

# 5. De deceptie van de onlinebestelling – hopelijk geen deceptie voor de btw – deel I EU-afstandsverkopen

PROF. MR. DR. M.M.W.D. MERKX

Binnen e-commerce komen retourzendingen regelmatig voor. In deze bijdrage wordt ingegaan op de btw-gevolgen van dergelijke retourzendingen indien het gaat om EU-afstandsverkopen. Naast het verwerken van de retourzending als correctie komen onder andere de gevolgen voor de overbrenging van eigen goederen en de eventueel verschuldigde verzendkosten aan de orde.

## 1. Inleiding

Herkent u dat uw onlinebestelling eindigt in een deceptie? Op internet ziet u een prachtige broek/tas/laarzen/lipstick (vul maar in waar het om gaat), die u moet hebben. U stopt het product in uw digitale winkelwagentje, drukt op de bestelknop, doet de betaling en dan begint het grote wachten op de pakketbezorger of het mailtje/sms'je/whatsappje dat het pakket kan worden opgehaald. Dan heeft u de doos in handen met daarin uw aankoop. U kunt niet wachten om de doos open te maken. Maar als het dan eenmaal zover is en u de doos opent en het product uit het plastic haalt dan merkt u dat het product anders is dan verwacht. Het is kleiner of groter dan u dacht. Het materiaal is heel anders. Of u past het bestelde kledingstuk en het past niet. Misschien heeft u zelfs twee maten besteld en is de ene maat te groot en de andere te klein. Kortom, het pakketje moet retour. En troost u. U bent niet de enige. Wij Nederlanders schijnen volgens een bericht van *e-commerce news* uit 2020 het meest goederen te retourneren.<sup>1</sup> Als u geluk hebt, is het retourneren van goederen voor u een fluitje van een cent. Maar op het moment dat u het pakketje aflevert, begint voor de leverancier het proces van het verwerken van de retour. Daarbij gaat het niet alleen om het controleren wat is geretourneerd en het terugstorten van een eventueel al gedane betaling. Ook voor de btw heeft het retourneren van de goederen gevolgen. Wanneer de goederen van buiten de EU komen, kunnen er daarnaast ook nog gevolgen zijn voor het douanerecht.

In dit artikel besteed ik aandacht aan de btw-gevolgen van retouren binnen e-commercetransacties met goederen waarbij de afnemer een particulier is. In dit eerste deel staan retourzendingen in geval van afstandsverkopen

binnen de EU centraal. In een volgende bijdrage komen e-commercetransacties met goederen van buiten de EU aan de orde. Naast btw speelt daar ook het douanerecht een belangrijke rol. Ik zal in paragraaf 2 allereerst de relevante btw-regels uiteenzetten, waarna ik in paragraaf 3 inga op de btw-gevolgen van de retourzending. In paragraaf 4 ga ik in op de situatie waarin bij EU-afstandsverkopen een platform betrokken is bij de verkoop. Ik sluit het artikel af met een conclusie in paragraaf 5. De gevolgen voor leveringen en retouren van accijnsgoederen blijven in dit artikel buiten beschouwing.

## 2. Btw-regels voor EU-afstandsverkopen

In deze paragraaf ga ik in op de btw-regels die gelden in geval van EU-afstandsverkopen en retourzendingen. Binnen e-commerce vinden uiteraard ook lokale verkopen plaats. Ik doel daarmee op verkopen waarbij de goederen binnen één EU-lidstaat blijven. Dergelijke verkopen moeten worden aangegeven in lokale btw-aangiftes. Voor deze verkopen geldt dat btw moet worden aangegeven in het land waar de goederen worden geleverd. Retourverkopen zullen afhankelijk van de nationale implementatie van art. 90 Btw-richtlijn moeten worden verwerkt voor de btw. In Nederland bestaat op grond van art. 29 lid 1 en 2 Wet OB 1968 recht op teruggaaf van de verschuldigde btw indien een verkoop wordt geannuleerd. Dit recht op teruggaaf ontstaat op het moment dat de verkoop wordt geannuleerd en wordt verwerkt in de btw-aangifte van dat tijdvak. Lokale verkopen zullen verder niet meer aan bod komen in deze paragraaf.

Van een EU-afstandsverkoop (zie art. 2a lid 1 onderdeel w Wet OB 1968) is sprake indien aan de volgende voorwaarden is voldaan:

1. Er is sprake van een levering van een goed. Het betreft geen installatie- of montagelevering of de levering van een nieuw vervoermiddel.

<sup>1</sup> *E-commerce news*, 'Niederlander retourneert het meest', 8 januari 2020, <https://www.ecommercenews.nl/niederlander-retourneert-het-meest/>. Recentere informatie heb ik helaas niet kunnen vinden.

2. De goederen worden verzonden of vervoerd van de ene naar de andere EU-lidstaat.
3. Dit vervoer vindt plaats door of voor rekening van de leverancier of door diens indirecte tussenkomst.<sup>2</sup>
4. De afnemer is een particulier of een daarmee gelijkgestelde. Gelijkgestelden zijn btw-ondernemers en niet-belastingplichtige rechtspersonen die niet verplicht zijn om intracommunautaire verwervingen aan te geven (zie art. 1a lid 2 Wet OB 1968).

Is sprake van een afstandsverkoop dan is op grond van art. 5a lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 sprake van een levering die belast is in het EU-land van aankomst van de goederen. De levering van margegoederen is overigens uitgezonderd van deze regeling, art. 5a lid 2 Wet OB 1968. Deze leveringen zijn volgens art. 5 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 belast in het land van vertrek.<sup>3</sup>

Voor kleine ondernemers geldt een vereenvoudiging op grond van art. 6k Wet OB 1968. De vereenvoudiging geldt voor ondernemers die in één EU-lidstaat zijn gevestigd. Indien zij in het lopende en voorgaande kalenderjaar voor niet meer dan € 10.000 aan EU-afstandsverkopen en telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten aan particulieren in andere EU-lidstaten hebben verricht, hoeven zij geen btw aan te geven in het land van aankomst van de EU-afstandsverkopen. In plaats daarvan zijn zij op grond van de hoofdregel btw verschuldigd in het land van vertrek van de goederen. Vanaf de levering waarmee het drempelbedrag wordt overschreden, moet btw worden voldaan in het land van aankomst, art. 6k lid 2 Wet OB 1968. Een ondernemer kan er ook voor kiezen om de vereenvoudiging niet toe te passen, bijvoorbeeld omdat in het land van aankomst een gunstiger btw-tarief geldt of omdat hij sowieso verwacht de drempel te overschrijden, art. 6k lid 3 Wet OB 1968.<sup>4</sup> Een Nederlandse ondernemer die hiervoor kiest, moet zich melden bij de inspecteur en de EU-afstandsverkopenregeling dan voor ten minste twee jaar toepassen, art. 6k lid 4 Wet OB 1968.

Ondernemers die EU-afstandsverkopen verrichten, kunnen de btw die verschuldigd is ter zake van deze verkopen aangeven via het éénloketsysteem, beter bekend onder de Engelse benaming One Stop Shop of OSS. In dit kader is uitsluitend de Unieregeling van belang, opgenomen in art. 28s tot en met art. 28sj Wet OB 1968. Ondernemers die in de EU gevestigd zijn, maken gebruik van de OSS in hun land van vestiging, art. 28 s onderdeel b onder 1, 2 of 3 Wet OB 1968. Niet in de

EU gevestigde ondernemers maken gebruik van de OSS in het EU-land van waaruit zij hun afstandsverkopen verrichten. Zijn dat verschillende EU-lidstaten dan kunnen zij een van die EU-lidstaten kiezen, art. 28s onderdeel b onder 4 Wet OB 1968. Het is niet verplicht om gebruik te maken van de OSS. De ondernemer doet dan lokaal btw-aangifte van de EU-afstandsverkopen. Er geldt dan overigens wel een factureringsverplichting, art. 34c lid 1 onderdeel b Wet OB 1968. Een ondernemer mag er niet voor kiezen om voor een deel van de verkopen de OSS te gebruiken en voor een ander deel lokaal btw-aangifte te doen. Indien gebruik wordt gemaakt van de OSS dan moeten alle transacties die hierin aangegeven mogen worden, ook aangegeven worden. Dat betekent voor EU-ondernemers dat zij via de Unieregeling van de OSS zowel EU-afstandsverkopen als diensten aan EU-particulieren belast in andere EU-lidstaten dan de eigen EU-lidstaat moeten aangeven. Niet in de EU gevestigde ondernemers moeten bij een keuze voor de OSS alle EU-afstandsverkopen aangeven. B2C-diensten kunnen zij namelijk alleen aangeven via de niet-Unieregeling, waarvoor zij ook een keuze moeten maken. Die keuze staat los van de keuze voor de Unieregeling.

Indien sprake is van een afstandsverkoop, hoeft de ondernemer geen overbrenging van eigen goederen aan te geven. Deze situatie is namelijk op grond van art. 3a lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 uitgezonderd. Naar mijn mening geldt dat ook in de situatie waarin de ondernemer gebruikmaakt van de vereenvoudiging van art. 6k Wet OB 1968, hoewel de goederen dan niet worden geleverd 'met toepassing van art. 5a lid 1 Wet OB 1968'. Dit blijkt uit de tekst van art. 17 lid 2 sub a Btw-richtlijn waarin wordt verwezen naar de in art. 33 Btw-richtlijn gestelde voorwaarden. Sinds 1 juli 2021 bevat art. 33 Btw-richtlijn slechts nog de regel dat intracommunautaire afstandsverkopen belast zijn in het land van aankomst van de goederen. Voor 1 juli 2021 werden in art. 33 Btw-richtlijn expliciet twee voorwaarden genoemd: 1) dat de afnemer een particulier is of daarmee gelijkgestelde en 2) dat de goederen geen nieuwe vervoermiddelen zijn of sprake is van een montage- of installatielevering. Aan die twee voorwaarden is ook voldaan indien art. 6k Wet OB 1968 van toepassing is (en voorheen indien het drempelbedrag binnen de afstandsverkopenregeling niet werd overschreden). Naar mijn mening zijn de twee hiervoor genoemde voorwaarden de voorwaarden waar art. 17 lid 2 sub a Btw-richtlijn naar verwijst. Met de wijzigingen van de e-commerce regels is mijns inziens niet beoogd art. 17 lid 2 sub a Btw-richtlijn te wijzigen. Bovendien past een uitleg waarbij overbrengingen moeten worden aangegeven niet bij het doel van de vereenvoudiging die art. 6k Wet OB 1968 biedt. De ondernemer die gebruikmaakt van de vereenvoudiging zou zich dan alsnog voor de btw moeten registreren in het land van aankomst van de goederen.

Ten slotte merk ik op dat het regelmatig voorkomt dat particulieren verzendkosten moeten betalen. Hiervoor geldt dat verzendkosten normaliter het btw-regime van de leve-

<sup>2</sup> Deze vervoerseis is nader uitgewerkt in art. 5bis Btw-uitvoeringsverordening.

<sup>3</sup> Zie hierover nader: M.M.W.D. Merckx, 'De handel in tweedehands goederen en de nieuwe e-commerce regels in de btw', *WFR* 2021/220.

<sup>4</sup> Opgemerkt zij dat deze vereenvoudiging ook van toepassing is op grote ondernemers die starten met deze activiteiten. Ook voor hen geldt dat zij pas als zij het drempelbedrag overschrijden btw verschuldigd zijn in het land van de consument. Zij moeten er dus op letten dat als ze direct btw van het land van de consument in rekening willen brengen, ze tijdig ervoor moeten kiezen de vereenvoudiging niet toe te passen.

ring zullen volgen, omdat geen sprake is van een afzonderlijke, maar een bijkomstige prestatie voor de btw.<sup>5</sup>

### 3. Btw-gevolgen van de retourzending

#### 3.1 Btw-teruggaaf bij retourzendingen

Voor zover het retourzendingen betreft van verkopen die belast zijn in Nederland, omdat het drempelbedrag van € 10.000 nog niet is overschreden, geldt hetgeen hiervoor in paragraaf 2 over art. 29 Wet OB 1968 is vermeld over de btw-behandeling. Indien geen gebruik wordt gemaakt van de OSS, gelden bij afstandsverkopen die belast zijn in andere EU-landen de btw-regels die de betreffende EU-lidstaat op grond van art. 90 Btw-richtlijn heeft geïmplementeerd in zijn nationale wetgeving voor geannuleerde verkopen. In deze paragraaf ga ik in op de btw-gevolgen van retourzendingen die aangegeven worden via de OSS.

Binnen de OSS worden retourverkopen als correcties behandeld, art. 28se lid 8 Wet OB 1968. Dit betekent dat in het tijdvak waarin de goederen retour komen een negatief btw-bedrag moet worden aangegeven. Indien per saldo voor de betreffende lidstaat een negatief btw-bedrag resteert, mag dit niet verrekend worden met btw die in andere EU-lidstaten verschuldigd is via de OSS. In plaats daarvan moet de betreffende EU-lidstaat de btw teruggeven. In Nederland wordt de negatieve OSS-aangifte als een teruggaafverzoek gezien, art. 28si lid 2 Wet OB 1968. Dit geldt alleen voor een teruggaaf van Nederlandse btw. Vinden de levering en de retourzending plaats in hetzelfde OSS-aangiftetijdvak van een kwartaal dan zal per saldo geen btw verschuldigd zijn. Gelet op het feit dat art. 28si lid 2 en 8 Wet OB 1968 slechts zien op wijzigingen na afloop van het tijdvak waarin de levering belast is, hoeft naar mijn mening in een dergelijk geval niets aangegeven te worden. In de situatie waarin het opgestuurde goed niet voldoet aan de gesloten overeenkomst (een verkeerd of defect product) hoeft er mijns inziens geen correctie aangegeven te worden. Het goed waarvan de levering is overeengekomen, is immers nog niet geleverd. Dat moet alsnog gebeuren, waardoor geen sprake is van een annulering van de verkoop. Correcties zijn dus alleen aan de orde indien het overeengekomen goed geleverd is, maar de consument het goed toch retour stuurt.

Hoewel er in de regelgeving aldus voorzien is in een teruggave van btw op de geannuleerde verkopen, zijn er toch nog een aantal vraagstukken die besproken moeten worden en waar ik hierna op inga. Het betreft de volgende aandachtspunten:

1. De btw-gevolgen van de overbrenging van de goederen van de ene naar de andere EU-lidstaat in het kader van de afstandsverkoop. Het kan hier gaan om een situatie waarin de goederen in de lidstaat van de particulier blijven of weer teruggaan naar de lidstaat van oorsprong of die waarin de goederen naar een derde EU-lidstaat of een land buiten de EU gaan (paragraaf 3.2).

2. De btw-gevolgen indien de particulier de verzendkosten verschuldigd blijft of moet betalen voor de retourzending, al dan niet doordat hij in dat geval de verzendkosten wel verschuldigd is, terwijl die anders verrekend worden met zijn bestelling (paragraaf 3.3).
3. De btw-gevolgen bij retourzendingen bij ondernemers wier omzet rond de drempel van € 10.000 zit (paragraaf 3.4).

#### 3.2 Overbrengingen

In geval van een afstandsverkoop brengt de ondernemer eigen goederen over van de ene naar de andere EU-lidstaat. Een dergelijke overbrenging hoeft echter in geval van een EU-afstandsverkoop niet aangegeven te worden. Op grond van art. 3a lid 2 onderdeel a Wet OB 1968 wordt in geval het goed wordt geleverd met toepassing van art. 5a lid 1 Wet OB 1968 (de afstandsverkopenregeling) geacht geen sprake te zijn van een overbrenging. Deze uitzondering geldt naar mijn mening niet meer indien de goederen niet worden geleverd aan de afnemer, met andere woorden: de macht om als eigenaar over het goed te beschikken gaat niet over. De uitzondering is namelijk gekoppeld aan de levering hetgeen blijkt uit de tekst van zowel art. 3a lid 2 onderdeel a Wet OB 1968 als de corresponderende richtlijnbevestiging, art. 17 lid 2 onderdeel a Btw-richtlijn. Voor wat er na annulering met de goederen gebeurt, zijn verschillende scenario's denkbaar:

1. de goederen gaan terug naar het EU-land waar de verzending aanving;
2. de goederen blijven in het EU-land van de afnemer;
3. de goederen gaan naar een ander EU-land of worden uitgevoerd.

In alle gevallen is het mogelijk dat de goederen daarna weer worden geleverd aan een andere afnemer dan wel dat de goederen worden vernietigd.

In de zaak-CHEP Equipment Pooling<sup>6</sup> oordeelde het Hof van Justitie over de uitzondering voor tijdelijk gebruik (art. 3a lid 2 onderdeel f Wet OB 1968). Volgens het Hof van Justitie moet bij de uitleg van de uitzonderingen op de overbrenging rekening worden gehouden met het doel van de regeling. Dat doel is de btw-opbrengst toe te laten komen aan de lidstaat van eindverbruik. Aan dit doel wordt al voldaan indien afstandsverkopen worden verricht, omdat die belast zijn in het land van bestemming. In dat geval is het dus niet nodig een overbrenging aan te nemen, hetgeen de uitzondering verklaart.

De staatssecretaris van Financiën heeft in een beleidsbesluit standpunten ingenomen over de situatie waarin in geval van een intracommunautaire levering de koper de goederen niet accepteert of de overeenkomst annuleert.<sup>7</sup> Het besluit

<sup>6</sup> HvJ 11 juni 2020, C-242/19, ECLI:EU:C:2020:466.

<sup>7</sup> Besluit van 23 december 1994, nr. V94/4549, V-N 1995, p. 247, punt 38 (FED 1995/92), gewijzigd bij besluit van 19 december 1995, nr. VB95/3635, V-N 1996, p. 129, punt 15.

<sup>5</sup> Zie HvJ 3 juli 2001, C-380/99 (Bertelsmann), ECLI:EU:C:2001:372, r.o. 21.

is gebaseerd op een richtsnoer van het Btw-comité.<sup>8</sup> In de situatie waarin de goederen niet geaccepteerd worden door de leverancier neemt de staatssecretaris het standpunt in dat geen sprake is van een levering en dus ook niet van een verwerving. Omdat de verkoper eigenaar van de goederen blijft, verricht hij in principe een overbrenging van eigen goederen, aldus de staatssecretaris. In de situatie waarin de goederen worden teruggezonden (situatie 1) neemt de staatssecretaris het standpunt in dat geen overbrenging van eigen goederen hoeft te worden aangegeven, niet van de lidstaat van oorsprong naar de lidstaat van aankomst en ook niet vice versa. Worden de goederen geleverd aan een andere afnemer in de lidstaat van aankomst dan neemt de staatssecretaris het standpunt in dat ook geen overbrenging aangegeven hoeft te worden. In plaats daarvan is sprake van een intracommunautaire levering aan de nieuwe koper, die in het land van aankomst een verwerving moet aangeven. Datzelfde geldt volgens de staatssecretaris in de situatie waarin de goederen worden geleverd aan een afnemer in een derde EU-lidstaat. Er is dan volgens de staatssecretaris sprake van een intracommunautaire levering in de lidstaat van oorsprong en een intracommunautaire verwerving door de nieuwe koper in de derde EU-lidstaat. Er hoeft geen overbrenging aangegeven te worden. De staatssecretaris beschrijft ook dat in de situatie waarin de goederen wel worden geaccepteerd sprake is van een levering aan de koper. Wordt kort na de levering de overeenkomst toch geannuleerd, bijvoorbeeld omdat de goederen defecten hebben, dan moet de intracommunautaire transactie volgens de staatssecretaris ongedaan worden gemaakt. Dit leidt er volgens de staatssecretaris niet toe dat alsnog een overbrenging moet worden aangegeven ter zake van de verzending van de goederen naar de EU-lidstaat van de koper. Wel moet volgens de staatssecretaris een overbrenging worden aangegeven ter zake van de terugzending aan de leverancier. Het wordt echter toegestaan deze overbrenging niet aan te geven. Worden de goederen doorverkocht aan een koper in de lidstaat van aankomst dan is volgens de staatssecretaris sprake van een intracommunautaire levering aan de nieuwe koper (de eerste intracommunautaire levering aan de oorspronkelijke koper moet wel ongedaan worden gemaakt) en een verwerving door de nieuwe koper. Er is geen sprake van een overbrenging van eigen goederen. Datzelfde geldt wanneer de goederen worden verkocht aan een ondernemer in een derde EU-lidstaat. In dat geval wordt de eerste intracommunautaire transactie ongedaan gemaakt en is volgens de staatssecretaris sprake van een intracommunautaire levering in de lidstaat van oorsprong en een intracommunautaire verwerving door de nieuwe koper in de derde EU-lidstaat. Er hoeven geen overbrengingen aangegeven te worden.

Het Btw-comité heeft unaniem het standpunt ingenomen dat:

1. De definitieve terugkeer van goederen in de lidstaat van de verkoper, voordat de koper de goederen heeft geaccepteerd, kan worden gezien als een tijdelijke overbrenging van goederen die daardoor niet leidt tot een overbrenging, de uitzondering van thans art. 17 lid 2 sub h Btw-richtlijn is van toepassing.
2. Indien de goederen niet naar de lidstaat van de verkoper teruggaan, maar in de lidstaat van de afnemer blijven of naar een ander land gaan, moet de verkoper alsnog een overbrenging aangeven. Indien echter een korte tijdsperiode is verstreken tussen de eerste verzending en de levering aan de nieuwe koper, dan mag de eerste levering worden genegeerd. Het gevolg hiervan is mijns inziens dat geen sprake is van een overbrenging, maar een intracommunautaire levering aan de nieuwe afnemer.
3. De retourzending van de goederen door de afnemer aan zijn leverancier, nadat het recht om als eigenaar over de goederen te beschikken is overgedragen, moet worden gezien als annulering van de initiële transactie. Dit geeft geen aanleiding tot een levering van goederen vanuit de lidstaat van de afnemer naar de lidstaat van de leverancier.
4. Ook hier geldt dat indien de goederen niet terug gaan naar de leverancier, maar in de lidstaat van de eerste afnemer blijven dan wel worden verzonden naar een ander land, wel een overbrenging aangegeven moet worden. Indien echter een korte periode verstrijkt tussen het moment van eerste verzending en de levering aan de nieuwe afnemer kan de eerste levering opnieuw worden genegeerd.

Uit de zaak-X<sup>9</sup> volgt dat om uit te kunnen gaan van een intracommunautaire levering (en verwerving) niet kan worden geëist dat het vervoer van de goederen binnen een bepaalde termijn plaatsvindt. Niet vereist kan worden dat het vervoer onmiddellijk na de levering en ononderbroken plaatsvindt en dat het goed voor of tijdens het vervoer niet op enige wijze wordt gebruikt. Het voornemen van de koper op het moment van aankoop, mits ondersteund met objectieve gegevens, is van belang. Van belang is uiteindelijk te bepalen in welke lidstaat het goed duurzaam zal worden gebruikt. Gewezen kan ook worden op zaken als VS<sup>10</sup> en R.T.<sup>11</sup> van het Hof van Justitie waarin het Hof van Justitie oordeelt dat de onregelmatige invoer van een voertuig belast is in het woonland van de consument, ook al is het vervoermiddel gebruikt in verschillende EU-lidstaten voordat het de EU-lidstaat van de consument bereikt. Deze zaken ondersteunen het standpunt van het Btw-comité en de staatssecretaris in die zin dat een onderbreking van het vervoer, doordat goederen eerst naar een ander afnemer worden vervoerd, niet hoeft te betekenen dat niet langer van een intracommunautaire levering kan worden gesproken. Naar mijn mening betekent het feit dat rekening moet worden gehouden met de intentie van de ondernemer wel

8 Guidelines resulting from the 41st meeting of 28 February-1 March 1994, XXI/711/94.

9 HvJ 18 november 2010, C-84/09, ECLI:EU:C:2010:693.

10 HvJ 3 maart 2021, C-7/20, ECLI:EU:C:2021:161.

11 HvJ 8 september 2022, C-368/21, ECLI:EU:C:2022:647.

dat de intentie gericht moet blijven op het direct verkopen van de goederen in de EU-lidstaat waar de goederen zich bevinden dan wel in een andere EU-lidstaat. Dat die verkoop binnen een korte termijn plaatsvindt, zoals in de opvatting van het Btw-comité, is daarbij een aanwijzing dat daarvan sprake is. Is dat niet het geval en worden de goederen bijvoorbeeld door een ondernemer op voorraad gehouden, waarbij hij nog moet bezien aan wie hij de goederen verkoopt, dan wordt naar mijn mening de band tussen het vervoer en een latere levering verbroken waardoor alsnog een overbrenging aangegeven moet worden.

De ondernemer die afstandsverkopen verricht, kan naar mijn mening geen vertrouwen ontleen aan het besluit van de staatssecretaris, omdat dit ziet op andere soort transacties. Datzelfde geldt voor de richtsnoeren van het Btw-comité, waar nog bij komt dat sprake is van *soft law*, niet bindend recht. Toch zijn het besluit en de richtsnoeren interessant omdat zij van belang zijn bij de interpretatie van de regelgeving rondom overbrengingen en dus van belang kunnen zijn voor het antwoord op de vraag of bij geannuleerde afstandsverkopen alsnog sprake is van een overbrenging van eigen goederen.

*Situatie 1: de goederen gaan terug naar de EU-lidstaat van de leverancier*

Naar mijn mening volgt uit de doelstelling van de regeling van overbrengingen zoals het Hof van Justitie deze omschrijft in het arrest CHEP Equipment Pooling dat het niet nodig is om alsnog een overbrenging aan te geven in deze situatie. Dit is ook in lijn met de uitzondering van art. 3a lid 2 sub f (tijdelijk gebruik) en de uitzondering van art. 3b lid 5 Wet OB 1968, ingevolge welke geen overbrenging hoeft te worden aangegeven als goederen zijn overgebracht in het kader van een call-off-stockregeling en weer worden teruggebracht naar de lidstaat van oorsprong. Ook de overbrenging terug hoeft naar mijn mening, gelet op het doel van de regeling voor de overbrenging, niet aangegeven te worden. Er is immers al btw in het land van oorsprong geheven (zij het dat die waarschijnlijk door de leverancier in aftrek is gebracht, maar dat is ook bij de verwerving in het kader van de overbrenging het geval, zodat dat geen bezwaar kan vormen). Ook het Btw-comité deelt deze visie, maar bepleit dat de uitzondering voor tijdelijk gebruik moet worden toegepast. Op grond van art. 17 lid 2 onderdeel h Btw-richtlijn is geen sprake van een overbrenging in geval van tijdelijk gebruik van een goed voor een periode van ten hoogste 24 maanden binnen het grondgebied van een andere lidstaat waar de invoer van hetzelfde goed uit een derde land met het oog op tijdelijk gebruik in aanmerking zou komen voor de regeling voor tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van invoerrechten. Voorwaarde voor de toepassing van de regeling voor tijdelijke invoer is dat het goed weer wordt uitgevoerd uit de EU. Vertaald naar de uitzondering voor overbrengingen betekent dit dat de goederen de EU-lidstaat waarnaar zij zijn overgebracht moeten verlaten. Anders dan bij de uitzondering van art.

3a lid 2 onderdeel e Wet OB 1968 is hierbij niet vermeld dat de goederen terug moeten gaan naar de lidstaat van oorsprong. Dit kan ook niet uit de regeling voor tijdelijke invoer worden afgeleid, nu deze ziet op de situatie waarbij goederen de EU moeten verlaten, maar zij niet verplicht terug hoeven naar hetzelfde niet-EU-land. De goederen moeten in dezelfde staat blijven. Herstel, onderhoud (inclusief revisie en afstelling) en maatregelen om goederen in goede staat te bewaren of om ervoor te zorgen dat zij aan de technische eisen voor gebruik onder de regeling voldoen, zijn toegestaan volgens art. 204 Gedelegeerde verordening DWU. De gevallen waarin gebruik kan worden gemaakt van de regeling voor tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van invoerrechten zijn limitatief genoemd in de Gedelegeerde Verordening DWU. Onderscheid kan worden gemaakt tussen vervoermiddelen, laadborden en containers met inbegrip van toebehoren en uitrusting enerzijds (waarvoor onderafdeling 2 van afdeling 1 van hoofdstuk 4 van de Gedelegeerde Verordening DWU geldt) en andere goederen (waarvoor onderafdeling 3 van afdeling 1 van hoofdstuk 4 van de Gedelegeerde Verordening DWU geldt). De art. 219 t/m 236 Gedelegeerde Verordening DWU sommen op voor welke andere goederen de regeling voor tijdelijke invoer geldt. Wanneer we de goederen genoemd in art. 219 tot en met 235 Gedelegeerde Verordening DWU bekijken dan is het niet aannemelijk dat EU-afstandsverkopen hier in de regel onder zullen vallen. Dan resteert slechts de algemene bepaling van art. 236 Gedelegeerde Verordening DWU die aangeeft dat voor andere situaties een volledige vrijstelling van invoerrechten kan worden verleend in twee situaties: 1) de goederen worden incidenteel ingevoerd voor een periode van ten hoogste drie maanden en 2) de goederen worden ingevoerd in bijzondere situaties zonder economische gevolgen in de Unie. Naar mijn mening is bij retourzendingen geen sprake van een bijzondere situatie zonder economische gevolgen. Ook is het maar de vraag of van een incidentele invoer sprake is, nu retourzendingen regelmatig voorkomen. Het is naar mijn mening daarom maar de vraag of op de uitzondering een beroep kan worden gedaan. De vraag is echter of het nodig is een beroep te doen op die uitzondering. Het standpunt kan naar mijn mening worden ingenomen dat de fysieke overbrenging van de goederen ongedaan is gemaakt, waardoor het niet meer nodig is om de overbrenging aan te geven. Dit is zoals hiervoor is aangegeven in lijn met het doel van de regeling voor overbrengingen en andere uitzonderingen op de hoofdregel dat overbrengingen aangegeven moeten worden.

Worden de goederen door de afnemer wel geaccepteerd dan hoeft mijns inziens de overbrenging niet aangegeven te worden in de lidstaat van de afnemer, omdat dan wel degelijk een levering heeft plaatsgevonden met toepassing van art. 5a lid 1 Wet OB 1968. Bij de overbrenging terug naar de lidstaat van de leverancier is dat niet het geval, maar kan naar mijn mening met de hiervoor genoemde redenering het aangeven van een overbrenging ook achterwege blijven.

*Situatie 2: de goederen blijven in de EU-lidstaat van de afnemer*

In situatie 2 kan sowieso geen beroep worden gedaan op de uitzondering voor tijdelijk gebruik. Er is dus in principe een overbrenging van eigen goederen aan de orde. Zoals hiervoor aangegeven, kan naar mijn mening bepleit worden dat als de intentie van de ondernemer gericht blijft op het direct leveren van de goederen in de lidstaat waarin de goederen zich bevinden, er geen overbrenging aangegeven hoeft te worden, maar een nieuwe EU-afstandsverkoop (in geval van een B2C-levering) of een intracommunautaire levering (in geval van B2B-levering). Vastlegging hiervan in een richtsnoer van het btw-comité en door de staatssecretaris is mijns inziens wel wenselijk.

In de situatie waarin de goederen wel door de afnemer worden geaccepteerd, maar later bijvoorbeeld wegens defecten de koopovereenkomst toch wordt ontbonden, is naar mijn mening geen sprake van een overbrenging omdat in dat geval wel degelijk een levering heeft plaatsgevonden aan de consument en de uitzondering van art. 3a lid 2 onderdeel a Wet OB 1968 dus van toepassing blijft.

*Situatie 3: de goederen gaan naar een andere EU-lidstaat of worden uitgevoerd*

In situatie 3 kan mogelijk een beroep worden gedaan op de uitzondering voor tijdelijk gebruik, zij het dat ik daar, zoals geschetst bij situatie 1, mijn twijfels bij heb. Indien op deze uitzondering geen beroep kan worden gedaan, is de consequentie in de situatie waarin de afnemer de goederen niet accepteert en er geen levering plaatsvindt dat alsnog een overbrenging moet worden aangegeven. Naar mijn mening kan hier echter bepleit worden dat de overbrenging alleen hoeft aangegeven te worden in het oorspronkelijke EU-land (fictieve intracommunautaire levering) en het uiteindelijke EU-land van aankomst (intracommunautaire verwerving). Door het aangeven van een fictieve verwerving in het land van uiteindelijke aankomst is de goederenstroom te volgen en vindt tevens heffing in het land van eindverbruik plaats. Ook hier geldt naar mijn mening dat als de intentie van de ondernemer nog steeds gericht is op het direct leveren van de goederen aan een afnemer in de andere EU-lidstaat of een afnemer buiten de EU er geen overbrenging aangegeven hoeft te worden, maar in plaats daarvan sprake is van een EU-afstandsverkoop (bij levering B2C binnen de EU) of een intracommunautaire levering (bij levering B2B binnen de EU) of uitvoer. Vastlegging hiervan in een richtsnoer van het Btw-comité en door de staatssecretaris is mijns inziens wel wenselijk.

In de situatie waarin de goederen wel door de afnemer worden geaccepteerd, maar later bijvoorbeeld wegens defecten de koopovereenkomst toch wordt ontbonden, is naar mijn mening geen sprake van een overbrenging omdat in dat geval wel degelijk een levering heeft plaatsgevonden aan de consument en de uitzondering van art. 3a lid 2 onderdeel a Wet OB 1968 dus van toepassing blijft. De overbrenging naar de derde EU-lidstaat moet wel worden

aangegeven, tenzij voor die overbrenging een beroep kan worden gedaan op een van de uitzonderingen van art. 3a lid 2 Wet OB 1968.

*Tweede verzending*

Het komt uiteraard ook voor dat een verkeerd of defect goed wordt opgestuurd naar de consument in welk geval het goed wordt teruggezonden en vervolgens een nieuw goed of hetzelfde goed na reparatie, naar de consument wordt gezonden. Hoewel in dat geval voor de tweede zending geen vergoeding wordt gevraagd, kan naar mijn mening nog steeds gesproken worden van een overbrenging, waarbij het goed door de ondernemer wordt geleverd als bedoeld in art. 5a lid 1 Wet OB 1968. In feite is bij de tweede levering nog steeds sprake van een levering op basis van de gesloten overeenkomst tussen leverancier en afnemer. De leverancier die het verkeerde of defecte product levert, heeft immers nog niet aan zijn verplichtingen op grond van deze overeenkomst voldaan. Ter zake van de eerste verzending geldt hetgeen hiervoor is besproken.

**3.3 Verzendkosten**

Zoals in paragraaf 2 aangegeven, worden regelmatig verzendkosten in rekening gebracht aan de consument. Deze verzendkosten volgen de btw-behandeling van het goed. Is de afnemer kosten verschuldigd indien hij kiest voor een retourzending, dan is de vraag hoe hier voor de btw mee om te gaan.

Er zijn verschillende mogelijkheden denkbaar:

1. De verzendkosten nog steeds beschouwen als vergoeding voor een bijkomstige dienst die opgaat in de levering van het goed.
2. De verzendkosten vormen een vergoeding voor de verzending van het pakketje naar de consument.
3. De verzendkosten vormen een vergoeding voor de verzending van het pakketje terug naar de leverancier
4. De verzendkosten vormen een schadevergoeding.

Ten aanzien van diensten heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat indien de afnemer (deels) geen gebruikmaakt van de dienst, terwijl de afnemer wel recht op de dienst heeft of heeft gehad, de betaalde vergoeding moet worden gezien als vergoeding voor de verrichte dienst, ook indien de afnemer (een deel van) de dienst uiteindelijk niet afneemt.<sup>12</sup> Het ging hier om de situatie waarin een vliegticket niet werd gebruikt en geen recht op teruggaaf bestond en de situatie waarin een abonnement tussentijds werd opgezegd, maar nog wel abonnementsgeld verschuldigd was voor de periode na opzegging. Naar mijn mening kan deze jurisprudentie niet op leveringen worden toegepast. Van een levering is immers pas sprake indien de macht om als eigenaar over een goed te beschikken overgaat op de afnemer. Hierbij is

<sup>12</sup> HvJ 23 december 2015, C-250/14 en C-289/14 (*Air France-KLM en Hopl-BritAir*), ECLI:EU:C:2015:841, HvJ 22 november 2018, C-295/17 (*MEO*), ECLI:EU:C:2018:942 en HvJ 11 juni 2020, C-43/19 (*Vodafone Portugal*), ECLI:EU:C:2020:465.

niet het civiele recht van de EU-lidstaten bepalend, maar of daadwerkelijk de macht om over het goed te beschikken als eigenaar is overgedragen.<sup>13</sup> Dat is naar mijn mening pas het geval als de consument besluit om het pakje ‘te houden’ en het geleverde goed te gaan gebruiken. Tot die tijd is het pakketje immers ‘op zicht’. Voor de leverancier is uiteraard niet vast te stellen wanneer de consument precies besluit om het pakketje ‘te houden’. Het kan zelfs zijn dat de consument besluit om het goed te houden, maar het goed de dag erna toch terugstuurt. Naar mijn mening moet uitgegaan worden van wat de leverancier wel weet. Indien de consument het goed ongebruikt retour stuurt, mag de leverancier naar mijn mening aannemen dat de consument het pakketje niet heeft gehouden en dat er dus geen levering voor de btw heeft plaatsgevonden. De verzendkosten kunnen dan geen vergoeding vormen voor een bijkomende prestatie die opgaat in de levering van de goederen. Die levering van goederen heeft immers nooit plaatsgevonden. Een dienst kan niet opgaan in een andere prestatie die nooit heeft plaatsgevonden. Dit ligt anders indien de consument de aankoop annuleert omdat er nadat het goed in gebruik is genomen blijkt dat er bijvoorbeeld defecten zijn. In dat geval heeft immers btw-technisch wel een levering plaatsgevonden. De dienst gaat dan in beginsel op in de levering. Wanneer die levering echter ongedaan wordt gemaakt, keren we terug naar de situatie waarin geen levering heeft plaatsgevonden en waarin de dienst niet op kan gaan in de levering. De dienst kan niet ongedaan worden gemaakt omdat deze feitelijk heeft plaatsgevonden.

Indien geen levering van het goed plaatsvindt en de kosten zouden moeten worden gezien als vergoeding voor de verzending naar de consument, dan moet naar mijn mening worden geconcludeerd dat deze niet op kunnen gaan in een levering als bijkomende prestatie en dus sprake is van een opzichzelfstaande dienst. Deze dienst zal een intracommunautair goederenvervoer vormen. In het geval van goederen die vanuit Nederland worden verzonden is die dienst belast in Nederland op grond van art. 6c lid 3 Wet OB 1968. Dit terwijl de EU-afstandsverkoop in principe belast is in het land van aankomst van de afnemer. De verschuldigde btw in het land van de afnemer zal dus moeten worden gecorrigeerd via de OSS-aangifte waarna de verschuldigde Nederlandse btw in een aangifte (of indien de aangifte over het tijdvak waarin de dienst heeft plaatsgevonden al gedaan is eventueel via een suppletie) moeten worden aangegeven. Een en ander geldt naar mijn mening ongeacht of de consument het totale bedrag van de oorspronkelijke verzendkosten verschuldigd is of een deel daarvan. Overigens lijkt het niet voor de hand te liggen dat de kosten die de consument moet betalen zien op de verzending richting de consument.

Op grond van art. 13 lid 1 Richtlijn 2011/83/EU<sup>14</sup> (het EU-consumentenrecht) geldt namelijk dat de handelaar de consument alle ontvangen betalingen moet vergoeden, inclusief de leveringskosten. Deze kosten kunnen alleen verschuldigd blijven door de consument als de consument uitdrukkelijk heeft gekozen voor een andere wijze van levering dan de door de handelaar aangeboden goedkoopste standaardlevering, art. 13 lid 2 Richtlijn 2011/83/EU.

Indien de consument normaliter geen verzendkosten betaalt, maar een bedrag verschuldigd is in geval van retourzending, al dan niet ter hoogte van de verzendkosten, kan naar mijn mening niet worden gesproken van een vergoeding voor de oorspronkelijke verzending. Er is sprake van een vergoeding voor de terugzending dan wel de afhandeling van de terugzending. Zowel de contracten, als wat er feitelijk gebeurt (de economische realiteit), is van belang om te bepalen voor welke prestatie het betaalde bedrag een vergoeding vormt. Naar mijn mening moet ervan worden uitgegaan dat als contractueel is overeengekomen dat sprake is van afhandelingskosten de dienst de afhandeling omvat en dus meer omvat dan alleen de terugzending.<sup>15</sup> Een dergelijke dienst valt onder de B2C-hoofdregel, art. 6 lid 2 Wet OB 1968. Indien is overeengekomen dat sprake is van kosten voor de terugzending, moet daar in principe vanuit worden gegaan en is sprake van een intracommunautair goederenvervoer belast in het land van vertrek van de goederen. Deze dienst is dus belast in het land van de afnemer, waarbij deze eventueel aangegeven kan worden via de OSS. Dat is in ieder geval verplicht indien het gaat om een in de EU gevestigde ondernemer die ook voor de EU-afstandsverkoop de OSS gebruikt.

De vierde mogelijkheid, een onbelaste schadevergoeding, ligt naar mijn mening minder voor de hand. Allereerst omdat uit zaken als Vodafone Portugal en Apcoa Parking<sup>16</sup> volgt dat indien een vergoeding is overeengekomen indien zich een bepaalde situatie – zoals annulering of in geval van Apcoa verkeerd parkeren – voordoet, dit moet worden gezien als een vergoeding voor een prestatie. Die prestatie is er ook. Er wordt immers een dienst verricht bestaande uit het afhandelen of terug/verzenden van het pakketje. Naar mijn mening verschilt de zaak-Eugenie Les Bains,<sup>17</sup> waarin wel sprake was van een onbelaste schadevergoeding, van de andere genoemde zaken, omdat daarin de overeengekomen dienst (de overnachting in het kuuroord) niet werd verricht indien de klant annuleerde en de klant ook nog geen recht had op de dienst op het moment dat hij het voorschot had betaald.

13 HvJ 8 februari 1990, C-320/88 (*Shipping and Forwarding Enterprise SAFE*), ECLI:EU:C:1990:61.

14 Richtlijn 2011/83/EU van het Europees Parlement en de Raad van 25 oktober 2011 betreffende consumentenrechten, tot wijziging van Richtlijn 93/13/EEG van de Raad en van Richtlijn 1999/44/EG van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijn 85/577/EEG en van Richtlijn 97/7/EG van het Europees Parlement en de Raad, *PbEU* L 304, 22.11.2011, p. 64-88.

15 Vgl. HvJ 20 juni 2013, C-653/11, ECLI:EU:C:2013:409.

16 HvJ 20 januari 2022, C-90/20, ECLI:EU:C:2022:37.

17 HvJ 18 juli 2007, C-277/05, ECLI:EU:C:2007:440.

### 3.4 Toepassing uitzondering voor kleine ondernemers

Een ondernemer die in niet meer dan één EU-lidstaat is gevestigd, hoeft indien hij voor niet meer dan € 10.000 in het lopende en voorgaande kalenderjaar aan EU-afstandsverkopen en telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten aan particulieren in andere EU-landen heeft verricht, de afstandsverkopenregeling niet toe te passen. Pas vanaf de verkoop waarmee het drempelbedrag wordt overschreden, is btw verschuldigd in het land van aankomst van de goederen. Wanneer er retourzendingen zijn, is de vraag hoe hier mee moet worden omgegaan.

Naar mijn mening moet op het moment dat de btw verschuldigd is, worden bepaald of het drempelbedrag is overschreden. Dat moet naar mijn mening gebeuren aan de hand van de regels rondom verschuldigdheid in het EU-land waar de levering belast is.<sup>18</sup> In Nederland geldt in geval van B2C-leveringen dat het moment van verschuldigdheid het moment is waarop de levering plaatsvindt, art. 13 lid 1 onderdeel b Wet OB 1968. Bepalend daarbij is wanneer de macht om als eigenaar te beschikken over het goed overgaat op de particulier. Vaak zal dat in geval van B2C-leveringen pas op het moment van aankomst van de verzending zijn en pas wanneer de particulier het pakje heeft aanvaard, omdat de particulier feitelijk noch juridisch over het product kan beschikken als eigenaar voordat hij het ontvangt. Zo kan hij het niet leveren aan iemand anders voordat hij het in handen heeft. Ook zal de leverancier vermoedelijk nog de risico's lopen die zich tijdens de verzending voordoen. Indien er vooruit wordt betaald, is het moment van verschuldigdheid het moment waarop de vooruitbetaling wordt ontvangen, art. 13 lid 2 Wet OB 1968. Dat geldt ook in geval de ondernemer het kasstelsel toepast, art. 26 Wet OB 1968. Indien op het moment van verschuldigdheid de drempel is overschreden dan zal de afstandsverkoop belast zijn in het land van aankomst van de goederen, ook wanneer er daarna een retourzending plaatsvindt, waardoor het drempelbedrag niet is overschreden. Stel bijvoorbeeld dat een ondernemer voor € 9.800 aan goederen heeft verkocht aan particulieren in andere EU-landen. Vervolgens koopt hij een goed voor € 250 aan een particulier in een ander EU-land. Hiermee wordt het drempelbedrag overschreden.

<sup>18</sup> Art. 63 Btw-richtlijn kent hierbij de hoofdregel dat de btw verschuldigd is op het moment dat de goederenlevering of dienst wordt verricht. Art. 65 Btw-richtlijn bepaalt dat indien vooruitbetalingen worden gedaan voordat de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht de btw al verschuldigd is op het moment van de vooruitbetaling. Op grond van art. 66 Btw-richtlijn mogen EU-lidstaten echter afwijkende regels opnemen in hun nationale btw-wetgeving. Zo kunnen zij bepalen dat de btw verschuldigd wordt a) uiterlijk bij de uitreiking van de factuur, b) uiterlijk bij ontvangst van de prijs of c) wanneer de factuur niet of niet tijdig wordt uitgereikt binnen een bepaalde termijn en uiterlijk bij het verstrijken van de overeenkomstig art. 222 tweede alinea Btw-richtlijn, door de lidstaten opgelegde termijn voor het uitreiken van facturen, of wanneer de lidstaat niet een zodanige termijn heeft opgelegd binnen een bepaalde termijn te rekenen vanaf de datum van het belastbare feit. De toepassing van het kasstelsel is gebaseerd op art. 66 onderdeel b Btw-richtlijn en hoeven lidstaten niet verplicht op te nemen in hun nationale btw-wetgeving.

Totdat het moment waarop de afnemer aangeeft dat hij de verkoop annuleert, zullen verkopen na deze verkoop ook belast zijn in het land van aankomst van de goederen. Ook als die verkoop bijvoorbeeld een verkoop van € 50 betreft (al verrichte EU-afstandsverkopen betreffen op dat moment dan immers € 10.050 (€ 9.800 + € 250)). Indien de verkoop geannuleerd is, mag het bedrag van € 250 naar mijn mening worden afgetrokken van het drempelbedrag. Een eerstvolgende verkoop van een goed voor € 100 aan bijvoorbeeld een Franse particulier is dan in mijn voorbeeld belast in Nederland, omdat het drempelbedrag niet is overschreden (€ 9.800 + € 50 + € 100 is € 9.950).

Omdat de leverancier op het moment van de bestelling het btw-bedrag bepaalt en de verschuldigdheid een later moment kan zijn, kan er een verschil ontstaan tussen het verschuldigde btw-bedrag en het bedrag dat de klant betaalt. Stel dat de Franse particulier die de bestelling van € 100 doet, zijn bestelling doet voordat de verkoper bekend is met de annulering van de verkoop ter waarde van € 250. De annulering heeft echter wel plaatsgevonden voordat de macht om als eigenaar over de goederen te beschikken overgaat op de Franse afnemer. In dat geval zal de leverancier Franse btw in rekening hebben gebracht, terwijl hij later Nederlandse btw verschuldigd blijkt te zijn. De leverancier zal vermoedelijk het verschil voor eigen rekening moeten nemen (dat hangt af van de afspraken met de klant). Naar mijn mening is dit op zich niet bezwaarlijk, omdat het maar een beperkt aantal transacties betreft (namelijk alleen bij transacties en retouren rond het drempelbedrag). Indien de levering met Franse btw niet is aangegeven via de OSS is er ook een factureringsverplichting. De Franse btw is dan mogelijk op de voet van het Franse equivalent van art. 37 Wet OB 1968 verschuldigd. De zaak-P GmbH<sup>19</sup> zal moeten uitwijzen of deze '37-btw-soep' daadwerkelijk zo heeft gegeten wordt als deze wordt opgediend. Naar mijn mening zou dit niet het geval moeten zijn nu de particuliere afnemer van een EU-afstandsverkoop geen recht op aftrek van voorbelasting heeft (en er dus geen gevaar is voor verlies voor belastinginkomsten) en een prijs inclusief btw zal hebben afgesproken met de leverancier (er is dan geen sprake van een ongerechtvaardigde verrijking indien de leverancier een eventueel btw-voordeel (verschil tussen betaalde en daadwerkelijke verschuldigde btw) in eigen zak steekt).<sup>20</sup> Op grond van Nederlands beleid zou overigens in Nederland geen sprake zijn van 37-btw.<sup>21</sup>

Ook kunnen er situaties van dubbele of niet-heffing ontstaan indien het EU-land van aankomst en Nederland een verschillend moment van verschuldigdheid kennen. Stel bijvoorbeeld dat in Nederland de btw verschuldigd is op het moment van levering, maar dat in een andere

<sup>19</sup> Lopende zaak C-378/21.

<sup>20</sup> Zie in vergelijkbare zin conclusie van A-G Kokott van 8 september 2022, C-378/21 (*P GmbH*), ECLI:EU:C:2022:657.

<sup>21</sup> Besluit van 6 december 2014, BLKB2014-704M, *Strct.* 2014, 36166, zoals aangepast bij besluit van 20 oktober 2017, BLKB2017/7366, *Strct.* 2017, 59187, paragraaf 3.5.1.



EU-lidstaat wordt aangeknoopt bij het moment van facturering of het moment van betaling en dat dit moment na de levering ligt. Dan zou het kunnen zijn dat vanuit Nederlandse optiek het drempelbedrag is overschreden, omdat op het moment van levering nog niet bekend is dat er een annulering gaat komen. Nederland zal dan geen btw heffen. De annulering is wel bekend voordat er wordt betaald dan wel wordt gefactureerd, waardoor ook in het andere land op dat moment geen btw verschuldigd is. Ook het omgekeerde kan het geval zijn indien een ondernemer levert vanuit een ander EU-land en op het moment van levering het drempelbedrag is overschreden, waardoor hij in Nederland, als land van aankomst, btw moet aangeven. In zijn eigen land is op het moment van verschuldigdheid (het moment van facturering of betaling) het drempelbedrag niet meer overschreden in verband met een retourzending. Hij zal dan in eigen land ook btw moeten voldoen. Deze problemen kunnen worden voorkomen door bij EU-afstandsverkoop één moment van verschuldigdheid te hanteren, zoals dat bijvoorbeeld ook het geval is voor intracommunautaire leveringen (art. 67 Btw-richtlijn), afstandsverkoop en lokale B2C-leveringen waarbij platforms de btw verschuldigd zijn (art. 66bis Btw-richtlijn) en B2B-hoofdgeldinsten, waarbij de btw-heffing is verlegd (art. 66 laatste volzin Btw-richtlijn).

## 4. Platforms en afstandsverkoop

### 4.1 Btw-regels voor verkopen via platforms

In bepaalde gevallen zijn platforms verantwoordelijk voor de voldoening van btw op de afstandsverkoop of lokale B2C-leveringen op grond van art. 3c Wet OB 1968. Voor EU-afstandsverkoop en lokale B2C-leveringen geldt dit indien de leverancier een niet in de EU gevestigde persoon is. Er is sprake van een fictie, waarbij de leverancier geacht wordt de goederen aan het platform te leveren en vervolgens het platform aan de consument. De fictie geldt alleen indien sprake is van faciliteren. Art. 5ter Btw-uitvoeringsverordening definieert in dit kader faciliteren als: het gebruik van een elektronische interface om een afnemer en een leve-

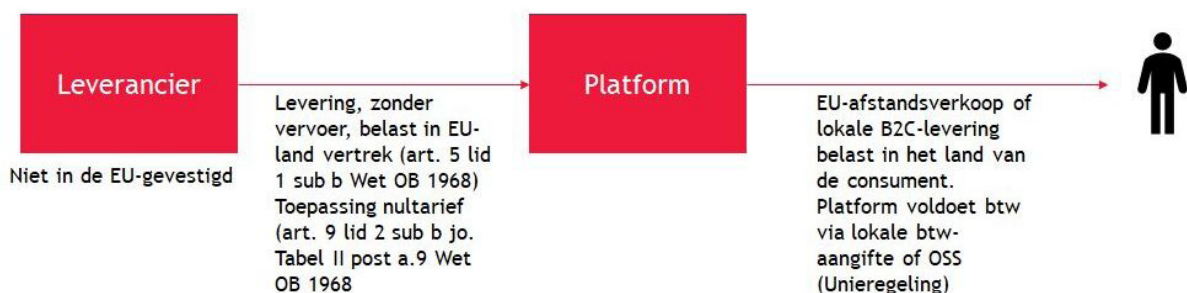
rancier die goederen te koop aanbiedt via de elektronische interface met elkaar in contact te brengen, resulterend in een goederenlevering via die elektronische interface. Een platform wordt geacht geen verkoop te faciliteren wanneer cumulatief aan een drietal voorwaarden wordt voldaan:

- de belastingplichtige bepaalt direct, noch indirect een van de algemene voorwaarden waaronder de goederenlevering wordt verricht;
- de belastingplichtige is direct, noch indirect betrokken bij het verlenen van goedkeuring om de afnemer te factureren voor de gedane betaling;
- de belastingplichtige is direct, noch indirect betrokken bij de bestelling of de aflevering van de goederen.

Een belastingplichtige die slechts betalingen verwerkt, aanbiedt reclame te maken voor goederen of de afnemer doorgeleid of overbrengt naar andere elektronische interfaces waar goederen worden aangeboden voor verkoop, zonder verdere tussenkomst bij de levering, valt niet onder de fictie.

De btw is door het platform verschuldigd op het moment van aanvaarding van de betaling, ook indien geen gebruik wordt gemaakt van de OSS. De levering van de leverancier aan het platform is belast in het EU-land van vertrek en onderworpen aan een nultarief, art. 9 lid 2 onderdeel b jo. Tabel II post a.9 Wet OB 1968. De leverancier zal moeten nagaan of het EU-land waar de levering belast is tegen het nultarief eist dat deze levering via een btw-aangifte wordt aangegeven. In Nederland is dat in ieder geval zo.<sup>22</sup> Het vervoer van de goederen wordt steeds toegerekend aan de levering door het platform, waardoor deze als afstandsverkoop wordt aangemerkt, art. 5d Wet OB 1968. Deze levering is belast in het land van de consument. Het platform kan de verschuldigde btw aangeven via de OSS (Unieregeling). Platforms mogen ook lokale B2C-leveringen waarvoor zij de btw moeten voldoen aangeven via de OSS (Unieregeling), art. 28sa lid 1 onderdeel b Wet OB 1968.

Dat ziet er schematisch als volgt uit:



<sup>22</sup> Kamerstukken II 2019/20, 35527, nr. 3, p. 60.

#### 4.2 Retourverkoop via platforms

In geval van retourverkoop geldt in principe hetzelfde als hiervoor besproken in paragraaf 3. Retourverkoop vormen correcties die aangegeven kunnen worden via de OSS. Dit keer worden zij aangegeven door het platform dat ook de leveringen heeft aangegeven. Dit geldt ook indien het platform niet betrokken is bij de verwerking van retourverkoop. Het is namelijk voldoende dat het platform de leveringen faciliteert. Platform en leverancier zullen goede afspraken moeten maken, zodat het platform voldoende informatie heeft om retourverkoop voor de btw te verwerken indien het platform de retourzendingen niet als zodanig verwerkt. Doet het platform lokaal aangifte van EU-afstandsverkoop of B2C-leveringen die het faciliteert dan is de implementatie van art. 90 Btw-richtlijn in de betreffende EU-lidstaat bepalend voor de btw-behandeling van de retourverkoop.

Als gevolg van de retourzending moet ook de B2B-levering ongedaan worden gemaakt. Of dit moet gebeuren en de wijze waarop zal afhangen van de EU-lidstaat in kwestie en hoe deze art. 90 Btw-richtlijn in de lokale wetgeving heeft geïmplementeerd. Ik neem aan dat nu Nederland eist dat de levering tegen het nultarief wordt aangegeven dit ook geldt voor de retourzending.

Ten aanzien van EU-afstandsverkoop besprak ik ook de vereenvoudiging van art. 6k Wet OB 1968. Het ligt naar mijn mening niet voor de hand dat het platform hier gebruik van zal kunnen maken. De problematiek rondom deze bepaling bij retourzendingen als het platform de btw moet voldoen, doet zich naar mijn mening dan ook niet of beperkt voor. Toch is het niet geheel uitgesloten dat dit het geval is. Stel dat een platform geen eigen goederen verkoopt, gevestigd is in één EU-lidstaat en normaliter EU-verkoop van in de EU gevestigde leveranciers faciliteert. Faciliteert het platform incidenteel verkoop van niet in de EU gevestigde leveranciers dan wordt het platform aangemerkt als de leverancier en is art. 6k Wet OB 1968 naar mijn mening van toepassing, waardoor de levering dan belast is in het land waar de goederen zich bevinden. De problematiek rondom art. 6k Wet OB 1968 en retourzendingen geldt dan eveneens, waarbij de verschuldigdheid het moment van aanvaarding van de betaling is. Situaties van dubbele of niet-heffing zouden zich mijns inziens niet moeten voordoen omdat het platform altijd de btw is verschuldigd op het moment van aanvaarding van betaling. Er kunnen echter wel interpretatieverschillen zijn waardoor een dubbele of niet-heffing zich alsnog kan voordoen. Het Hof van Justitie zou dan verduidelijking kunnen bieden door uitleg te geven over wat moet worden gezien als aanvaarding van de betaling.

Overbrengingen blijven de verantwoordelijkheid van de onderliggende leverancier en de btw-gevolgen zijn zoals hiervoor in paragraaf 3.2 besproken.

Ten aanzien van verschuldigde verzendkosten geldt ook in geval de platformfictie van toepassing is naar mijn mening

dat dit een bijkomende dienst is bij de levering die hierin opgaat. Het platform zal dus ook de btw over de verzendkosten moeten voldoen als onderdeel van de levering. Indien de goederen retour worden gezonden en er dus geen levering meer is, is het platform ook niet meer verantwoordelijk voor de voldoening van btw over de verzendkosten. De fictie geldt immers slechts voor leveringen en niet voor diensten. De leverancier verricht in geval van verschuldigde verzendkosten dus een dienst aan de particuliere afnemer, waarvoor hij de btw moet voldoen. Dit geldt zowel wanneer het gaat om verzendkosten in verband met de oorspronkelijke verzending als de terugzending. Mogelijk omvat de dienst ook meer dan verzending en is sprake van een afhandelingsdienst verricht door de leverancier. Zoals aangegeven, kan de btw via de OSS worden aangegeven door de leverancier.

#### 5. Conclusie

De btw-gevolgen van retourzendingen in geval van EU-afstandsverkoop zijn afhankelijk van of de leverancier gebruikmaakt van de OSS. Binnen de OSS zijn retourzendingen correcties die in de aangifte van het tijdvak van de retourzending moeten worden verwerkt. Vallen de verschuldigdheid van de btw en de retour in hetzelfde aangiftetijdvak dan hoeft er naar mijn mening niets aangegeven te worden. Dat geldt ook in de situatie waarin de leverancier een verkeerd of defect product heeft geleverd, omdat in dat geval de aankoop niet wordt geannuleerd. In de situatie waarin geen gebruik wordt gemaakt van de OSS zal de implementatie van art. 90 Btw-richtlijn in de EU-lidstaat waar de btw verschuldigd is bepalend zijn over hoe omgegaan moet worden met de retourzending.

In geval van een retourzending hoeft naar mijn mening niet alsnog een overbrenging van eigen goederen aangegeven te worden indien de goederen teruggaan naar de EU-lidstaat waar ze vandaan komen. Ook ter zake van de terugzending hoeft mijns inziens geen overbrenging aangegeven te worden in dat geval. Ook hoeft naar mijn mening geen overbrenging aangegeven te worden indien de intentie van de leverancier gericht blijft op het direct verkopen van het goed. Dat een verkoop binnen een korte termijn plaatsvindt, is daarbij een aanwijzing dat dit het geval is. Vastlegging hiervan in een richtsnoer van het Btw-comité en door de staatssecretaris is mijns inziens wel wenselijk. In geval de goederen na annulering worden overgebracht naar een andere EU-lidstaat dan die van de afnemer, dan hoeft naar mijn mening alleen een overbrenging aangegeven te worden in het oorspronkelijke EU-land van vertrek en het EU-land waar de goederen uiteindelijk naartoe gaan.

In geval kosten voor verzending door de consument verschuldigd blijven of worden, is mijns inziens sprake van een vergoeding voor een goederenvervoerdienst die belast is in het EU-land van vertrek als intracommunautair goederenvervoer, dat wil zeggen in geval van verschuldigdheid van de oorspronkelijk in rekening gebrachte verzendkosten.

ten het EU-land van vertrek van de goederen en in geval van verschuldigdheid van kosten voor de retourzending in het EU-land van de consument. Indien de dienst meer omvat dan de verzending en sprake is van afhandeling dan is sprake van een dienst die op grond van de hoofdregel belast is in het land waar de leverancier is gevestigd. Deze diensten kunnen worden aangegeven via de OSS, indien zij in de EU belast zijn en niet belast zijn in de EU-lidstaat waar de leverancier is gevestigd.

Bij retouren rondom het drempelbedrag van art. 6k Wet OB 1968 is het moment van verschuldigdheid bepalend voor het antwoord op de vraag of btw verschuldigd is in het land van vertrek of aankomst. Het moment van verschuldigdheid kan mijns inziens worden geharmoniseerd om situaties van dubbele of niet-heffing te voorkomen.

Indien een platform de btw op een afstandsverkoop heeft voldaan, moet het ook de hiervoor genoemde correcties verwerken. Dat geldt ook indien het platform niet bij het proces van de retourzending is betrokken. Ook de btw-

gevolgen van de B2B-levering tussen leverancier en platform moeten ongedaan worden gemaakt. Hierbij is bepalend hoe de EU-lidstaat waar deze levering belast is ermee omgaat. In Nederland zal naar mijn mening de annulering van deze levering net als de oorspronkelijke levering moeten worden aangegeven.

Het platform is niet verantwoordelijk voor de voldoening van btw over vervoersdiensten of afhandelingsdiensten. Dit betekent dat de leverancier in dat geval alsnog btw verschuldigd is over verschuldigd gebleven of geworden verzend- of afhandelingskosten. Deze kunnen eventueel via de OSS worden aangegeven. Ook blijft de leverancier verantwoordelijk voor het aangeven van eventuele overbrengingen van eigen goederen.

**Over de auteur**

**Prof. mr. dr. M.M.W.D. Merlx**

Madeleine Merlx is hoogleraar indirecte belastingen aan de Erasmus Universiteit en partner bij het Bureau Vaktechniek van BDO Accountancy, Tax & Legal B.V.