Downloaded via the EU tax law app / web

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

29 juni 2017 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Richtlijn 2006/112/EG – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Artikel 146, lid 1, onder e) – Vrijstellingen bij uitvoer – Dienstverrichtingen die rechtstreeks verband houden met de uitvoer of invoer van goederen – Begrip”

In zaak C?288/16,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Augst?k? tiesa (rechter in tweede aanleg, Letland) bij beslissing van 17 mei 2016, ingekomen bij het Hof op 23 mei 2016, in de procedure

„L. ?.” IK

tegen

Valsts ie??mumu dienests,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: R. Silva de Lapuerta (rapporteur), kamerpresident, E. Regan, J.?C. Bonichot, A. Arabadjiev en C. G. Fernlund, rechters,

advocaat-generaal: E. Sharpston,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– de Letse regering, vertegenwoordigd door I. Kalni?š, D. Pelše en A. Bogdanova als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Owsiany-Hornung en E. Kalni?š als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van 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 (PB 2006, L 347, blz. 1).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen „L.?.” IK en de Valsts ie??mumu dienests (belastingdienst, Letland) over de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) op goederenvervoer dat tijdens de jaren 2008 tot en met 2010 is uitgevoerd.

Toepasselijke bepalingen

3 Artikel 131 van richtlijn 2006/112 luidt:

„De in de hoofdstukken 2 tot en met 9 geregelde vrijstellingen zijn van toepassing 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.”

4 Artikel 146, lid 1, van die richtlijn, dat is opgenomen in hoofdstuk 6, met het opschrift „Vrijstellingen bij uitvoer”, van titel IX, luidt als volgt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

a) de levering van goederen die door of voor rekening van de verkoper worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Gemeenschap;

[...]

e) 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.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

5 Krachtens met verschillende afzenders gesloten overeenkomsten, heeft „Atek” SIA zich ertoe verbonden in doorvoer zijnde goederen van de haven van Riga (Letland) naar Wit-Rusland te vervoeren.

6 „Atek” heeft de effectieve uitvoering van dit goederenvervoer krachtens een andere overeenkomst aan „L.?.” toevertrouwd.

7 Dat vervoer vond plaats met voertuigen van „Atek” die aan „ L.?.” waren verhuurd, met dien verstande dat „Atek” ten aanzien van de afzenders van die goederen als vervoerder handelde. „L.?.” nam het besturen van de voertuigen, de reparaties, het bijtanken van brandstof, alsook de douaneformaliteiten aan de grensovergangen, het bewaken van de goederen, hun levering aan de ontvanger en de voor het laden en lossen van de goederen noodzakelijke activiteiten voor haar rekening.

8 „L.?.” was van mening dat zij diensten had verricht die met de doorvoer verband hielden en heeft hierop een btw-tarief van 0 % toegepast.

9 Bij „L.?.” is een belastingcontrole verricht met betrekking tot het tijdvak van januari 2008 tot

en met december 2010. Na die controle berekende de belastingdienst een aan de overheid te betalen btw-naheffing, een boete en vertragingsrente.

10 De belastingdienst heeft die berekening bij besluit van 21 september 2011 bevestigd, op grond dat „L.?.” het btw-tarief van 0 % niet mocht toepassen op de diensten die zij in het kader van haar overeenkomst met „Atek” had verricht, daar, ten eerste, die diensten niet met diensten van expediteurs of vervoersagenten konden worden gelijkgesteld, aangezien er geen juridisch verband bestond met de afzender of de ontvanger van de vervoerde goederen, en, ten tweede, „L.?.” niet als een vervoerder kon worden aangemerkt, omdat zij geen vergunning overeenkomstig het Letse recht had en zij dus geen goederen mocht vervoeren.

11 „L.?.” heeft tegen dat besluit beroep ingesteld bij de administrat?v? rajona tiesa (bestuursrechter, Letland), die het beroep bij uitspraak van 11 december 2012 heeft verworpen.

12 Bij arrest van 29 mei 2014 heeft de Administrat?v? apgabaltiesa (regionale bestuursrechter, Letland) de hogere voorziening die bij hem tegen die uitspraak was ingesteld, gedeeltelijk toegewezen en gedeeltelijk afgewezen. Die rechter heeft meer bepaald geoordeeld dat zonder juridische band tussen de afzender of de ontvanger van de goederen en „L.?.”, de door „L.?.” verrichte diensten niet met diensten van expediteurs of vervoersagenten konden worden gelijkgesteld, maar chauffeurdiensten waren die erin bestonden een voertuig van een vervoerder met een vergunning voor internationaal transport van goederen, in de onderhavige zaak „Atek”, van een chauffeur te voorzien, en dat „L.?.” evenmin als een vervoerder kon worden beschouwd, aangezien zij niet over een dergelijke vergunning beschikte. Volgens die rechter kon het btw-tarief van 0 % dus niet op de door „L.?.” verrichte diensten worden toegepast.

13 „L.?.” heeft tegen dat arrest bij de Augst?k? tiesa (rechter in tweede aanleg, Letland) cassatieberoep ingesteld, aangezien de Administrat?v? apgabaltiesa haar beroep bij dat arrest had verworpen.

14 De verwijzende rechter is van oordeel dat er twijfel over de uitlegging van artikel 146, lid 1, onder e), van richtlijn 2006/112 is. Die rechter wenst meer bepaald te vernemen of, ondanks het feit dat de door „L.?.” verrichte diensten met de op het Letse grondgebied in doorvoer zijnde goederen verband hielden, de omstandigheid dat die diensten niet rechtstreeks voor de ontvanger of de afzender van die goederen werden verricht, met wie „L.?.” geen juridische band had, maar wel voor hun medecontractant in Letland, te weten „Atek”, gevolgen heeft voor de toepassing van de vrijstelling bedoeld in die bepaling, die vereist dat de diensten rechtstreeks verband houden met de uitvoer of invoer van de betrokken goederen.

15 In deze context heeft de Augst?k? tiesa de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Moet artikel 146, lid 1, onder e), van richtlijn [2006/112] 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?

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

Beantwoording van de prejudiciële vragen

16 Met die vragen, die samen moeten worden behandeld, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 146, lid 1, onder e), van richtlijn 2006/112 aldus moet worden

uitgelegd dat de in die bepaling voorziene vrijstelling van toepassing is op een handeling als in het hoofdgeding, namelijk een dienst bestaande in het vervoer van goederen naar een derde land, wanneer die dienst niet rechtstreeks voor de afzender of de ontvanger van die goederen worden verricht.

17 Die rechter wenst meer bepaald te vernemen of de toepassing van die vrijstelling, die vereist dat de betrokken diensten „rechtstreeks verband houden” met de uitvoer of invoer van in die bepaling bedoelde goederen, afhankelijk is van het bestaan van een rechtstreekse juridische band, zoals onderlinge zakenrelaties, tussen de dienstverrichter en de afzender of de ontvanger van de betrokken goederen.

18 In dat verband zij eraan herinnerd dat artikel 146 van richtlijn 2006/112 betrekking heeft op de btw-vrijstelling van uitvoer buiten de Europese Unie. In het kader van de internationale handel strekt een dergelijke vrijstelling er immers toe het beginsel in acht te nemen dat de betrokken goederen of diensten op hun plaats van bestemming worden belast. Uitvoer en met uitvoer gelijkgestelde handelingen moeten aldus van btw worden vrijgesteld, om te waarborgen dat de betrokken handeling uitsluitend wordt belast op de plaats waar de betrokken producten zullen worden verbruikt [zie inzake artikel 15 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 (PB 1977, L 145, blz. 1) arresten van 18 oktober 2007, Navicon, C?97/06, EU:C:2007:609, punt 29, en 22 december 2010, Feltgen en Bacino Charter Company, C?116/10, EU:C:2010:824, punt 16].

19 De vrijstelling van artikel 146, lid 1, onder e), van richtlijn 2006/112 vult de vrijstelling van artikel 146, lid 1, onder a), van die richtlijn aan en strekt er net als deze laatste vrijstelling toe te waarborgen dat de betrokken dienstverrichtingen op de plaats van hun bestemming worden belast, namelijk de plaats waar de uitgevoerde producten zullen worden verbruikt.

20 Daartoe bepaalt artikel 146, lid 1, onder e), met name dat vervoerdiensten die rechtstreeks verband houden met de uitvoer van goederen buiten de Unie, van btw zijn vrijgesteld.

21 Een extensieve uitlegging van die bepaling, die diensten zou omvatten die niet rechtstreeks voor de uitvoerder, de invoerder of de ontvanger van dergelijke goederen worden verricht, zou de lidstaten en de betrokken marktdeelnemers met verplichtingen kunnen opzadelen die strijdig zouden zijn met de juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstellingen, zoals voorzien in artikel 131 van richtlijn 2006/112.

22 Volgens vaste rechtspraak van het Hof moeten de btw-vrijstellingen bovendien strikt worden uitgelegd, aangezien zij een uitzondering vormen op het algemene beginsel dat die belasting wordt geheven over elke levering van goederen en elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht (zie met name arresten van 26 juni 1990, Velker International Oil Company, C?185/89, EU:C:1990:262, punt 19; 16 september 2004, Cimber Air, C?382/02, EU:C:2004:534, punt 25; 14 september 2006, Elmeka, C?181/04–C?183/04, EU:C:2006:563, punten 15 en 20, en 19 juli 2012, A, C?33/11, EU:C:2012:482, punt 49).

23 Daarom volgt uit de bewoording en de doelstelling van artikel 146, lid 1, onder e), van richtlijn 2006/112 dat die bepaling aldus moet worden uitgelegd dat het bestaan van een rechtstreekse band niet alleen tot gevolg heeft dat de betrokken dienstverrichtingen door hun voorwerp tot de daadwerkelijke realisatie van een export- of een importhandeling bijdragen, maar ook dat die diensten naar omstandigheid rechtstreeks voor de uitvoerder, de invoerder of de ontvanger van de in die bepaling bedoelde goederen worden verricht.

24 In de onderhavige zaak zijn de door „L.?.” verrichte diensten weliswaar noodzakelijk voor de

daadwerkelijke verwezenlijking van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde exporthandeling, maar die diensten worden niet rechtstreeks voor de ontvanger of de uitvoerder van die goederen, maar wel voor zijn medecontractant, te weten „Atek”, verricht.

25 Bovendien zijn die diensten, zoals uit de verwijzingsbeslissing blijkt, verricht met wagens van „Atek”, die ten aanzien van de afzenders van die goederen als vervoerder heeft gehandeld.

26 De door „L.?.” verrichte diensten vallen bijgevolg buiten de werkingssfeer van de in artikel 146, lid 1, onder e), van richtlijn 2006/112 bedoelde vrijstelling.

27 Derhalve moet op de prejudiciële vragen worden geantwoord dat artikel 146, lid 1, onder e), van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat de in die bepaling voorziene vrijstelling niet van toepassing is op een dienst als in het hoofdgeding, die verband houdt met het vervoer van goederen naar een derde land, wanneer die dienst niet rechtstreeks voor de afzender of de ontvanger van die goederen wordt verricht.

Kosten

28 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Eerste kamer) verklaart voor recht:

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 moet aldus worden uitgelegd dat de in die bepaling voorziene vrijstelling niet van toepassing is op een dienst als in het hoofdgeding, die verband houdt met het vervoer van goederen naar een derde land, wanneer die dienst niet rechtstreeks voor de afzender of de ontvanger van die goederen wordt verricht.

ondertekeningen

* Procestaal: Lets.