

# 7. De deceptie van de onlinebestelling – hopelijk geen deceptie voor de btw – deel II afstandsverkopen met goederen van buiten de EU

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

Binnen e-commerce komen retourzendingen regelmatig voor. In een vorige bijdrage is stilgestaan bij de btw-gevolgen van retourzendingen bij EU-afstandsverkopen. In deze bijdrage komen de gevolgen van retourzendingen bij afstandsverkopen met goederen van buiten de EU aan de orde. Hierbij speelt niet alleen de btw, maar ook het douanerecht een belangrijke rol.

## 1. Inleiding

In een voorgaande bijdrage<sup>1</sup> ben ik ingegaan op retourzendingen in geval van EU-afstandsverkopen. In deze bijdrage staat centraal hoe moet worden omgegaan met retourzendingen in geval van afstandsverkopen van goederen van buiten de EU. Hierbij speelt niet alleen de btw, maar ook het douanerecht een belangrijke rol. In paragraaf 2 zal ik eerst stilstaan bij de van toepassing zijnde regels bij de initiële verkopen. Vervolgens staan in paragraaf 3 de gevolgen van een retourzending centraal. In paragraaf 4 ga ik in op de btw-gevolgen in geval 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 afstandsverkopen van buiten de EU

Particulieren kunnen goederen bestellen die afkomstig zijn van buiten de EU. Binnen B2C-e-commerce worden dergelijke verkopen aangeduid als afstandsverkopen van uit een derdelandsgebied of uit een derde land ingevoerde goederen, art. 2a lid 1 onderdeel x Wet OB 1968. Ik zal verder in dit artikel spreken van niet-EU-afstandsverkopen, hoewel dit geen officiële benaming is. Van een dergelijke afstandsverkoop is sprake indien aan de volgende voorwaarden is voldaan:

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

2. De goederen worden verzonden of vervoerd vanuit een land buiten de EU naar een 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).

Welke regels voor de plaats van levering gelden, is vervolgens afhankelijk van of de ondernemer heeft gekozen voor toepassing van de invoerregeling of niet. De invoerregeling is een regeling binnen de One Stop Shop op basis waarvan een ondernemer in één EU-lidstaat aangifte kan doen van de btw verschuldigd ter zake van niet-EU-afstandsverkopen indien zij een intrinsieke waarde hebben van niet meer dan € 150. Voor accijnsgoederen kan de invoerregeling niet worden gebruikt, maar zij vallen buiten het bestek van dit artikel. De invoerregeling is in Nederland opgenomen in art. 28t t/m art. 28tn Wet OB 1968 en kan gebruikt worden door zowel binnen de EU als buiten de EU gevestigde ondernemers. Binnen de EU gevestigde ondernemers doen btw-aangifte in het EU-land waar zij zijn gevestigd, art. 28ta lid 1 onder c onderdeel 2 en 3 Wet OB 1968. Niet in de EU gevestigde ondernemers moeten over het algemeen een tussenpersoon aanwijzen die in de EU is gevestigd. Zij doen aangifte in het EU-land waar de tussenpersoon is gevestigd, art. 28ta lid 1 onder c onderdeel 4 en 5 Wet OB 1968. Voor ondernemers die gevestigd zijn in een derde land waarmee de EU een overeenkomst betreffende wederzijdse bijstand heeft gesloten waarvan het toepassingsgebied vergelijkbaar

<sup>1</sup> M.M.W.D. Merks, 'De deceptie van de onlinebestelling – hopelijk geen deceptie voor de btw – deel I EU-afstandsverkopen', *MBB* 2023/2-6.

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

is met Richtlijn 2010/24 EU<sup>3</sup> en Verordening 904/2010<sup>4</sup> geldt geen verplichting tot het aanstellen van een tussenpersoon.<sup>5</sup> Zij doen aangifte onder de invoerregeling in een lidstaat naar keuze, art. 28ta lid 1 onder c onderdeel 1 Wet OB 1968. Voor de invoerregeling geldt dat het een ‘alles-of-niets’systeem is. Indien gebruik wordt gemaakt van de invoerregeling dan moeten alle niet-EU-afstandsverkopen via dit systeem worden aangegeven.

Indien van de invoerregeling gebruik wordt gemaakt, wordt de levering belast in het land van aankomst van de goederen op grond van art. 5a lid 1 onderdeel b (indien de goederen in het vrije verkeer worden gebracht in een andere EU-lidstaat dan de EU-lidstaat van aankomst) of onderdeel c (indien de goederen in het vrije verkeer worden gebracht in de EU-lidstaat van aankomst) Wet OB 1968. Naast de levering doet zich bij niet-EU-afstandsverkopen ook het belastbare feit invoer voor. Invoer-btw is verschuldigd daar waar de goederen in het vrije verkeer worden gebracht. Indien gebruik wordt gemaakt van de invoerregeling geldt echter een vrijstelling op grond van art. 21 onderdeel e Wet OB 1968. Voorwaarde voor de vrijstelling is dat degene die de goederen invoert een speciaal btw-nummer, het I-OSS-nummer, dat in het kader van de invoerregeling aan de leverancier is toegekend, verstrekt aan de douane.

Wordt geen gebruikgemaakt van de invoerregeling dan geldt dat de invoer belast zal zijn met btw. Op grond van art. 221 lid 4 Uitvoeringsverordening DWU mogen pakketjes met een waarde van niet meer dan € 150 niet in het vrije verkeer worden gebracht in een andere EU-lidstaat dan die van de particulier, tenzij van de invoerregeling gebruik wordt gemaakt. Bij aankomst in een andere EU-lidstaat dan die van de particulier moeten zij dus onder een douaneregeling worden geplaatst en vervoerd worden naar de lidstaat van de particulier al waar zij in het vrije verkeer kunnen worden gebracht. Voor wat betreft de plaats van levering geldt dat art. 5a lid 1 onderdeel b Wet OB 1968 niet van toepassing kan zijn bij goederen met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 150, omdat deze niet in het vrije verkeer mogen worden gebracht in een andere EU-lidstaat dan die van de particulier als de invoerregeling niet wordt gebruikt. Art. 5a lid 1 onderdeel c Wet OB 1968 is ook niet van toepassing, omdat deze bepaling alleen geldt indien de invoerregeling wordt gebruikt. Dat betekent dat we voor de plaats van levering terugvallen op de hoofdregel. De plaats van levering is dan op grond van art. 5 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 het land van vertrek, dat wil

zeggen het niet-EU-land, waardoor in beginsel geen heffing van btw op de levering in de EU plaatsvindt. Een uitzondering geldt voor de situatie waarin de goederen door de leverancier of in diens opdracht worden ingevoerd. Is dat het geval dan bepaalt art. 5 lid 2 Wet OB 1968 namelijk dat de plaats van levering de EU-lidstaat is waar de goederen zijn ingevoerd. De leverancier kan de invoer-btw dan wel in aftrek brengen op grond van art. 15 lid 1 onderdeel c onder 1 Wet OB 1968, zodat er effectief geen btw verschuldigd is ter zake van de invoer, maar wel ter zake van de levering.

Wanneer geen gebruik wordt gemaakt van de invoerregeling moet btw bij invoer worden betaald. Voor het aangeven van de invoer-btw in geval van goederen met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 150 kan eventueel gebruik worden gemaakt van de post- en koeriersregeling, art. 28u tot en met art. 28w Wet OB 1968. Indien hiervan gebruik wordt gemaakt, wordt de btw geheven van degene die aangifte doet bij de douane voor het in het vrije verkeer brengen van de goederen (het post- of koeriersbedrijf), art. 28v lid 1 Wet OB 1968. Degene voor wie de goederen bestemd zijn, is gehouden de btw te betalen die het post- of koeriersbedrijf verschuldigd is, art. 28v lid 2 Wet OB 1968. Binnen de post- en koeriersregeling wordt maandelijks elektronisch aangifte gedaan van de verschuldigde invoer-btw. Hierbij wordt – zonder zekerheidstelling – uitstel van betaling verleend tot het midden van de maand volgende op die van de invoer. Indien geen gebruik wordt gemaakt van de post- en koeriersregeling of als de goederen een intrinsieke waarde hebben van meer dan € 150 dan zal de standaardprocedure bij het in het vrije verkeer brengen moeten worden gevolgd. Bij een intrinsieke waarde van meer dan € 150 zijn in beginsel ook douanerechten verschuldigd.

### 3. Btw-gevolgen van retourzendingen

Net als bij EU-afstandsverkopen geldt dat in geval van een retourzending de btw op de levering, indien deze verschuldigd is, kan worden teruggekregen. In geval btw op de levering is aangegeven via de invoerregeling is sprake van een correctie die moet worden verwerkt in een volgende aangifte indien het tijdvak waarin de levering is aangegeven al verstreken is. Ook hier geldt dat een eventueel negatief bedrag niet mag worden verrekend met de aan een andere lidstaat in het betreffende tijdvak verschuldigde btw. In plaats daarvan moet een teruggaafverzoek worden gedaan. Indien het gaat om een negatief bedrag aan Nederlandse btw geldt de aangifte automatisch als teruggaafverzoek op grond van art. 28tm lid 2 Wet OB 1968. Er hoeft in Nederland dus geen apart teruggaafverzoek te worden gedaan. In andere EU-lidstaten is dat mogelijk wel het geval. Wordt geen gebruikgemaakt van de invoerregeling, maar is wel btw verschuldigd over de levering dan geldt de nationale procedure die de lidstaat waar die btw verschuldigd is, heeft geïmplementeerd op basis van art. 90 Btw-richtlijn. 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

3 Richtlijn 2010/24/EU van de Raad van 16 maart 2010 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit belastingen, rechten en andere maatregelen, *PbEU* L 84 van 31.3.2010, p. 1-12.

4 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, *PbEU* L 268 van 12.10.2010, p. 1-18.

5 Thans betreft dit alleen Noorwegen. Naar mijn mening zou ook het Verenigd Koninkrijk moeten kwalificeren.

ontstaat op het moment dat de verkoop wordt geannuleerd en wordt verwerkt in de btw-aangifte van dat tijdvak.

Naast de levering moet ook gekeken worden naar het belastbare feit invoer. In geval gebruik is gemaakt van de invoerregeling geldt, zoals besproken, een vrijstelling bij invoer. De vraag is of deze vrijstelling vervalt indien de goederen worden geretourneerd. De vrijstelling van art. 21 onderdeel e Wet OB 1968 wordt toegekend onder twee voorwaarden: 1) het gaat om de invoer van goederen die moet worden aangegeven in het kader van de invoerregeling en 2) uiterlijk bij de indiening van de invoeraangifte wordt het individuele btw-identificatienummer dat is verstrekt aan de ondernemer in het kader van de invoerregeling (art. 28tf Wet OB 1968) verstrekt aan de douane. Voor het antwoord op de vraag of de vrijstelling alsnog vervalt, is van belang wat moet worden verstaan onder 'moet worden aangegeven'. Naar mijn mening moet hieronder ook de situatie worden begrepen waarin de btw op de levering wordt gecorrigeerd vanwege een retourzending, ook wanneer dit in hetzelfde aangiftetijdvak plaatsvindt. Het lijkt erop dat in geval sprake is van een retourzending die in hetzelfde tijdvak valt als de verschuldigheid ter zake van de levering, geen sprake is van een correctie. Art. 28ti lid 2 Wet OB 1968 dat ziet op correcties betreft immers alleen de situatie waarin in een latere aangifte binnen de invoerregeling een wijziging wordt doorgevoerd die ziet op een eerder tijdvak. Bij een correctie moet ook verwezen worden naar het tijdvak waarvoor de correctie wordt gemaakt. Het is dus aannemelijk dat indien verschuldigheid en correctie in hetzelfde tijdvak vallen, geen aangifte wordt gedaan van de verschuldigde btw.<sup>6</sup> Indien de retourzending in een later tijdvak valt, is in ieder geval sprake van invoer van goederen die *moet* worden aangegeven in het kader van de invoerregeling. Het kan mijns inziens niet zo zijn dat in de situatie waarin de retourzending en levering in hetzelfde tijdvak plaatsvinden wel invoer-btw verschuldigd is. Op het moment van invoer is ook nog niet bekend dat sprake zal zijn van een retourzending en is dus ook nog sprake van een invoer van goederen die moet worden aangegeven in het kader van de invoerregeling. Mijn conclusie is dan ook dat men een beroep op de vrijstelling bij invoer kan blijven doen. Dit brengt tegelijk wel een risico met zich, want dit betekent dat de goederen vrij van btw in de EU zijn binnengekomen. Daarbij ontstaat een risico op btw-fraude en handel op de zwarte markt nadat de goederen door de leverancier in ontvangst zijn genomen. Indien een defect product wordt geleverd, maar de consument houdt het product omdat de leverancier een korting verstrekt, dan is ook sprake van een correctie, voor zover het om het bedrag van de korting gaat.

Uiteraard is het mogelijk dat de consument het product retour stuurt in ruil voor een ander product, bijvoorbeeld

in geval van defecten of als de consument het verkeerde product heeft ontvangen (bijvoorbeeld een verkeerde kleur, formaat of een andere maat). De vraag die dan opkomt, is of bij invoer van de tweede zending ook een beroep kan worden gedaan op de invoervrijstelling. Wanneer we retourzendingen beschouwen als correcties, moet dat naar mijn mening het geval zijn. De btw die verschuldigd is ter zake van de eerste levering is dan immers gecorrigeerd, waardoor er btw ter zake van de tweede zending zal moeten worden aangegeven om ervoor te zorgen dat de aankoop van de consument daadwerkelijk belast wordt. Er kan dus ook bij de tweede zending naar mijn mening gesproken worden van een invoer van goederen die moet worden aangegeven in het kader van de invoerregeling. Het bijzondere is hier wel dat de verplichting tot betaling van btw ter zake van de levering ontstaat op het moment dat de betaling wordt aanvaard. Dit is het moment waarop de consument toezegt te betalen. De consument betaalt echter niet voor de tweede zending, omdat hij al voor de eerste zending betaald heeft.

Naar mijn mening kan onderscheid worden gemaakt tussen twee situaties: 1) de situatie waarin de consument een defect product of een verkeerd product ontvangt door toedoen van de leverancier (de leverancier stuurt bijvoorbeeld een roze telefooncase op in plaats van een blauwe) en 2) de situatie waarin de consument door eigen toedoen een product ontvangen heeft dat hij niet kan aanvaarden (bijvoorbeeld als de consument een broek bestelt in maat 40, maar deze te klein blijkt te zijn en een broek in maat 42 wil hebben). In het eerste geval geldt dat de leverancier niet aan zijn verplichtingen heeft voldaan en de betaling die de consument oorspronkelijk heeft gedaan of toegezegd nog steeds betrekking heeft op de producten die in de tweede zending aan de consument toekomen. Naar mijn mening moet in dat geval dus helemaal geen correctie plaatsvinden van de aangifte onder de invoerregeling.<sup>7</sup> De btw ter zake van de levering is nog steeds verschuldigd. Alleen moet die levering nog plaatsvinden en heeft deze vertraging opgelopen. De vraag is dan wel of ter zake van de eerste invoer, de invoer van het product dat niet aan de overeenkomst voldoet, wel een beroep kan worden gedaan op de vrijstelling. Naar mijn mening is dat wel het geval, omdat deze zending plaatsvindt in verband met de levering waarvoor via de invoerregeling btw verschuldigd is in de EU-lidstaat van aankomst. Partijen gaan er op dat moment ook vanuit dat aan de leveringsverplichting wordt voldaan. In de tweede situatie (de consument heeft door eigen toedoen een verkeerd product ontvangen en aanvaardt het pakketje niet) is naar mijn mening sprake van een annulering van de oorspronkelijke overeenkomst, waarbij een nieuwe overeenkomst wordt gesloten voor het vervangende product. Op het moment dat dit gebeurt, is opnieuw sprake van een betaling (door verrekening van de eerdere betaling met

6 Uit de Guide to the One Stop Shop, part 2, [https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/guides\\_en](https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/guides_en) over het doen van aangifte blijkt ook niet dat correcties tevens betrekking kunnen hebben op leveringen waarvan de verschuldigheid van btw in hetzelfde tijdvak is ontstaan.

7 Zie ook Group on the Future of VAT, *VAT treatment of returned goods in the context of distance sales of goods imported*, GFV 118, Brussels 25 April 2022, taxud.c.1(2022)3458956, blz. 7 (hierna: GFV 118).

het nieuw verschuldigde bedrag) of een toezegging daartoe van de consument. Op dat moment zal dus ook de btw verschuldigd zijn ter zake van de tweede levering.

In de situatie waarin van de invoerregeling gebruik wordt gemaakt, kunnen goederen in het vrije verkeer worden gebracht in een andere EU-lidstaat dan die van de consument. Er is dan in principe sprake van een overbrenging van eigen goederen van de ene naar de andere EU-lidstaat door de leverancier. Op grond van art. 3a lid 2 onderdeel a Wet OB 1968 blijft die ook in dit geval buiten de heffing. Art. 3a lid 2 onderdeel a Wet OB 1968 verwijst immers naar het gehele lid 1 van art. 5a Wet OB 1968, waaronder ook de niet-EU-afstandsverkopen vallen indien de invoerregeling wordt gebruikt. Voor het aangeven van overbrengingen ter zake van de retourzendingen besprak ik in paragraaf 3.2 van mijn vorige bijdrage drie verschillende situaties. In de situatie waarin de goederen teruggaan naar het land waar de verzending aanving, hoeft naar mijn mening geen overbrenging aangegeven te worden. Dat geldt naar mijn mening ook in de situatie waarin de goederen naar het niet-EU-land van oorsprong gaan. Ook in de situatie waarin de goederen weer worden uitgevoerd, is naar mijn mening gelet op de doelstelling van de regeling voor overbrengingen (om btw te heffen in het land van verbruik) het aangeven van een overbrenging niet noodzakelijk. In de situatie waarin de goederen in het EU-land van de afnemer blijven, moet naar mijn mening alsnog een overbrenging worden aangegeven op het moment dat vast komt te staan dat de goederen niet door de afnemer worden geaccepteerd, tenzij de intentie van de ondernemer gericht blijft op het direct verkopen van de goederen. In de situatie dat de goederen naar een ander EU-land dan dat van de afnemer gaan, moet naar mijn mening alsnog een overbrenging worden aangegeven, maar alleen in het EU-land van vertrek en het EU-land waar de goederen uiteindelijk naartoe gaan. Ook hier geldt dat naar mijn mening geen overbrenging aangegeven hoeft te worden indien de intentie van de ondernemer gericht blijft op de directe verkoop van de goederen. Voor een uitgebreidere behandeling van de overbrengingen verwijs ik naar paragraaf 3.2 van mijn vorige bijdrage.

Wordt geen gebruikgemaakt van de invoerregeling en wordt de zending ingevoerd op naam van de consument dan hebben we alleen het belastbare feit invoer binnen de EU. De invoer-btw kan worden geheven via de post- en koeriersregeling of via de standaardprocedure. De post- en koeriersregeling kent geen specifieke bepaling ten aanzien van retourzendingen. Art. 28v Wet OB 1968 stelt simpelweg dat de btw van het post- of koeriersbedrijf wordt geheven overeenkomstig art. 22 Wet OB 1968 en dat de persoon voor wie de goederen bestemd zijn, is gehouden tot betaling van de btw die het post- en koeriersbedrijf bij hem in rekening brengt, voor zover de btw door die laatste is verschuldigd. In de *explanatory notes* die in 2020 zijn gepubliceerd, staat echter dat in geval de consument het pakketje niet accepteert, het post-

en koeriersbedrijf geen btw hoeft te voldoen.<sup>8</sup> De goederen moeten volgens een voorbeeld behandeld in de explanatory notes dan wel worden geëxporteerd naar het adres van de leverancier of een ander adres en de douaneaangifte voor in het vrije verkeer brengen moet ongedaan worden gemaakt.<sup>9</sup> Het gaat in dit geval mijns inziens om de situatie waarin de consument het goed ‘aan de deur’ niet accepteert. Het geldt dus niet voor de situatie waarin het pakketje wordt aangenomen, maar vervolgens een retourzending plaatsvindt omdat het product niet voldoet aan de verwachtingen. De consument zal de invoer-btw over het algemeen betaald hebben aan het post- en koeriersbedrijf voordat hij het pakketje in handen krijgt.

In andere situaties, dat wil zeggen als de goederen wel zijn aanvaard of als de standaardprocedure is gebruikt, rijst de vraag of en hoe de btw bij invoer kan worden teruggekregen. Opgemerkt zij dat in geval van postzendingen geldt dat wanneer het niet mogelijk is de goederen aan de geadresseerde ter beschikking te stellen de douaneaangifte wordt geacht niet te zijn gedaan. De goederen worden dan geacht in tijdelijke opslag te zijn, art. 220 lid 2 Uitvoeringsverordening DWU. Er zal dan binnen negentig dagen een andere douaneregeling gekozen moeten worden of de goederen moeten worden uitgevoerd. Het moet dan wel gaan om goederen die in aanmerking komen voor een vrijstelling van invoerrechten op grond van art. 23 tot en met 27 van Verordening 1186/2009. Goederen met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 150 vallen hier onder. Net als de meeste EU-landen sluit Nederland voor wat betreft de heffing van btw bij invoer aan bij het douanerecht, art. 22 Wet OB 1968. Dat is niet het geval bij de verlegging van de invoer-btw naar de btw-aangifte op grond van art. 23 Wet OB 1968. In de situatie waarin de goederen worden ingevoerd op naam van de consument ligt het echter niet voor de hand dat hier gebruik van wordt gemaakt.

In geval van een verkoop op afstand bepaalt art. 184 lid 3 Gedelegeerde Verordening DWU dat de douaneaangifte ongeldig kan worden gemaakt nadat de goederen zijn vrijgegeven in geval van een met redenen omkleed verzoek van de aangever. Normaal gesproken kan een aangifte niet meer ongeldig worden gemaakt nadat de goederen zijn vrijgegeven, art. 174 lid 2 DWU. Art. 184 lid 3 Gedelegeerde Verordening DWU maakt hierop dus een uitzondering. Dit geldt indien het verzoek wordt ingediend binnen negentig dagen na datum van de aanvaarding van de douaneaangifte en de goederen worden uitgevoerd om te worden teruggezonden naar het adres van de oorspronkelijke leverancier of naar een ander door de leverancier opgegeven adres. Het gaat hier om een adres buiten het douanegebied van de EU. Voor de definitie van verkoop op afstand wordt in dit kader verwezen naar art. 2 punt 7 van Richtlijn 2011/83/

8 Explanatory notes on VAT e-commerce rules, published September 2020, [https://taxation-customs.ec.europa.eu/commission-guidelines\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/commission-guidelines_en), p. 80 (hierna: Explanatory notes)

9 Explanatory notes, p. 80 en 82. Zie ook GFV 118, blz. 6.

EU. De definitie luidt: ‘iedere overeenkomst die tussen de handelaar en de consument wordt gesloten in het kader van een georganiseerd systeem voor verkoop of dienstverlening op afstand zonder gelijktijdige fysieke aanwezigheid van handelaar en consument en waarbij, tot op en met inbegrip van het moment waarop de overeenkomst wordt gesloten, uitsluitend gebruik wordt gemaakt van een of meer middelen voor communicatie op afstand.’ Niet-EU-afstandsverkoop zullen onder deze definitie vallen. In een dergelijk geval kan gezegd worden dat de rechten te veel in rekening zijn gebracht, waardoor terugbetaling of kwijtschelding op grond van art. 116 lid 1 onderdeel a DWU kan plaatsvinden. Art. 121 lid 1 onderdeel c DWU bepaalt dat een verzoek tot terugbetaling of kwijtschelding bij de betrokken douaneautoriteit moet worden gedaan binnen de termijn die geldt voor ongeldigmaking.

In geval van gebreken of goederen die niet met de bepalingen van het contract in overeenstemming zijn, kan eveneens een terugbetaling of kwijtschelding van invoerrechten en dus ook van invoer-btw worden verkregen, art. 116 lid 1 onderdeel b DWU. Een verzoek tot terugbetaling of kwijtschelding moet worden ingediend binnen een jaar na de datum waarop de douaneschuld is medegedeeld in dat geval, art. 121 lid 1 onderdeel b DWU. De termijn kan worden verlengd indien de indiener aantoont dat hij ten gevolge van niet te voorziene omstandigheden of overmacht een verzoek niet binnen de voorgeschreven termijn heeft kunnen indienen. In art. 118 DWU is de bepaling van art. 116 lid 1 onderdeel b DWU nader uitgewerkt. Op grond van art. 118 DWU kan tevens terugbetaling of kwijtschelding worden verkregen indien de importeur de goederen weigert, omdat ze gebreken vertonen op het tijdstip van de vrijgave of niet in overeenstemming waren met de bepalingen van het contract op grond waarvan zij waren ingevoerd. Goederen die voor de vrijgave zijn beschadigd, worden gelijkgesteld met goederen die gebreken vertonen. Terugbetaling of kwijtschelding is alleen mogelijk indien de goederen niet zijn gebruikt, tenzij een begin van gebruik noodzakelijk is om vast te stellen dat deze goederen gebreken vertoonden of dat zij niet met de bepalingen van het contract in overeenstemming waren, art. 118 lid 2 DWU. Om terugbetaling of kwijtschelding te verkrijgen, moeten de goederen buiten het douanegebied van de EU worden gebracht. Op aanvraag kunnen de douaneautoriteiten op grond van art. 118 lid 4 DWU toestaan dat de goederen in plaats van dat ze buiten het douanegebied van de Unie worden gebracht, worden geplaatst onder de regeling actieve veredeling, ook voor vernietiging, of de regeling extern douanevervoer, douane-entrepots of vrije zones.

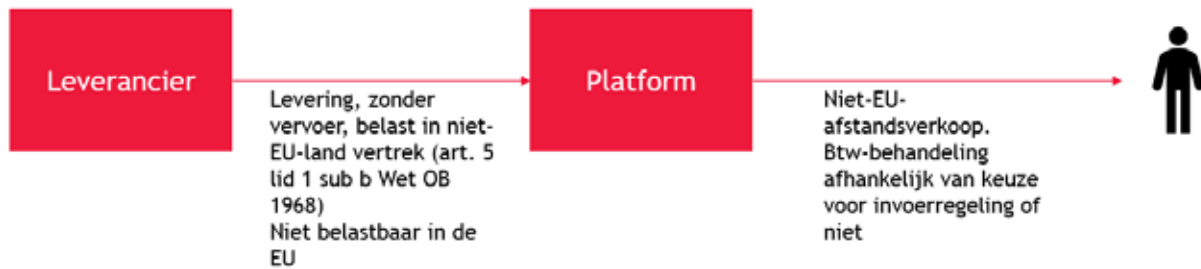
In geval van gebreken kan de consument ook besluiten een goed te houden. Stel bijvoorbeeld dat een consument een tas met schouderband bestelt van € 100 en deze schouderband ontbreekt. De tas heeft ook handvatten en is daardoor

niet onbruikbaar. De leverancier biedt de consument aan de tas te houden tegen een korting van € 25. Art. 132 Uitvoeringsverordening DWU bepaalt in dat geval dat de transactiewaarde kan worden verminderd indien de goederen de gebreken vertonen op het tijdstip van aanvaarding van de douaneaangifte voor het vrije verkeer en de verkoper de prijs heeft aangepast om het gebrek te compenseren om zo te voldoen aan een contractuele verplichting die is aangegaan voor de aanvaarding van de douaneaangifte of een wettelijke verplichting die op de goederen van toepassing is. De aanpassing moet gedaan worden binnen één jaar na de datum van aanvaarding van de douaneaangifte.

Ten slotte kan zich ook hier de situatie voordoen waarin verzendkosten verschuldigd blijven of worden. De btw-behandeling daarvan is niet anders dan die beschreven in paragraaf 3.3 van mijn bijdrage over EU-afstandsverkoop.<sup>10</sup> Hierbij zij wel opgemerkt dat de vervoers- en verzendkosten tot de plaats van bestemming (lees: het woonadres van de consument) behoren tot de maatstaf van heffing voor de invoer, zie art. 19 lid 2 onderdeel b Wet OB 1968. De vervoers- en verzenddiensten zelf zijn aan een nultarief onderworpen (art. 9 lid 2 onderdeel b jo. Tabel II post b1 Wet OB 1968) voor zover het vervoer op het grondgebied van de EU plaatsvindt (op grond van art. 6c lid 2 Wet OB 1968 zijn deze diensten belast op de plaats waar het vervoer plaatsvindt naar verhouding van de afgelegde afstanden). Naar mijn mening doet een terugbetaling of kwijtschelding van de douaneschuld (inclusief de invoer-btw) niet af aan toepassing van het nultarief. Het blijft immers gaan om een dienst die betrekking heeft op de invoer van goederen en die wordt opgenomen in de maatstaf van heffing bij de invoer van goederen. Volgens het Hof van Justitie is het doel van het nultarief voor dit soort diensten bovendien de toepassing van de belasting uit technisch oogpunt te vereenvoudigen.<sup>11</sup> Zou het nultarief vervallen in geval van terugbetaling of kwijtschelding van de invoer-btw dan wordt niet aan dit doel voldaan. Een nultarief betekent echter niet dat er geen aangifteverplichting bestaat. Daarbij moet worden opgemerkt dat deze diensten niet aangegeven kunnen worden via de invoerregeling. Eventueel kunnen deze diensten wel worden aangegeven via de Unieregeling of niet-Unieregeling. In mijn vorige bijdrage besprak ik dat het ook kan gaan om kosten voor de terugzending of de afhandeling van die terugzending. Naar mijn mening kunnen deze diensten niet worden gezien als diensten die betrekking hebben op goederen die nog niet zijn ingevoerd. De goederen zijn immers in het vrije verkeer gebracht. Mogelijk kan wel worden gesproken van diensten ten aanzien van goederen die worden uitgevoerd, bijvoorbeeld indien de aangifte ongeldig is gemaakt en de goederen worden uitgevoerd. Ook daarvoor geldt een nultarief, art. 9 lid 2 sub b jo. Tabel II post b.1 Wet OB 1968. Maar niet in alle gevallen zal van uitvoer sprake zijn.

<sup>10</sup> M.M.W.D. Merks, a.w., par. 3.3.

<sup>11</sup> HvJ 4 oktober 2017, C-273/16, ECLI:EU:C:2017:733, r.o. 45.



## 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 niet-EU-afstandsverkoop geldt dit in alle gevallen waarin de intrinsieke waarde van de goederen niet meer dan € 150 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 leverancier 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 invoerregeling. 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. De levering door de leverancier is belast in het land van vertrek van de goederen. Aangezien dit in dit geval een niet-EU-land is, is de levering dus niet belast in de EU. Het platform kan de verschuldigde btw aangeven via de invoerregeling

Schematisch kan de werking van de fictie als volgt worden aangegeven (zie hierboven).

In deze situatie geldt dat de levering door de leverancier aan het platform belastbaar is in het land van vertrek. Aangezien dit geen EU-land is, geldt echter dat de levering niet belastbaar is in de EU. De btw-behandeling van de levering van het platform aan de consument hangt af van of het platform heeft gekozen voor de invoerregeling. Is dat het geval dan is de levering aan de consument namelijk belast in het EU-land van de afnemer (daar waar de goederen aankomen) en voldoet het platform de btw. Kiest het platform niet voor de invoerregeling dan is de btw-behandeling van de levering afhankelijk van wie de goederen invoert. Indien de leverancier of het platform de goederen invoert dan geldt op grond van art. 5 lid 2 Wet OB 1968 dat de levering van degene die de goederen invoert en de daaropvolgende leveringen belast zijn in het EU-land van invoer. Worden de goederen echter ingevoerd op naam van de consument, dan zal de levering van het platform belastbaar zijn in het land van vertrek, het niet-EU-land. Art. 5a lid 1 onderdeel b Wet OB 1968 kan namelijk niet van toepassing zijn, omdat het niet is toegestaan goederen met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 150 in het vrije verkeer te brengen in een andere EU-lidstaat dan de EU-lidstaat van bestemming wanneer de invoerregeling niet wordt gebruikt. Art. 5a lid 1 onderdeel c Wet OB 1968 geldt alleen in geval van de invoerregeling.<sup>12</sup> Art. 5 lid 2 Wet OB 1968 geldt alleen indien de leverancier of het platform de goederen invoert. De consument betaalt in dit geval uiteraard wel invoer-btw die al dan niet via de post- en koeriersregeling wordt voldaan. Opgemerkt zij dat er landen zijn die ervoor kiezen het platform op grond van art. 201 Btw-richtlijn aan te wijzen als partij die verantwoordelijk is voor het betalen van btw bij invoer.<sup>13</sup> In dat geval geldt dat de levering van het platform belast is in het land van invoer van de goederen. Deze btw wordt niet via de invoerregeling, maar via een lokale btw-aangifte aangegeven.<sup>14</sup>

<sup>12</sup> Zie hierover nader: M.M.W.D. Merx, 'Platform kiest zelf voor btw-plicht', *NLF-W* 2021/11.

<sup>13</sup> Zie de voorbeelden helemaal aan het einde van de explanatory notes: Explanatory Notes on VAT e-commerce rules Council Directive (EU) 2017/2455, Council Directive (EU) 2019/1995 en Council Implementing Regulation (EU) 2019/2026.

<sup>14</sup> Zie hierover nader M.M.W.D. Merx, a.w. noot 10, paragraaf 5.

#### 4.2 Retourverkoppen via platforms

In geval van retourverkoppen geldt in principe hetzelfde als hiervoor besproken in paragraaf 3. Retourverkoppen vormen correcties die aangegeven kunnen worden via de invoerregeling. 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 retourverkoppen. 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 retourverkoppen voor de btw te verwerken indien het platform de retourzendingen niet als zodanig verwerkt. Doet het platform lokaal aangifte van leveringen die het faciliteert dan is de implementatie van art. 90 Btw-richtlijn betreffende de EU-lidstaat bepalend voor de btw-behandeling van de retourverkoop.

Overbrengingen blijven de verantwoordelijkheid van de onderliggende leverancier en de btw-gevolgen zijn zoals hiervoor in paragraaf 3 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 (Unieregeling of indien de leverancier niet in de EU gevestigd is, de niet-Unieregeling) worden aangegeven.

#### 5. Conclusie

In geval van niet-EU-afstandsverkoppen hangt de btw-behandeling van retourzendingen af van op welke wijze aangifte wordt gedaan. Wordt gebruikgemaakt van de invoerregeling dan dienen retourzendingen verwerkt te worden als correcties. Hierbij geldt dat als verschuldigdheid en retourzending binnen hetzelfde belastingtijdvak vallen geen correctie aangegeven hoeft te worden. Dat geldt ook indien de leverancier een verkeerd product heeft verzonden, omdat de verkoop dan niet wordt geannuleerd. De vrijstelling bij invoer vervalt mijns inziens niet bij een

retourzending. Ook bij een tweede zending kan naar mijn mening een beroep worden gedaan op de vrijstelling.

Wordt geen gebruikgemaakt van de invoerregeling, maar wel van de post- en koeriersregeling dan geldt dat indien de consument het pakketje ‘aan de deur’ niet accepteert volgens de *explanatory notes* dat de invoer-btw niet verschuldigd is, mits de goederen worden geëxporteerd. Indien de standaardprocedure wordt gebruikt of de goederen worden ‘aan de deur’ geaccepteerd dan kan de douaneaangifte ongeldig worden gemaakt en terugbetaling of kwijtschelding van invoer-btw worden verkregen. De goederen moeten dan wel worden uitgevoerd.

Overbrengingen moeten naar mijn mening alsnog aangegeven worden indien de goederen in het EU-land van de afnemer blijven (en in het vrije verkeer zijn gebracht in een andere EU-lidstaat) of als zij naar een derde EU-lidstaat worden vervoerd, tenzij de intentie van de verkoper gericht blijft op een directe verkoop van de goederen. Gaan de goederen naar een derde EU-lidstaat dan hoeft naar mijn mening alleen een overbrenging in de oorspronkelijke EU-lidstaat en de EU-lidstaat waar de goederen uiteindelijk naartoe gaan te worden aangegeven.

Voor verschuldigde verzendkosten of afhandelingskosten geldt een nultarief indien zij betrekking hebben op nog in te voeren goederen of goederen die worden uitgevoerd. In andere gevallen is btw verschuldigd. Vervoersdiensten zijn belast in het EU-land waar het vervoer plaatsvindt naar verhouding van de afgelegde afstanden en kunnen worden aangegeven via de OSS. Ook diensten belast tegen het nultarief moeten mogelijk worden aangegeven. Dit hangt af van de lidstaat waar de btw verschuldigd is.

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. 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. Merckx**

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