Downloaded via the EU tax law app / web

62018CJ0276
ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

18 juni 2020 (*1)

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 33 – Vaststelling van de plaats van de belastbare handelingen – Levering van goederen met vervoer – Levering van goederen die door of voor rekening van de leverancier worden verzonden of vervoerd – Verordening (EU) nr. 904/2010 – Artikelen 7, 13 en 28 tot en met 30 – Samenwerking tussen de lidstaten – Uitwisseling van inlichtingen”

In zaak C?276/18,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (bestuurs- en arbeidsrechter Boedapest, Hongarije) bij beslissing van 1 maart 2018, ingekomen bij het Hof op 24 april 2018, in de procedure

KrakVet Marek Batko sp.k.

tegen

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

wijst

HET HOF (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: E. Regan (rapporteur), kamerpresident, I. Jarukaitis, E. Juhász, M. Ileši? en C. Lycourgos, rechters,

advocaat-generaal: E. Sharpston,

griffier: R. ?ere?, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 20 juni 2019,

gelet op de opmerkingen ingediend door:

–

KrakVet Marek Batko sp.k., vertegenwoordigd door P. Jalsovszky, T. Fehér en Á. Fischer, ügyvédek,

–

de Hongaarse regering, vertegenwoordigd door M. Z. Fehér, M. M. Tátrai en Zs. Wagner als gemachtigden,

–

de Tsjechische regering, vertegenwoordigd door M. Smolek, J. Vlá?il en O. Serdula als

gemachtigden,

–

Ierland, vertegenwoordigd door A. Joyce en J. Quaney als gemachtigden, bijgestaan door N. Travers, SC,

–

de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door G. Palmieri als gemachtigde, bijgestaan door G. De Socio, avvocato dello Stato,

–

de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna als gemachtigde,

–

de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door S. Brandon en Z. Lavery als gemachtigden, bijgestaan door R. Hill, barrister,

–

de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios, J. Jokubauskait? en L. Havas als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 6 februari 2020,

het navolgende

Arrest

1

Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging 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), met name artikel 33, en van de artikelen 7, 13 en 28 tot en met 30 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 (PB 2010, L 268, blz. 1).

2

Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen KrakVet Marek Batko sp.k. (hierna: „KrakVet”), een vennootschap naar Pools recht, en de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (nationale bezwaarcommissie voor belasting? en douaneaangelegenheden, Hongarije) betreffende de betaling van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) over de verkoop van producten via de website van deze vennootschap aan afnemers die in Hongarije wonen.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Richtlijn 2006/112

3

De overwegingen 17, 61 en 62 van richtlijn 2006/112 luiden als volgt:

„(17)

De vaststelling van de plaats van de belastbare handelingen kan leiden tot bevoegdheidsconflicten tussen de lidstaten, met name met betrekking tot de levering inclusief montage van een goed en met betrekking tot diensten. Hoewel de plaats van een dienst in beginsel moet worden vastgesteld op de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, moet die plaats in bepaalde gevallen toch worden vastgesteld in de lidstaat van de afnemer van de dienst, met name voor sommige diensten tussen belastingplichtigen waarvan de kosten in de prijs van de goederen worden opgenomen.

[…]

(61)

Het is van wezenlijk belang bij de toepassing van het btw-stelsel uniformiteit te garanderen. Ter verwezenlijking van dat doel dienen uitvoeringsmaatregelen te worden vastgesteld.

(62)

Deze maatregelen moeten met name een oplossing bieden voor het probleem van de dubbele belastingheffing op grensoverschrijdende handelingen die kan voortvloeien uit een niet eenvormige toepassing door de lidstaten van de regels inzake de plaats van belastbare handelingen.”

4

Titel V van deze richtlijn, met als opschrift „Plaats van de belastbare handelingen”, bevat een hoofdstuk 1, „Plaats van levering van goederen”, waarvan afdeling 2 betrekking heeft op de „levering van goederen met vervoer”. Deze afdeling bevat met name de artikelen 32 en 33 van die richtlijn.

5

Artikel 32 van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„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.

[…]”

6

Artikel 33, lid 1, van deze richtlijn bepaalt:

„In afwijking van artikel 32 wordt als de plaats van levering van goederen die door of voor rekening van de leverancier worden verzonden of vervoerd vanuit een andere lidstaat dan die van aankomst van de verzending of het vervoer, aangemerkt de plaats waar de goederen zich

bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of het vervoer naar de afnemer, wanneer de volgende voorwaarden vervuld zijn:

a)

de levering van goederen wordt verricht voor een belastingplichtige of voor een niet–belastingplichtige rechtspersoon van wie de intracommunautaire verwervingen van goederen uit hoofde van artikel 3, lid 1, niet aan de btw zijn onderworpen, of voor enige andere niet-belastingplichtige;

b)

de geleverde goederen zijn geen nieuwe vervoermiddelen, noch goederen, geleverd na montage of installatie, door of voor rekening van de leverancier, met of zonder beproeven van de geïnstalleerde of gemonteerde goederen.”

Verordening nr. 904/2010

7

De overwegingen 5, 7 en 8 van verordening nr. 904/2010 luiden als volgt:

„(5)

In het kader van de maatregelen inzake belastingharmonisatie met het oog op de voltooiing van de interne markt dient te worden voorzien in een gemeenschappelijke regeling voor samenwerking tussen de lidstaten, in het bijzonder inzake uitwisseling van inlichtingen, waarbij de bevoegde autoriteiten van de lidstaten elkaar bijstand moeten verlenen en met de Commissie moeten samenwerken teneinde een juiste toepassing van de btw op leveringen van goederen, dienstverrichtingen, intracommunautaire verwervingen van goederen en invoer van goederen te waarborgen.

[…]

(7)

Ten behoeve van de inning van de verschuldigde belasting dienen de lidstaten samen te werken om ervoor te helpen zorgen dat de btw juist wordt geheven. Daarom moeten zij niet alleen toezien op de juiste toepassing van de in hun eigen grondgebied verschuldigde belasting, maar zouden ook de andere lidstaten moeten bijstaan om te zorgen voor de juiste toepassing van de belasting die verband houdt met een op hun grondgebied verrichte activiteit maar verschuldigd is in een andere lidstaat.

(8)

Het toezicht op de juiste toepassing van de btw op grensoverschrijdende handelingen die in een andere lidstaat dan die waar de leverancier of dienstverrichter is gevestigd, belastbaar zijn, is afhankelijk van de inlichtingen die in het bezit zijn van de lidstaat van vestiging of die veel gemakkelijker door die lidstaat kunnen worden verkregen. Voor een efficiënte controle van deze handelingen moet de lidstaat van vestiging bepaalde inlichtingen derhalve verzamelen of in staat zijn die te verzamelen.”

8

Artikel 1, lid 1, van deze verordening bepaalt:

„Bij deze verordening worden de voorwaarden vastgesteld waaronder de bevoegde autoriteiten die in de lidstaten met de uitvoering van de wetgeving inzake de btw belast zijn, onderling en met de Commissie samenwerken om de naleving van die wetgeving te verzekeren.

Daartoe worden bij deze verordening regels en procedures vastgesteld, die de bevoegde autoriteiten in de lidstaten in staat stellen samen te werken en onderling alle inlichtingen uit te wisselen met het oog op een juiste btw-heffing, toe te zien op de juiste toepassing van de btw, met name bij intracommunautaire transacties, en de btw-fraude te bestrijden. Bij deze verordening worden met name de regels en procedures vastgesteld die de lidstaten in staat stellen deze inlichtingen te verzamelen en uit te wisselen langs elektronische weg."

9

Afdeling 1, met het opschrift „Verzoek om inlichtingen en om administratieve onderzoeken", is opgenomen in hoofdstuk II van die verordening, met als opschrift „Uitwisseling van inlichtingen op verzoek", en bevat artikel 7 van dezelfde verordening, dat luidt als volgt:

„1. Op verzoek van de verzoekende autoriteit verstrekt de aangezochte autoriteit de in artikel 1 bedoelde inlichtingen, ook wanneer het verzoek een welbepaald geval of verscheidene welbepaalde gevallen betreft.

2. Met het oog op de in lid 1 bedoelde verstrekking van inlichtingen laat de aangezochte autoriteit de vereiste administratieve onderzoeken uitvoeren om deze inlichtingen te verkrijgen.

3. Tot en met 31 december 2014 kan het in lid 1 bedoelde verzoek een met redenen omkleed verzoek om een administratief onderzoek omvatten. Indien de aangezochte autoriteit van oordeel is dat het administratieve onderzoek niet nodig is, stelt zij de verzoekende autoriteit onverwijld in kennis van de redenen waarop zij haar oordeel baseert.

[…]"

10

In hoofdstuk III van verordening nr. 904/2010, „Uitwisseling van inlichtingen zonder voorafgaand verzoek", luidt artikel 13 van deze verordening als volgt:

„1. De bevoegde autoriteiten van de lidstaten zenden de in artikel 1 bedoelde inlichtingen zonder voorafgaand verzoek toe aan de bevoegde autoriteiten van de andere betrokken lidstaten in de volgende situaties:

a)

wanneer de belastingheffing wordt geacht plaats te vinden in de lidstaat van bestemming en de door de lidstaat van oorsprong verstrekte inlichtingen noodzakelijk zijn voor de doeltreffendheid van het controlesysteem van de lidstaat van bestemming;

b)

wanneer een lidstaat gegronde redenen heeft om aan te nemen dat in de andere lidstaat een inbreuk op de btw-wetgeving heeft of vermoedelijk heeft plaatsgevonden;

c)

wanneer in de andere lidstaat gevaar voor belastingderving bestaat.

2. De uitwisseling van informatie zonder voorafgaand verzoek geschiedt hetzij automatisch overeenkomstig artikel 14, hetzij spontaan overeenkomstig artikel 15.

3. De inlichtingen worden toegezonden door middel van standaardformulieren die volgens de procedure waarin artikel 58, lid 2, voorziet, worden vastgesteld."

11

Artikel 28, dat is opgenomen in hoofdstuk VII van die verordening, bepaalt:

„1. De verzoekende autoriteit en de aangezochte autoriteit kunnen overeenkomen dat, met het oog op de uitwisseling van de in artikel 1 bedoelde inlichtingen, door de verzoekende autoriteit gemachtigde ambtenaren, onder de door de aangezochte autoriteit vastgestelde voorwaarden, aanwezig mogen z?n in de kantoren van de administratieve autoriteiten van de aangezochte lidstaat, of op iedere andere plaats waar die autoriteiten hun taken vervullen. Indien de verlangde inlichtingen in bescheiden staan waartoe de ambtenaren van de aangezochte autoriteit toegang hebben, ontvangen de ambtenaren van de verzoekende autoriteit afschriften daarvan.

2. De verzoekende autoriteit en de aangezochte autoriteit kunnen overeenkomen dat, met het oog op de uitwisseling van de in artikel 1 bedoelde inlichtingen, door de verzoekende autoriteit gemachtigde ambtenaren, onder de door de aangezochte autoriteit vastgestelde voorwaarden, aanwezig mogen zijn bij de administratieve onderzoeken die op het grondgebied van de aangezochte lidstaat worden uitgevoerd. Uitsluitend de ambtenaren van de aangezochte autoriteit zijn met de uitvoering van dergelijke administratieve onderzoeken belast. De ambtenaren van de verzoekende autoriteit oefenen de aan de ambtenaren van de aangezochte autoriteit verleende controlebevoegdheden niet uit. Zij kunnen wel toegang krijgen tot dezelfde plaatsen en bescheiden als laatstgenoemden, door tussenkomst van de ambtenaren van de aangezochte autoriteit, en alleen met het oog op de uitvoering van het administratieve onderzoek.

3. De ambtenaren van de verzoekende autoriteit die uit hoofde van de leden 1 en 2 in een andere lidstaat aanwezig zijn, dienen te allen tijde een schriftelijke opdracht te kunnen voorleggen waarin hun identiteit en hun officiële hoedanigheid zijn vermeld."

12

Hoofdstuk VIII van verordening nr. 904/2010, met als opschrift „Gelijktijdige controles", bevat de artikelen 29 en 30 van deze verordening.

13

Artikel 29 van die verordening is geformuleerd als volgt:

„De lidstaten kunnen overeenkomen dat zij overgaan tot gelijktijdige controles wanneer dergelijke controles door hen efficiënter worden geacht dan door slechts één lidstaat uitgevoerde controles."

14

In artikel 30 van verordening nr. 904/2010 staat te lezen:

„1. Elke lidstaat stelt zelfstandig vast voor welke belastingplichtigen hij voornemens is een

gelijktijdige controle voor te stellen. Z?n bevoegde autoriteit deelt de bevoegde autoriteiten van de andere betrokken lidstaten mee welke dossiers voor een gelijktijdige controle worden voorgesteld. Zij motiveert de keuze in de mate van het mogelijke door de inlichtingen te verstrekken die tot deze keuze hebben geleid. Zij geeft de periode aan gedurende welke deze controles moeten plaatsvinden.

2. De bevoegde autoriteit die het voorstel tot gelijktijdige controle ontvangt, bevestigt de bevoegde autoriteit van de lidstaat waarvan het voorstel uitging, in beginsel binnen twee weken na ontvangst van het voorstel, doch uiterlijk binnen een maand dat zij dit voorstel aanvaardt of geeft haar een met redenen omkleed afwijzend antwoord.

3. De bevoegde autoriteiten van de betrokken lidstaten wijzen elk voor zich een vertegenwoordiger aan die belast wordt met het toezicht en de coördinatie van de controle."

Richtlijn 2017/2455

15

Richtlijn (EU) 2017/2455 van de Raad van 5 december 2017 tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG en richtlijn 2009/132/EG wat betreft bepaalde btw-verplichtingen voor diensten en afstandsverkopen van goederen (PB 2017, L 348, blz. 7) bepaalt in artikel 2, „Wijzigingen van [richtlijn 2006/112] met ingang van 1 januari 2021":

„Met ingang van 1 januari 2021 wordt [richtlijn 2006/112] als volgt gewijzigd:

1)

Aan artikel 14 wordt het volgende lid toegevoegd:

‚4. Voor de toepassing van deze richtlijn wordt verstaan onder:

1.

‚intracommunautaire afstandsverkopen van goederen': de leveringen van goederen die worden verzonden of vervoerd door of voor rekening van de leverancier, ook wanneer de leverancier indirect tussenkomt bij het vervoer of de verzending van de goederen, vanuit een andere lidstaat dan die van aankomst van de verzending of het vervoer van de goederen naar de afnemer, indien aan de volgende voorwaarden is voldaan:

a)

de levering van goederen wordt verricht voor een belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon van wie de intracommunautaire verwervingen van goederen uit hoofde van artikel 3, lid 1, niet aan de btw zijn onderworpen, of voor enige andere niet-belastingplichtige;

b)

de geleverde goederen zijn geen nieuwe vervoermiddelen, noch goederen, geleverd na montage of installatie, door of voor rekening van de leverancier, met of zonder beproeven van de geïnstalleerde of gemonteerde goederen;

[…]'.

[…]

3)

Artikel 33 wordt vervangen door:

‚Artikel 33

In afwijking van artikel 32:

a)

wordt de plaats van levering van intracommunautaire afstandsverkopen van goederen geacht de plaats te zijn waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of het vervoer van de goederen naar de afnemer;

b)

wordt de plaats van levering van afstandsverkopen van uit een derdelandsgebied of een derde land ingevoerde goederen geacht de plaats te zijn waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of het vervoer naar de afnemer, indien de invoer plaatsvindt in een andere lidstaat dan die van aankomst van de verzending of het vervoer naar de afnemer;

c)

wordt de plaats van levering van afstandsverkopen van uit een derdelandsgebied of een derde land ingevoerde goederen geacht zich in de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van de goederen naar de afnemer in die lidstaat te bevinden, indien de invoer in die lidstaat plaatsvindt, mits de btw op deze goederen moet worden aangegeven in het kader van de bijzondere regeling van titel XII, hoofdstuk 6, afdeling 4.’.

[…]”

Hongaars recht

16

§ 2 van de általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (wet nr. CXXVII van 2007 inzake de belasting over de toegevoegde waarde), in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding (hierna: „btw-wet”), bepaalt:

„Zijn onderworpen aan de in deze wet bedoelde belasting:

a)

de levering van goederen of de verrichting van diensten onder bezwarende titel binnen het nationale grondgebied door een belastingplichtige die als zodanig handelt.

[…]”

17

§ 25 van de btw-wet luidt als volgt:

„Ingeval de goederen niet worden verzonden of vervoerd, wordt als plaats van levering aangemerkt de plaats waar de goederen zich op het tijdstip van de levering bevinden.”

18

§ 29, lid 1, van de btw-wet is als volgt verwoord:

„Wanneer de goederen door of voor rekening van de leverancier worden verzonden of vervoerd en de levering resulteert in de aankomst van de goederen in een andere lidstaat van de Gemeenschap dan die waar zij zich op het tijdstip van het vertrek van de verzending of het vervoer bevonden, wordt in afwijking van §§ 26 en 28 als plaats van levering van de goederen aangemerkt de plaats waar zij zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of het vervoer – naar de afnemer –, wanneer de volgende voorwaarden vervuld zijn:

a)

de goederenlevering:

aa)

wordt verricht voor een belastingplichtige of een niet–belastingplichtige rechtspersoon van wie de intracommunautaire verwervingen van goederen uit hoofde van artikel 20, lid 1, onder a) en d), niet aan de btw zijn onderworpen, of

ab)

voor enige andere niet-belastingplichtige; en

b)

de geleverde goederen zijn:

ba)

geen nieuwe vervoermiddelen, noch

bb)

goederen, geleverd na montage of installatie, met of zonder beproeven van de geïnstalleerde of gemonteerde goederen.

[…]”

19

§ 82, lid 1, van de btw-wet bepaalt:

„Het belastingbedrag bedraagt 27 % van de maatstaf van heffing.”

20

§ 2, lid 1, van de adózás rendjér?l szóló 2003. évi XCII. törvény (wet nr. XCII van 2003 houdende het wetboek fiscaal procesrecht), in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding (hierna: „wetboek fiscaal procesrecht”), bepaalt:

„Alle rechten die voortvloeien uit fiscale rechtsbetrekkingen moeten conform hun doelstelling worden uitgeoefend. Op grond van de belastingwetgeving kan het afsluiten van overeenkomsten of het uitvoeren van andere transacties met als doel de bepalingen van de belastingwetgeving te omzeilen niet worden aangemerkt als het uitoefenen van rechten conform hun doelstelling.”

21

§ 6, lid 1, van het wetboek fiscaal procesrecht luidt als volgt:

„Onder ‚belastingplichtige’ wordt verstaan, eenieder op wie een belastingplicht of een verplichting tot betaling van een belasting rust krachtens een wet tot invoering van een belasting of begrotingssteun, dan wel krachtens deze wet.”

22

In § 86, lid 1, van dit wetboek staat te lezen:

„Teneinde derving van belastinginkomsten en onjuiste verzoeken om begrotingssteun en belastingteruggaven te voorkomen, controleert de belastingdienst regelmatig belastingplichtigen en andere bij het belastingstelsel betrokken personen. Met de controles wordt beoogd vast te stellen of de bij belastingwetgeving en andere wetgeving opgelegde verplichtingen al dan niet zijn nagekomen. Bij het uitvoeren van een controle maakt de belastingdienst de feiten, omstandigheden en inlichtingen bekend die als basis zullen dienen voor het vaststellen van een schending of van rechtsmisbruik en voor de ten gevolge daarvan ingezette administratieve procedure en onderbouwt hij zijn bevindingen.”

23

§ 95, lid 1, van dat wetboek bepaalt:

„De belastingdienst voert door onderzoek van de documenten, bewijsstukken en boekhoudbescheiden de controle uit die nodig is om de als basis voor belastingheffing of begrotingssteun dienende bedragen vast te stellen, met inbegrip van de door de belastingplichtige gebruikte elektronische gegevens, software en computersystemen, alsmede berekeningen en andere feiten, inlichtingen en omstandigheden die betrekking hebben op het aanhouden van rekeningen en boekhoudkundige overzichten en de verwerking van bewijsstukken.”

24

§ 170, lid 1, van het wetboek fiscaal procesrecht bepaalt:

„Indien de belasting niet volledig wordt betaald, moet een fiscale boete worden betaald. Behoudens andersluidende bepaling in deze wet, bedraagt de hoogte van de boete 50 % van het onbetaalde bedrag. De hoogte van de boete bedraagt 200 % van het onbetaalde bedrag als het verschil met het te betalen bedrag verband houdt met het verzwijgen van inkomsten of met het vervalsen of vernietigen van bewijsmateriaal of boekhoudbescheiden. […]”

25

§ 178, punt 3, van dit wetboek luidt als volgt:

„[…] wordt verstaan onder:

[…]

‚belastingverschil': het verschil tussen het belastingbedrag of het bedrag aan begrotingssteun dat is opgegeven (aangegeven) of niet is opgegeven (niet aangegeven), dan wel is vastgesteld of toegepast op basis van een verklaring (aangifte) enerzijds, en het later door de belastingdienst vastgestelde belastingbedrag of bedrag aan begrotingssteun anderzijds, daaronder niet begrepen het naar de volgende tijdvakken over te dragen saldo".

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

26

KrakVet is een in Polen gevestigde vennootschap. Zij heeft geen kantoor of magazijn in Hongarije en de Hongaarse belastingautoriteiten betwisten niet dat zij geen vestiging voor btw-doeleinden heeft.

27

Haar activiteit bestaat in de verkoop van producten voor dieren, die zij met name via haar website www.zoofast.hu op de markt brengt. Zij had heel wat klanten in Hongarije via deze website.

28

In 2012 bood zij op die website aan de afnemers de mogelijkheid om met een in Polen gevestigd transportbedrijf een overeenkomst te sluiten voor bezorging van de producten die zij op de markt bracht, zonder dat zij zelf partij was bij deze overeenkomst. De afnemers, die daarnaast de gekochte producten direct in het magazijn van KrakVet konden afhalen, konden echter ook vrijelijk een andere vervoerder kiezen dan die welke was aanbevolen. KrakVet vertrouwde bepaalde van haar logistieke behoeften overigens toe aan dat transportbedrijf.

29

In voorkomend geval werden de betrokken producten door dat transportbedrijf bezorgd tot in de magazijnen van twee in Hongarije gevestigde koeriersbedrijven, die ze vervolgens distribueerden aan de Hongaarse klanten. Betaling van de prijs voor de gekochte producten gebeurde bij de levering in handen van het koeriersbedrijf of door vooruitbetaling op een bankrekening.

30

Aangezien KrakVet onzeker was over de lidstaat die bevoegd was voor de inning van de btw betreffende haar activiteiten, heeft zij de belastingdienst van de plaats van vestiging van haar hoofdkantoor verzocht om zich daarover uit te spreken. In een ruling heeft de Poolse belastingdienst zich op het standpunt gesteld dat de plaats van uitvoering van de handelingen van KrakVet zich in Polen bevond en dat deze onderneming de btw in deze lidstaat moest voldoen.

31

De Hongaarse belastingautoriteit in eerste aanleg heeft een controle bij KrakVet verricht om de btw-aangiften voor 2012 achteraf te verifiëren. In het kader daarvan heeft deze belastingautoriteit een technisch fiscaal identificatienummer aan deze onderneming toegekend in haar hoedanigheid

van belastingplichtige.

32

Gelet op het feit dat de Hongaarse belastingautoriteit in eerste aanleg weinig informatie had over KrakVet en de wijze waarop zij vanuit fiscaal oogpunt functioneerde, kon zij niet vaststellen of deze onderneming voor de toepassing van de btw in Hongarije was gevestigd. Deze belastingautoriteit heeft dan ook onderzoek gedaan naar de activiteit van die onderneming.

33

In het kader van deze administratieve belastingprocedure heeft de Hongaarse belastingautoriteit in eerste aanleg met name navraag gedaan bij de Poolse belastingautoriteiten op basis van de samenwerkingsregels van de Uniewetgeving inzake belastingen.

34

Bij besluit van 16 augustus 2016 heeft de Hongaarse belastingautoriteit in eerste aanleg vastgesteld dat KrakVet een btw-verschil, een boete, vertragingsrente en een boete wegens niet-nakoming van de verplichtingen tot registratie bij de Hongaarse belastingdienst diende te betalen.

35

KrakVet heeft tegen dit besluit bezwaar ingesteld bij verweerster in het hoofdgeding, optredend als belastingautoriteit in tweede aanleg, die het besluit van de Hongaarse belastingautoriteit in eerste aanleg heeft bevestigd bij besluit van 23 januari 2017. Tegen het laatstgenoemde besluit is KrakVet opgekomen bij de verwijzende rechter.

36

Naar het oordeel van de verwijzende rechter hangt de beslechting van het hoofdgeding ten eerste af van de omvang van de verplichting tot samenwerking tussen de autoriteiten van de lidstaten uit hoofde van verordening nr. 904/2010 en ten tweede van de uitlegging van het begrip levering van goederen die worden verzonden of vervoerd „door of voor rekening van de leverancier” in de zin van artikel 33 van richtlijn 2006/112.

37

De verwijzende rechter vraagt zich met name af of de Hongaarse belastingdienst, gelet op het beginsel van fiscale neutraliteit en het doel van voorkoming van dubbele belasting, een ander standpunt kan innemen dan de Poolse belastingdienst. In voorkomend geval is hij van oordeel dat moet worden gepreciseerd welke vereisten voortvloeien uit de verplichting tot samenwerking tussen de belastingautoriteiten van de lidstaten voor wat betreft de vaststelling van de plaats van levering van de goederen die in het hoofdgeding aan de orde zijn en voorts welke de voorwaarden zijn voor het eventuele recht op teruggaaf van onverschuldigd betaalde btw.

38

Tevens dient duidelijk te worden gemaakt of de handelingen die in het hoofdgeding aan de orde zijn, onder artikel 33 van richtlijn 2006/112 vallen, hetgeen tot gevolg zou hebben dat als plaats van levering moet worden aangemerkt de plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of het vervoer naar de afnemer. In dit opzicht vraagt de verwijzende rechter zich af welke gevolgen dat zou kunnen hebben voor een uitlegging van de wijzigingen van het Unierecht die overeenkomstig richtlijn 2017/2455 in werking treden op 1

januari 2021, volgens welke het vervoer dat voor rekening van de verkoper wordt verricht ook de gevallen bestrijkt waarin het vervoer of de verzending van de goederen indirect voor rekening van de verkoper wordt verricht.

39

Daarenboven doet de situatie in het hoofdgeding de vraag rijzen of de praktijk van KrakVet, gelet op de specifieke omstandigheden van het hoofdgeding, kan worden geacht misbruik te vormen.

40

Tegen deze achtergrond heeft de F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (bestuurs? en arbeidsrechter Boedapest, Hongarije) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1)

Moeten de doelstellingen van [richtlijn 2006/112], inzonderheid de vereisten ter voorkoming van bevoegdheidsconflicten tussen de lidstaten en van dubbele belastingheffing, zoals bedoeld in de overwegingen 17 en 62, en [verordening nr. 904/2010], inzonderheid de overwegingen 5, 7 en 8 en de artikelen 7, 13 en 28 tot en met 30, aldus worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een praktijk van een belastingdienst van een lidstaat die leidt tot dubbele belastingheffing bij de belastingplichtige, doordat aan een transactie een kwalificatie wordt toegekend die afwijkt zowel van de juridische uitlegging die de belastingdienst van een andere lidstaat van dezelfde transactie en dezelfde feiten geeft, als van de ruling die deze belastingdienst heeft uitgevaardigd op grond van die uitlegging, alsook van de bevestigende conclusie met betrekking tot beide waartoe deze belastingdienst is gekomen naar aanleiding van de uitgevoerde belastingcontrole?

2)

Kan de belastingdienst van een lidstaat, indien uit het antwoord op de eerste vraag volgt dat deze praktijk niet strijdig is met het Unierecht, rekening houdend met [richtlijn 2006/112], eenzijdig een belastingplicht vaststellen, zonder in aanmerking te nemen dat de belastingdienst van een andere lidstaat reeds meerdere keren, eerst op verzoek van de belastingplichtige en daarna in zijn besluiten naar aanleiding van een belastingcontrole, heeft bevestigd dat deze belastingplichtige in overeenstemming met het Unierecht heeft gehandeld?

Of moeten de belastingdiensten van beide lidstaten samenwerken en tot overeenstemming komen, om te voldoen aan het beginsel van fiscale neutraliteit en om dubbele belastingheffing te voorkomen, zodat de belastingplichtige in slechts een van die landen btw hoeft te betalen?

3)

Moeten, indien uit het antwoord op de tweede vraag volgt dat de belastingdienst van een lidstaat de fiscale kwalificatie eenzijdig kan wijzigen, de bepalingen van [richtlijn 2006/112] aldus worden uitgelegd dat de belastingdienst van een andere lidstaat verplicht is de belasting die door deze dienst is vastgesteld in een ruling en die is betaald over een periode die is afgesloten met een belastingcontrole, terug te geven aan de btw-plichtige, om op die wijze zowel het voorkomen van dubbele belastingheffing als de eerbiediging van het beginsel van fiscale neutraliteit te waarborgen?

4)

Hoe moet de zinsnede in de eerste zin van lid 1 van artikel 33 van [richtlijn 2006/112], volgens

welke het vervoer wordt uitgevoerd ‚door of voor rekening van de leverancier', worden uitgelegd? Ziet deze zinsnede mede op de situatie waarin de belastingplichtige, als verkoper op een onlineverkoopplatform, de koper de mogelijkheid biedt om een overeenkomst te sluiten met een logistiekonderneming waarmee deze verkoper samenwerkt in het kader van verscheidene verkooptransacties, wanneer de koper ook vrij kan kiezen voor een andere vervoerder dan de voorgestelde en de koper en de vervoerder de vervoersovereenkomst sluiten buiten de verkoper om?

Is het voor uitleggingsdoeleinden relevant – inzonderheid rekening houdend met het rechtszekerheidsbeginsel – dat de lidstaten de wetgeving tot omzetting van genoemde bepaling van [richtlijn 2006/112] vóór 2021 moeten wijzigen, zodat artikel 33, lid 1, van [deze richtlijn] ook moet worden toegepast in geval van indirecte samenwerking bij de keuze van de vervoerder?

5)

Moet het Unierecht, met name [richtlijn 2006/112], aldus worden uitgelegd dat de hieronder beschreven feiten, als geheel of afzonderlijk, relevant zijn voor de beoordeling of de belastingplichtige, teneinde artikel 33 van [richtlijn 2006/112] te omzeilen en zich bijgevolg schuldig te maken aan misbruik van recht, juridische betrekkingen heeft aangeknoopt met de onafhankelijke ondernemingen die de levering, de verzending of het vervoer van de goederen uitvoeren, waarmee hij beoogt gebruik te maken van de omstandigheid dat de btw-druk in de andere lidstaat lager is, en waarbij

5.1)

de logistiekonderneming die het vervoer uitvoert, banden heeft met de belastingplichtige en, behalve vervoersdiensten, ook andere diensten verricht voor de belastingplichtige,

5.2)

de afnemer te allen tijde kan afzien van de keuze die de belastingplichtige hem voorstelt – namelijk dat de logistiekonderneming waarmee de belastingplichtige een contractuele relatie onderhoudt, wordt belast met het vervoer – en het vervoer kan toevertrouwen aan een andere vervoerder of de goederen zelf kan ophalen?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste tot en met derde vraag

41

Met zijn eerste tot en met derde vraag, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of richtlijn 2006/112 en de artikelen 7, 13 en 28 tot en met 30 van verordening nr. 904/2010 aldus moeten worden uitgelegd dat zij eraan in de weg staan dat de belastingautoriteiten van een lidstaat eenzijdig handelingen aan een andere btw-behandeling onderwerpen dan die op grond waarvan die handelingen reeds zijn belast in een andere lidstaat.

42

Titel V van richtlijn 2006/112 bevat de bepalingen betreffende de vaststelling van de plaats van de belastbare handelingen, die volgens met name de overwegingen 17 en 62 van deze richtlijn tot doel hebben bevoegdheidsconflicten te vermijden die tot dubbele belasting en het niet-belasten van inkomsten kunnen leiden (zie in die zin arrest van 29 maart 2007, Aktiebolaget NN, C?111/05,

EU:C:2007:195, punt 43).

43

Uit de overwegingen 5 en 7 van verordening nr. 904/2010 blijkt dat deze verordening, door te voorzien in een gemeenschappelijke regeling voor samenwerking tussen de lidstaten, in het bijzonder inzake uitwisseling van inlichtingen, ervoor moet helpen zorgen dat de btw juist wordt geheven, met name met betrekking tot activiteiten die in een lidstaat worden verricht, maar waarover de btw in een andere lidstaat is verschuldigd. Zoals de Uniewetgever heeft erkend in overweging 8 van deze verordening, is het toezicht op de juiste toepassing van de btw op grensoverschrijdende handelingen die belastbaar zijn in een andere lidstaat dan die waar de dienstverrichter of leverancier is gevestigd, in de meeste gevallen afhankelijk van de inlichtingen die in het bezit zijn van de lidstaat van vestiging of die veel gemakkelijker door die lidstaat kunnen worden verkregen.

44

Zo wordt bij die verordening, overeenkomstig artikel 1, lid 1, vastgesteld onder welke voorwaarden de bevoegde autoriteiten die in de lidstaten met de uitvoering van de wetgeving inzake de btw belast zijn, onderling en met de Commissie samenwerken om de naleving van die wetgeving te verzekeren en daartoe worden bij die verordening regels en procedures vastgesteld die de bevoegde autoriteiten in de lidstaten in staat stellen samen te werken en onderling alle inlichtingen uit te wisselen met het oog op een juiste btw-heffing, toe te zien op de juiste toepassing van de btw, met name bij intracommunautaire transacties, en de btw-fraude te bestrijden.

45

In dit opzicht hebben de artikelen 7 en 13 van verordening nr. 904/2010 volgens het opschrift van de hoofdstukken II en III ervan, waarin zij respectievelijk zijn opgenomen, betrekking op de uitwisseling van inlichtingen tussen de bevoegde autoriteiten van de lidstaten, hetzij op verzoek van een van hen, hetzij zonder voorafgaand verzoek. Artikel 28 van deze verordening heeft blijkens het opschrift van hoofdstuk VII ervan, waarin het is opgenomen, betrekking op de kwestie van de aanwezigheid van door de verzoekende autoriteit gemachtigde ambtenaren in de administratiekantoren van de aangezochte lidstaat en op hun deelname aan administratieve onderzoeken die op het grondgebied van deze lidstaat worden uitgevoerd. Voorts betreffen de artikelen 29 en 30 van die verordening overeenkomstig het opschrift van hoofdstuk VIII ervan, waarvan zij deel uitmaken, de gelijktijdige controles waartoe de lidstaten kunnen overeenkomen over te gaan.

46

Verordening nr. 904/2010 maakt het dus mogelijk te voorzien in een gemeenschappelijke regeling voor samenwerking, op grond waarvan de belastingdienst van een lidstaat een verzoek kan richten tot de belastingdienst van een andere lidstaat, met name wanneer een dergelijk verzoek, gelet op de in overweging 7 van deze verordening genoemde samenwerkingsplicht die ervoor moet helpen zorgen dat de btw juist wordt geheven, gepast of zelfs noodzakelijk kan zijn (zie in die zin arrest van 17 december 2015, WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, punt 57).

47

Dat kan met name het geval zijn wanneer de belastingdienst van een lidstaat weet of redelijkerwijs behoort te weten dat de belastingdienst van een andere lidstaat over informatie beschikt die nuttig of zelfs onontbeerlijk is om te bepalen of de btw in de eerstbedoelde lidstaat verschuldigd is (arrest

van 17 december 2015, WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, punt 58).

48

Toch moet worden vastgesteld dat verordening nr. 904/2010 enkel een administratieve samenwerking mogelijk maakt om inlichtingen uit te wisselen die voor de belastingautoriteiten van de lidstaten noodzakelijk kunnen zijn. Deze verordening regelt dus niet de bevoegdheid van deze autoriteiten om op basis van dergelijke inlichtingen over te gaan tot de kwalificatie van de betrokken handelingen in het licht van richtlijn 2006/112 (zie naar analogie arrest van 27 januari 2009, Persche, C?318/07, EU:C:2009:33, punten 62 en 63 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

49

Hieruit volgt dat verordening nr. 904/2010 noch voorziet in een verplichting voor de belastingautoriteiten van twee lidstaten om samen te werken teneinde een gemeenschappelijke oplossing voor de btw-behandeling van een transactie te vinden, noch in een vereiste waardoor de belastingautoriteiten van een lidstaat gebonden zouden zijn aan de kwalificatie die aan deze transactie is gegeven door de belastingautoriteiten van een andere lidstaat.

50

Voorts moet worden gepreciseerd dat de juiste toepassing van richtlijn 2006/112 het mogelijk maakt dubbele belasting te voorkomen en de fiscale neutraliteit te waarborgen en derhalve de in punt 42 van het onderhavige arrest genoemde doelstellingen te verwezenlijken (zie in die zin arrest van 26 juli 2017, Toridas, C?386/16, EU:C:2017:599, punt 43). De omstandigheid dat in een of meerdere andere lidstaten een andere aanpak dan die van de betrokken lidstaat wordt gehanteerd, kan dus geenszins leiden tot een onjuiste toepassing van de bepalingen van deze richtlijn (zie in die zin arrest van 5 juli 2018, Marcandi, C?544/16, EU:C:2018:540, punt 65).

51

De rechterlijke instanties van een lidstaat waaraan een geschil is voorgelegd dat vragen opwerpt die een uitlegging van bepalingen van Unierecht verlangen en ter zake waarvan zij een beslissing moeten nemen, kunnen of moeten, afhankelijk van de vraag of hun beslissingen volgens het nationale recht al dan niet vatbaar zijn voor hoger beroep, het Hof dus om een prejudiciële beslissing verzoeken wanneer zij vaststellen dat een handeling fiscaal verschillend wordt behandeld in een andere lidstaat (arrest van 5 juli 2018, Marcandi, C?544/16, EU:C:2018:540, punten 64 en 66).

52

Niettemin moet worden benadrukt dat, indien zou blijken – in voorkomend geval na een prejudiciële beslissing van het Hof – dat de btw reeds ten onrechte is betaald in een lidstaat, volgens vaste rechtspraak van het Hof het recht om teruggaaf te verkrijgen van belastingen die in strijd met het Unierecht in een lidstaat zijn geïnd, het gevolg en het complement is van de rechten die de justitiabelen ontlenen aan de bepalingen van het Unierecht zoals die door het Hof zijn uitgelegd. De betrokken lidstaat is dus in beginsel ertoe verplicht om in strijd met het Unierecht geïnde belastingen terug te geven. Het verzoek om teruggaaf van ten onrechte betaalde btw valt onder het recht op terugvordering van het onverschuldigd betaalde, dat volgens vaste rechtspraak ertoe strekt de gevolgen van de onverenigbaarheid van de heffing met het recht van de Unie op te heffen door de economische last die ten onrechte heeft gedrukt op de uiteindelijke marktdeelnemer die deze heeft betaald, te neutraliseren (arrest van 14 juni 2017, Compass Contract Services, C?38/16, EU:C:2017:454, punten 29 en 30 en aldaar aangehaalde

rechtspraak).

53

Gelet op de voorgaande overwegingen moet op de eerste tot en met derde vraag worden geantwoord dat richtlijn 2006/112 en de artikelen 7, 13 en 28 tot en met 30 van verordening nr. 904/2010 aldus moeten worden uitgelegd dat zij er niet aan in de weg staan dat de belastingautoriteiten van een lidstaat eenzijdig handelingen aan een andere btw-behandeling onderwerpen dan die op grond waarvan die handelingen reeds zijn belast in een andere lidstaat.

Vierde vraag

54

Met zijn vierde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 33 van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat wanneer goederen die door een in een lidstaat gevestigde leverancier zijn verkocht aan afnemers die in een andere lidstaat wonen, aan die afnemers worden bezorgd door een onderneming die door deze leverancier wordt aanbevolen maar waarmee de afnemers vrijelijk een overeenkomst voor bezorging van de goederen kunnen sluiten, deze goederen moeten worden geacht „door of voor rekening van de leverancier” te zijn verzonden of vervoerd.

55

Vooraf zij opgemerkt dat artikel 2 van richtlijn 2017/2455 bepaalt dat goederen ook door of voor rekening van de leverancier worden verzonden of vervoerd wanneer de leverancier indirect tussenkomt bij het vervoer of de verzending van de goederen.

56

Zoals blijkt uit zowel het opschrift als de bewoordingen van deze bepaling, zal de daarin bedoelde wijziging van richtlijn 2006/112 evenwel pas op 1 januari 2021 in werking treden.

57

Aangezien deze wijziging ratione temporis niet van toepassing is op het hoofdgeding, hoeft er dus geen rekening te worden gehouden met het criterium van de indirecte tussenkomst van de leverancier voor de bepaling van de voorwaarden waaronder moet worden aangenomen dat de goederen worden verzonden of vervoerd „door of voor rekening van de leverancier” in de zin van artikel 33 van deze richtlijn.

58

Na deze precisering moet worden opgemerkt dat artikel 32 van die richtlijn bepaalt dat ingeval het goed door de leverancier, door de afnemer of door een derde wordt verzonden of vervoerd, als plaats van levering wordt aangemerkt de plaats waar het goed zich op het tijdstip van vertrek van de verzending of het vervoer naar de afnemer bevindt.

59

In afwijking daarvan bepaalt artikel 33 van diezelfde richtlijn echter dat als de plaats van levering van goederen die door of voor rekening van de leverancier worden verzonden of vervoerd vanuit een andere lidstaat dan die van aankomst van de verzending of het vervoer, wordt aangemerkt de plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of het

vervoer naar de afnemer, mits is voldaan aan bepaalde in dat artikel opgesomde voorwaarden.

60

In dit verband beoogt artikel 33 van richtlijn 2006/112, hoewel het een afwijking van artikel 32 van deze richtlijn vormt, te waarborgen dat de belasting overeenkomstig de logica die ten grondslag ligt aan de bepalingen van deze richtlijn betreffende de plaats van de goederenlevering, zo veel mogelijk wordt geheven op de plaats waar de goederen en diensten worden verbruikt (zie in die zin arrest van 13 maart 2019, Srf konsulterna, C?647/17, EU:C:2019:195, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

61

Met het oog op de vaststelling van wat er moet worden verstaan onder een verzending of een levering „door of voor rekening van de leverancier” in de zin van artikel 33 van deze richtlijn, moet eraan worden herinnerd dat de economische en commerciële realiteit een fundamenteel criterium voor de toepassing van het gemeenschappelijke btw-stelsel vormt (zie in die zin arrest van 2 mei 2019, Budimex, C?224/18, EU:C:2019:347, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

62

Zoals de advocaat-generaal in punt 102 van haar conclusie heeft opgemerkt, worden, gelet op deze economische en commerciële realiteit, goederen voor rekening van de leverancier verzonden of vervoerd indien het eerder de leverancier dan de afnemer is die daadwerkelijk de beslissingen neemt over de wijze waarop die goederen moeten worden verzonden of vervoerd.

63

Derhalve moet worden geoordeeld dat een goederenlevering onder artikel 33 van richtlijn 2006/112 valt wanneer de leverancier een bepalende rol speelt bij het in gang zetten van de verzending of het vervoer van de goederen, alsmede bij de organisatie van de essentiële fasen daarvan.

64

Hoewel het aan de verwijzende rechter staat te beoordelen of dat het geval is in het bij hem aanhangige geding, rekening houdend met alle elementen die in het hoofdgeding aan de orde zijn, acht het Hof het niettemin nuttig hem de volgende aanwijzingen met het oog op die beoordeling te verstrekken.

65

Zoals blijkt uit de door de verwijzende rechter verstrekte informatie, voert verzoekster in het hoofdgeding met name aan dat niet kan worden geoordeeld dat de betrokken goederen voor haar rekening zijn verzonden of vervoerd, aangezien zij de afnemers die goederen bij haar kochten weliswaar een transportbedrijf aanbeval, maar die afnemers dat transportbedrijf mandateerden middels een overeenkomst waarbij zij geen partij was.

66

Aangaande het belang van de contractuele bepalingen bij de kwalificatie van een handeling als belastbare handeling, zij eraan herinnerd dat aangezien de contractuele situatie normaliter de economische en commerciële realiteit van de handelingen weergeeft, de relevante contractuele bepalingen een in aanmerking te nemen factor vormen (zie in die zin arrest van 20 juni 2013,

Newey, C?653/11, EU:C:2013:409, punt 43).

67

Toch kan blijken dat bepaalde contractuele bepalingen de economische en commerciële realiteit van de handeling soms niet geheel weergeven (arrest van 20 juni 2013, Newey, C?653/11, EU:C:2013:409, punt 44).

68

In casu kan niet worden geoordeeld dat contractuele bepalingen als aan de orde in het hoofdgeding de economische en commerciële realiteit van de betrokken handelingen weerspiegelen, indien de afnemers daarbij de door de leverancier gemaakte keuzen louter bevestigen, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan op basis van een algehele beoordeling van de omstandigheden van het hoofdgeding.

69

Dienaangaande moet bij de vaststelling of de betrokken goederen voor rekening van de leverancier zijn verzonden of vervoerd, rekening worden gehouden met, ten eerste, het belang dat deze goederen worden bezorgd aan de afnemers gelet op de handelspraktijken die kenmerkend zijn voor de activiteit van de betrokken leverancier. Indien deze activiteit erin bestaat dat goederen actief, onder bezwarende titel, worden aangeboden aan afnemers die in een andere lidstaat wonen dan die waar deze leverancier is gevestigd en op het grondgebied waarvan hij geen vestiging of magazijn heeft, dan kan met name worden geoordeeld dat de organisatie door die leverancier van de middelen waarmee de betrokken goederen aan de afnemers kunnen worden bezorgd, in beginsel een essentieel deel van die activiteit vormt.

70

Bij de beoordeling of de leverancier goederen actief aanbiedt aan afnemers die in een lidstaat wonen, zal de verwijzende rechter met name rekening kunnen houden met de extensie van het internetadres van de website waarop de betrokken goederen worden aangeboden, alsook met de taal waarin deze website kan worden geraadpleegd.

71

Ten tweede moet worden uitgemaakt aan wie – de leverancier of de afnemer – de keuzen betreffende de voorwaarden voor de verzending of het vervoer van de betrokken goederen daadwerkelijk kunnen worden toegerekend.

72

Als zodanig kan uit het enkele feit dat de afnemers de overeenkomst voor de bezorging van de betrokken goederen hebben gesloten met een onderneming die met de leverancier samenwerkt voor andere activiteiten dan de verkoop van diens producten, niet worden afgeleid dat deze goederen voor rekening van de leverancier zijn verzonden of vervoerd.

73

Dit ligt evenwel anders indien de afnemers middels die overeenkomst enkel instemmen met de door de leverancier gemaakte keuzen, ongeacht of die keuzen betrekking hebben op de aanwijzing van de onderneming die de betrokken goederen moet bezorgen, dan wel op de voorwaarden waaronder deze goederen worden verzonden of vervoerd.

74

Een en ander zou met name kunnen worden afgeleid uit elementen zoals het feit dat voor de bezorging van de betrokken goederen de keuze aan door de leverancier aanbevolen ondernemingen beperkt is of zelfs slechts één onderneming wordt aanbevolen, of het feit dat de overeenkomsten betreffende de verzending of het vervoer van deze goederen rechtstreeks via de website van deze leverancier kunnen worden gesloten, zonder dat de afnemers zelf stappen hoeven te ondernemen om contact op te nemen met de ondernemingen die voor bezorging van de goederen instaan.

75

Ten derde moet worden nagegaan welke marktdeelnemer het risico draagt dat verbonden is met de verzending en de levering van de betrokken goederen.

76

Dienaangaande voert verzoekster in het hoofdgeding aan dat de contractuele afspraken tussen de afnemer en het transportbedrijf erop wijzen dat dit risico bij het transportbedrijf rust, en concludeert zij daaruit dat de goederen die in het hoofdgeding aan de orde zijn, niet voor haar rekening waren verzonden of vervoerd. Opgemerkt zij evenwel dat het feit dat het risico in verband met de bezorging van de betrokken goederen wordt gedragen door het transportbedrijf, op zich geen gevolgen heeft voor de vraag of het vervoer van deze goederen voor rekening van de leverancier dan wel voor rekening van de afnemer wordt verricht.

77

Toch zou kunnen worden geoordeeld dat, ofschoon de contractuele bepalingen het risico leggen bij de onderneming die instaat voor bezorging van die goederen, de verzending of het vervoer ervan voor rekening van de leverancier wordt verricht indien hij uiteindelijk daadwerkelijk de kosten draagt voor vergoeding van schade die zich tijdens deze verzending of dat vervoer heeft voorgedaan.

78

Ten vierde moeten de betalingsvoorwaarden bij zowel de levering van de betrokken goederen als de verzending of het vervoer ervan worden beoordeeld. Indien de verwerving van deze goederen en de verzending of het vervoer daarvan het voorwerp zijn van één enkele financiële transactie, terwijl de afnemers middels onderscheiden overeenkomsten formeel zijn gebonden aan de leverancier en het transportbedrijf, moet die omstandigheid beschouwd worden als een aanwijzing dat de leverancier in aanzienlijke mate is betrokken bij de bezorging van deze goederen.

79

Zoals verzoekster in het hoofdgeding ter terechtzitting voor het Hof heeft erkend, is het een gangbare praktijk dat de afnemers bij ontvangst van de betrokken goederen zowel het bedrag voor deze goederen als het bedrag voor het vervoer ervan aan de vervoerder betalen.

80

Een dergelijke betrokkenheid van de leverancier zou, gelet op de economische en commerciële realiteit van de betrokken handelingen, ook komen vast te staan indien zou blijken dat het bedrag aan verzendings? of vervoerkosten per definitie of onder bepaalde voorwaarden, zoals een minimumaankoopbedrag, slechts symbolisch is of dat hetzelfde effect wordt bereikt doordat de leverancier een korting op de prijs voor de producten toekent.

81

Volgens de informatie waarover het Hof beschikt en onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter, zou dus kunnen worden vastgesteld dat verzoekster in het hoofdgeding een bepalende rol heeft gespeeld bij zowel het in gang zetten van de verzending of het vervoer van de goederen die in het hoofdgeding aan de orde zijn, als de organisatie van de essentiële fasen daarvan, zodat moet worden geoordeeld dat deze goederen zijn vervoerd of verzonden voor rekening van de leverancier in de zin van artikel 33 van richtlijn 2006/112.

82

Gelet op de voorgaande overwegingen dient op de vierde vraag te worden geantwoord dat artikel 33 van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat wanneer goederen die door een in een lidstaat gevestigde leverancier zijn verkocht aan afnemers die in een andere lidstaat wonen, aan die afnemers worden bezorgd door een onderneming die door deze leverancier is aanbevolen maar waarmee de afnemers vrijelijk een overeenkomst voor de bezorging van de goederen kunnen sluiten, deze goederen moeten worden geacht „door of voor rekening van de leverancier” te zijn verzonden of vervoerd, voor zover die leverancier een bepalende rol speelt bij het in gang zetten van de verzending of het vervoer van die goederen en bij de organisatie van de essentiële fasen daarvan, waarbij het aan de verwijzende rechter staat om dit te verifiëren, rekening houdend met alle elementen van het hoofdgeding.

Vijfde vraag

83

Met zijn vijfde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het Unierecht, en meer bepaald richtlijn 2006/112, aldus moet worden uitgelegd dat voor handelingen waarbij de door een leverancier verkochte goederen aan de afnemers worden bezorgd door een onderneming die deze leverancier aanbeveelt, terwijl die leverancier en deze onderneming met elkaar verbonden zijn in die zin dat die onderneming, los van de bezorging van goederen, voorziet in bepaalde logistieke behoeften van diezelfde leverancier en deze afnemers niettemin de vrijheid behouden om een beroep te doen op een andere onderneming of om de gekochte goederen zelf af te halen, moet worden vastgesteld dat zij rechtsmisbruik opleveren.

84

De bestrijding van eventuele fraude, belastingontwijking en misbruik is een doel dat door richtlijn 2006/112 is erkend en wordt gestimuleerd, en het beginsel van het verbod van misbruik, dat op het gebied van de btw geldt, brengt met zich het verbod mee van zuiver kunstmatige constructies die geen verband houden met de economische realiteit en alleen bedoeld zijn om een belastingvoordeel te verkrijgen (arrest van 17 december 2015, WebMindLicences, C?419/14, EU:C:2015:832, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

85

Uit vaste rechtspraak van het Hof volgt dat voor de vaststelling van misbruik ter zake van de btw moet zijn voldaan aan twee voorwaarden, te weten, ten eerste, de betrokken handelingen leiden ertoe, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden die worden opgelegd door de relevante bepalingen van die richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting daarvan, dat in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel wordt toegekend en, ten tweede, uit een geheel van objectieve factoren blijkt dat het wezenlijke doel van de betrokken handelingen uitsluitend erin bestaat dat belastingvoordeel te verkrijgen (arrest van 10 juli 2019, Kuršu zeme, C?273/18, EU:C:2019:588, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

86

Vooraf moet dus worden gepreciseerd dat, aangezien het bestaan van misbruik de formele toepassing veronderstelt van de voorwaarden die worden opgelegd door de relevante bepalingen van richtlijn 2006/112, de verwijzende rechter niet de vraag kan opwerpen of de handelingen van verzoekster in het hoofdgeding eventueel misbruik vormen indien hij, gelet op de bij de beantwoording van de vierde vraag verstrekte aanwijzingen, tot de bevinding komt dat verzoekster in het hoofdgeding artikel 33 van deze richtlijn heeft geschonden, aangezien moet worden geoordeeld dat de goederen die in het hoofdgeding aan de orde zijn, zijn vervoerd of verzonden voor rekening van de leverancier in de zin van deze bepaling.

87

Na deze precisering moet worden opgemerkt dat de verwijzende rechter van oordeel is dat de leverancier in het hoofdgeding het lagere btw-tarief heeft genoten van de lidstaat waar hij is gevestigd, doordat de bepalingen van artikel 33 van die richtlijn met betrekking tot de leveringen van goederen die door of voor rekening van de leverancier worden verzonden of vervoerd niet op hem zijn toegepast.

88

Aangaande, in de eerste plaats, de vraag of de handelingen waarbij een in een lidstaat gevestigde leverancier goederen onder bezwarende titel levert aan afnemers die op het grondgebied van een andere lidstaat wonen en daarbij hun een transportbedrijf voor bezorging van deze goederen aanbeveelt, een belastingvoordeel opleveren dat strijdig is met de doelstellingen van richtlijn 2006/112, moet ten eerste worden opgemerkt dat ingeval de in artikel 33 van deze richtlijn bedoelde afwijking niet van toepassing is op deze goederen, zij onder artikel 32 van die richtlijn vallen, volgens hetwelk als plaats van levering wordt aangemerkt de plaats waar het goed zich op het tijdstip van vertrek van de verzending of het vervoer naar de afnemer bevindt.

89

Ten tweede zijn de verschillen in de door de lidstaten toegepaste normale btw-tarieven het gevolg van het ontbreken van een bij richtlijn 2006/112 doorgevoerde volledige harmonisatie, daar in deze richtlijn alleen het minimumtarief wordt vastgesteld. Gelet daarop kan het feit dat in een lidstaat een minder hoog normaal btw-tarief geldt dan in een andere lidstaat, op zich niet worden beschouwd als een belastingvoordeel dat in strijd met de doelstellingen van deze richtlijn wordt toegekend (arrest van 17 december 2015, WebMindLicences, C?419/14, EU:C:2015:832, punten 39 en 40).

90

Aangaande, in de tweede plaats, de vraag of het wezenlijke doel van een handeling enkel bestaat in het verkrijgen van dat belastingvoordeel, zij eraan herinnerd dat het Hof inzake de btw reeds heeft geoordeeld dat wanneer de belastingplichtige kan kiezen tussen twee transacties, hij er niet toe verplicht is de transactie te kiezen waarvoor de hoogste btw is verschuldigd, maar integendeel het recht heeft om zijn activiteit zodanig te structureren dat de omvang van zijn belastingschuld beperkt blijft. Een belastingplichtige is dus in de regel vrij om die organisatorische structuren en die voorwaarden van een transactie te kiezen welke hem het meest geschikt lijken om zijn economische activiteiten uit te oefenen en om de op hem rustende belastingdruk te verlichten (arrest van 17 december 2015, WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, punt 42).

91

Voor de vaststelling of de omstandigheden in het hoofdgeding misbruik opleveren, moet dus worden aangetoond dat het bij het onderscheid tussen de leverancier van de betrokken goederen en de door hem aanbevolen vervoerder om een volstrekt kunstmatige constructie gaat die moet verhullen dat deze twee ondernemingen in werkelijkheid één enkele economische eenheid vormen.

92

Voor een dergelijke beoordeling moet ten eerste worden opgemerkt dat het niet ter zake doet dat de afnemers van goederen het vervoer ervan kunnen toevertrouwen aan een andere dan de door de leverancier aanbevolen vervoerder.

93

Ten tweede lijkt het feit dat de leverancier en het transportbedrijf met elkaar zijn verbonden in die zin dat dit bedrijf, los van het vervoer van diens goederen, ook andere logistieke diensten ten behoeve van deze leverancier verricht, op zich niet doorslaggevend te zijn.

94

Toch zou kunnen worden geconcludeerd dat er sprake is van een volstrekt kunstmatige constructie, indien de diensten van verzending of vervoer van de betrokken goederen door de onderneming die door de leverancier wordt aanbevolen, niet in het kader van een reële economische activiteit worden verricht.

95

Vastgesteld moet worden dat uit geen van de aan het Hof overgelegde gegevens blijkt dat het transportbedrijf dat is aanbevolen door de leverancier die in het hoofdgeding aan de orde is, geen reële economische activiteit uitoefende die zich niet beperkte tot het voorzien in bepaalde logistieke behoeften van deze leverancier en het leveren van diens goederen. Het lijkt er dus op dat dit transportbedrijf een activiteit in eigen naam en voor eigen rekening, op eigen verantwoordelijkheid en op eigen risico uitoefende (zie in die zin arrest van 17 december 2015, WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, punt 45).

96

Gelet op de voorgaande overwegingen moet op de vijfde vraag worden geantwoord dat het Unierecht, en meer bepaald richtlijn 2006/112, aldus moet worden uitgelegd dat niet kan worden vastgesteld dat handelingen waarbij de door een leverancier verkochte goederen aan de afnemers

worden bezorgd door een onderneming die door deze leverancier is aanbevolen, terwijl die leverancier en deze onderneming met elkaar zijn verbonden in die zin dat die onderneming, los van de bezorging van de goederen, ook voorziet in bepaalde logistieke behoeften van dezelfde leverancier en deze afnemers niettemin de vrijheid behouden om een beroep te doen op een andere onderneming of om zelf de gekochte goederen af te halen, rechtsmisbruik opleveren, voor zover deze omstandigheden geen afbreuk kunnen doen aan de vaststelling dat de leverancier en het door hem aanbevolen transportbedrijf onafhankelijke ondernemingen zijn die voor hun eigen rekening reële economische activiteiten verrichten en deze handelingen dientengevolge niet kunnen worden aangemerkt als misbruik.

Kosten

97

Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale 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 (Vijfde kamer) verklaart voor recht:

1)

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en de artikelen 7, 13 en 28 tot en met 30 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 moeten aldus worden uitgelegd dat zij er niet aan in de weg staan dat de belastingautoriteiten van een lidstaat eenzijdig handelingen aan een andere behandeling inzake de belasting over de toegevoegde waarde onderwerpen dan die op grond waarvan die handelingen reeds zijn belast in een andere lidstaat.

2)

Artikel 33 van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat wanneer goederen die door een in een lidstaat gevestigde leverancier zijn verkocht aan afnemers die in een andere lidstaat wonen, aan die afnemers worden bezorgd door een onderneming die door deze leverancier is aanbevolen maar waarmee de afnemers vrijelijk een overeenkomst voor bezorging van die goederen kunnen sluiten, deze goederen moeten worden geacht „door of voor rekening van de leverancier” te zijn verzonden of vervoerd, voor zover die leverancier een bepalende rol speelt bij het in gang zetten van de verzending of het vervoer van die goederen en bij de organisatie van de essentiële fasen daarvan, waarbij het aan de verwijzende rechter staat om dit te verifiëren, rekening houdend met alle elementen van het hoofdgeding.

3)

Het Unierecht, en meer bepaald richtlijn 2006/112, moet aldus worden uitgelegd dat niet kan worden vastgesteld dat handelingen waarbij de door een leverancier verkochte goederen aan de afnemers worden bezorgd door een onderneming die door deze leverancier is aanbevolen, terwijl

die leverancier en deze onderneming met elkaar zijn verbonden in die zin dat die onderneming, los van de bezorging van de goederen, ook voorziet in bepaalde logistieke behoeften van dezelfde leverancier en deze afnemers niettemin de vrijheid behouden om een beroep te doen op een andere onderneming of om zelf de gekochte goederen af te halen, rechtsmisbruik opleveren, voor zover deze omstandigheden geen afbreuk kunnen doen aan de vaststelling dat de leverancier en het door hem aanbevolen transportbedrijf onafhankelijke ondernemingen zijn die voor hun eigen rekening reële economische activiteiten verrichten en deze handelingen dientengevolge niet kunnen worden aangemerkt als misbruik.

ondertekeningen

(*1) Procestaal: Hongaars