij de transactie betrokken partijen hun onderlinge juridische verhouding en prestaties over en weer hebben geregeld. In de onderhavige zaak bijvoorbeeld is het mogelijk dat verzoekster in cassatie voor de door haar verrichte diensten wordt betaald door haar Letse wederpartij (gemakshalve hierna: „hoofdvervoerder”), die vervoerdiensten verricht voor de ontvanger of afzender van de goederen, en dat de hoofdvervoerder een factuur voor alle verrichte diensten uitreikt aan de afzender of ontvanger van de goederen. In dat geval mag ervan worden uitgegaan dat bij de bepaling van de douanewaarde van de goederen bij invoer in het land van eindverbruik het bedrag van de door de vervoerder verrichte diensten wordt verrekend, in welk bedrag de waarde van de door de ondervoerder verrichte dienst reeds is verrekend. Dan valt niet aan te nemen dat het bedrag dat de ondervoerder van de hoofdvervoerder ontvangt voor de verrichte dienst, op een later tijdstip opnieuw moet worden verrekend bij de bepaling van de douanewaarde van de goederen. Het is echter ook mogelijk dat zowel de hoofdvervoerder als de ondervoerder een factuur stuurt naar de afzender of ontvanger van de goederen en dat alleen uit beide facturen samen (elk met betrekking tot in wezen verschillende diensten) de totale waarde van de diensten blijkt. In dit geval is het aannemelijk dat bij invoer van de goederen in het land van eindverbruik het bedrag van de twee facturen wordt verrekend bij de bepaling van de douanewaarde van de goederen.

[17] Volgens verzoekster in cassatie dient er juist sprake te zijn van een economisch c.q. financieel verband tussen de dienst en de uitvoer of invoer van goederen. Uit de feiten blijkt dat vaststaat dat de door verzoekster in cassatie verrichte diensten verband hielden met de in Letland in doorvoer zijnde goederen. De door verzoekster in cassatie verrichte diensten werden echter niet rechtstreeks verleend aan de ontvanger of afzender, maar aan een zakenpartner van die personen in Letland. Derhalve is aan de orde of gelet op de overwegingen in het voorgaande punt het economische verband een bepaalde juridische vorm moet hebben (bijvoorbeeld een rechtstreeks juridisch verband met de ontvanger of afzender, maar geen latere juridische verhouding met derden, die diensten verrichten voor de directe wederpartij van de ontvanger of afzender van de goederen).

Wordt uitgegaan van een economisch c.q. financieel verband, zonder dat sprake hoeft te zijn van directe zakelijke relaties, dan rijst de vraag of dat criterium zich verdraagt met de beginselen van het btw-stelsel, op basis waarvan vrijstellingen steeds een bepaald doel en een bepaalde strekking hebben.

[18] Gelet op het voorgaande is er naar oordeel van de Augstākā tiesa (hoogste bestuursrechter) twijfel over de uitlegging van artikel 146, lid 1, onder e), van de

btw-richtlijn, zodat prejudiciële vragen moeten worden voorgelegd aan het Hof van Justitie van de Europese Unie. Derhalve dient de behandeling van de onderhavige zaak te worden geschorst totdat het Hof uitspraak heeft gedaan op het verzoek om een prejudiciële beslissing.

[Or. 9] Dictum

Onder verwijzing naar artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie [nationaal procesrecht] wijst de Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (hoogste bestuursrechter van Letland) de volgende beslissing.

Beslissing

Het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

Moet artikel 146, lid 1, onder e), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde aldus worden uitgelegd dat slechts vrijstelling wordt verleend wanneer er tussen de dienstverrichter en de ontvanger of afzender van de goederen sprake is van een rechtstreeks juridisch verband of een onderlinge contractuele relatie?

Aan welke criteria moet het in die bepaling genoemde rechtstreeks verband voldoen zodat een met de invoer of uitvoer van goederen verband houdende dienst wordt vrijgesteld?

[*omissis*]

[ondertekeningen van de rechters]