

De aanpak van BTW-carrouselfraude

Zelfs bij fraude in een andere lidstaat?

Bachelor Thesis

12-2013

Naam:	Roy van de Laar
Studierichting:	Fiscale Economie
Administratienummer:	498576
Examencommissie:	Prof. Dr. G-J. van Norden W.J.C de Bakker

Hoofdstuk 1	<i>Inleiding</i>	2
1.1	Introductie	2
1.2	Verantwoording van de opzet	3
Hoofdstuk 2	<i>Intracommunautaire transacties</i>	4
2.1	Inleiding	4
2.2	Intracommunautaire levering	4
2.3	Intracommunautaire verwerving	5
2.4	Toepassing van het nultarief	5
2.5	Aftrek van voorbelasting	6
2.6	Conclusie	7
Hoofdstuk 3	<i>BTW-carrouselfraude</i>	8
3.1	Inleiding	8
3.2	BTW-carrousel	8
3.3	Bestrijding van BTW-carrouselfraude	9
3.4	Verleggingsregeling	11
3.5	Conclusie	11
Hoofdstuk 4	<i>Jurisprudentie betreffende BTW-carrouselfraude</i>	13
4.1	Inleiding	13
4.2	Europese en nationale jurisprudentie	13
4.2.1	Teleos	13
4.2.2	Collée	14
4.2.3	Twoh	15
4.2.4	Kittel en Recolta	16
4.3	Hoge Raad 22 februari 2013, BNB 2013/96	17
4.4	Tweede en derde prejudiciële vraag	17
4.5	Conclusie	19
Hoofdstuk 5	<i>Samenvatting en persoonlijke stellingname</i>	20
	<i>Literatuurlijst</i>	22
	<i>Jurisprudentielijst</i>	23

Hoofdstuk 1 Inleiding

1.1 Introductie

‘Leuker kunnen we het niet maken, wel makkelijker’, de welbekende slogan van de Belastingdienst waarbij fraudeurs graag de nadruk leggen op ‘makkelijker’. Doordat de Belastingdienst ondernemingen zo min mogelijk wil verstoren in het economische verkeer wordt het inderdaad makkelijker om BTW-carrouselfraude toe te passen.¹ Maar dat is niet de enige reden waarom deze fraude mogelijk is. Het betreft namelijk een keten van minimaal 3 ondernemingen, welke gevestigd zijn in verschillende lidstaten en waarbij in hoog tempo transacties plaatsvinden tussen dezelfde bedrijven. Vervolgens is er een betrokken onderneming die niet aan zijn betalingsplicht van de omzetbelasting voldoet. Omdat het gaat om aanzienlijk hoge bedragen wordt er op deze manier een grote hoeveelheid geld weggesluisd. Natuurlijk proberen overheden deze fraude te bestrijden en te voorkomen, maar vaak zijn ze te laat op de hoogte en wordt het lastig om de fraudeurs op te sporen.

Om BTW-carrouselfraude toe te passen zijn een tweetal elementen van essentieel belang. Een onderneming zal moeten voldoen aan de voorwaarden voor toepassing van het nultarief en de aftrek van voorbelasting. Indien een onderneming aan deze voorwaarden heeft voldaan, maar (mogelijk) deelneemt aan carrouselfraude mag de nationale rechter in bepaalde omstandigheden het recht op aftrek van voorbelasting en de toepassing van het nultarief weigeren. In welke gevallen de nationale rechter het recht heeft om dit te weigeren is nog niet voor iedere situatie duidelijk geworden. Zo zijn er in de zaak van 22 februari 2013 door de Hoge Raad prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ EU omtrent het weigeren van het nultarief en de aftrek van voorbelasting in geval er in het land van aankomst van goederen is gefraudeerd. Het HvJ EU heeft echter nog geen antwoord gegeven aan de Hoge Raad en dat het maakt het interessant om aan de hand van relevante Europese en nationale jurisprudentie een voorschot te nemen op de beantwoording van de prejudiciële vragen.

Aan de hand hiervan kan de volgende probleemstelling worden geformuleerd:

Dient het recht op aftrek van voorbelasting en de toepassing van het nultarief ter zake van een intracommunautaire transactie geweigerd te worden indien er in het land van aankomst van goederen is gefraudeerd, hoewel in het land van vertrek aan alle voorwaarden voor toepassing van het nultarief en de aftrek van voorbelasting uit de Btw-richtlijn en voor Nederland aan de Wet op de omzetbelasting 1968 is voldaan?

¹ Daarbij kan gedacht worden aan de mogelijkheid om voorbelasting onmiddellijk in aftrek te brengen.

1.2 Verantwoording van de opzet

Om tot een goede conclusie te komen voor de probleemstelling is de thesis verdeeld in verschillende hoofdstukken. In hoofdstuk twee wordt aandacht besteed aan intracommunautaire transacties. Hierbij wordt onderscheid gemaakt tussen intracommunautaire leveringen en intracommunautaire verwervingen. Toepassing van het nultarief en aftrek van voorbelasting zullen eveneens worden besproken, aangezien deze een belangrijke rol spelen voor de omzetbelasting bij intracommunautaire transacties en uiteindelijk ook in de carouselfraude.

Vervolgens zal in hoofdstuk drie worden omschreven hoe men kan frauderen door middel van de BTW-carousel en welke rol de missing trader hierin speelt. Daarna komt de verleggingsregeling aan bod. Het gaat daarbij om een aantal goederen waarvan bekend is dat ze regelmatig worden gebruikt voor BTW-carouselfraude.

In hoofdstuk vier wordt de Europese en nationale jurisprudentie omtrent carouselfraude besproken, waarbij uitgebreid aandacht wordt besteed aan de zaak van 22 februari 2013. De tweede en derde prejudiciële vraag zullen onder de loep worden genomen en er wordt een voorschot genomen op de beantwoording van deze vragen.

Uiteindelijk volgt in hoofdstuk vijf een samenvatting van de hoofdstukken gevolgd door een persoonlijke stellingname en eventuele aanbevelingen om zo tot een goede beantwoording van de probleemstelling te kunnen komen.

Hoofdstuk 2 Intracommunautaire transacties

2.1 Inleiding

Sinds het vervallen van de (fiscale) binnengrenzen op 1 januari 1993, wordt de Europese Unie geacht één groot binnenland te zijn. In de omzetbelasting is dit niet helemaal zo gebleken, voor de heffing van omzetbelasting is namelijk toch sprake van verschillende lidstaten. Bij een interne markt zonder binnengrenzen kon het systeem van in- en uitvoer van goederen, zoals dat ook op transacties tussen lidstaten van toepassing was niet worden gehandhaafd.² In verband met de afschaffing van de fiscale grenzen is daarvoor een systeem van intracommunautaire transacties in de plaats gekomen. Hierdoor is er een aparte situatie tot stand gekomen. Aan de ene kant zijn de binnengrenzen verdwenen en aan de andere kant wordt er nog steeds gesproken over verschillende landen.

2.2 Intracommunautaire levering

Een intracommunautaire levering is in feite een “gewone” levering, art. 3 Wet OB, waarbij goederen van een bepaalde lidstaat naar een andere lidstaat worden vervoerd. Als er sprake is van een B2B-levering, een levering tussen twee ondernemingen, dan wordt het bestemmingslandbeginsel toegepast. Dit wil zeggen dat de goederen in de heffing worden betrokken in het land van aankomst van de goederen. De lidstaat waaruit de goederen worden vervoerd wordt namelijk vrijgesteld van omzetbelasting met het recht op aftrek van omzetbelasting bij een intracommunautaire levering. Art. 138, lid 1 van de Btw-richtlijn luidt als volgt:

“De lidstaten verlenen vrijstelling voor de levering van goederen, door of voor rekening van de verkoper of de afnemer verzonden of vervoerd naar een plaats buiten hun respectieve grondgebied, maar binnen de gemeenschap, welke wordt verricht voor een andere belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon die als zodanig handelt in een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van de goederen.”

In Nederland wordt dit gerealiseerd door middel van het nultarief.³

Gaat het daarentegen om een B2C-levering, een levering door ondernemers aan particulieren, dan wordt omzetbelasting geheven door middel van het oorspronglandbeginsel. De onderneming dient dan omzetbelasting te voldoen in het land van vertrek van de goederen, dan wel waar de goederen zich op het moment van levering bevinden.

² M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010, p. 405.

³ Het nultarief wordt in paragraaf 2.4 nader besproken.

Ook de plaats van een intracommunautaire levering is in wezen hetzelfde als bij een “gewone” levering. In art. 32 Btw-richtlijn komt naar voren dat de plaats waar een levering wordt verricht, de plaats is waar de verzending of het vervoer aanvangt. In andere gevallen waar het goed zich bevindt op het tijdstip van de levering, art. 31 Btw-richtlijn.⁴

2.3 Intracommunautaire verwerving

Aan de andere kant van de intracommunautaire levering staat de (belastbare) intracommunautaire verwerving. Art. 20 van de Btw-richtlijn omschrijft de intracommunautaire verwerving als volgt:

“Als ‘intracommunautaire verwerving van goederen’ wordt beschouwd het verkrijgen van de macht om als eigenaar te beschikken over een roerende lichamelijke zaak die door de verkoper of de afnemer, of voor hun rekening, met als bestemming de afnemer is verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van het goed.”

Daar waar het bij de intracommunautaire levering gaat om de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken⁵, daar gaat het bij de intracommunautaire verwerving over het verkrijgen van de macht.

De plaats van de verwerving is de plaats waar de geleverde goederen aankomen. Aldaar wordt de verwerving belast met voor die lidstaat geldende omzetbelasting. De verwerving is dus het belastbare feit bij intracommunautaire transacties. Het moet dan wel gaan over grensoverschrijdende goederen. Is dit niet het geval, dan is er ook geen sprake van een intracommunautaire verwerving.

2.4 Toepassing van het nultarief

Zoals al eerder naar voren is gebracht is de communautaire levering vrijgesteld van omzetbelasting. In de Nederlandse omzetbelasting wordt niet zozeer gesproken over een vrijstelling, maar over het nultarief bij een intracommunautaire levering. Dit houdt in dat er geen belasting hoeft te worden betaald bij goederen die naar het buitenland worden vervoerd, maar dat het recht op aftrek van voorbelasting wel blijft bestaan. Het nultarief, dat we kunnen vinden in art. 9, lid 2, onderdeel b jo. Tabel II, post a.6 Wet OB, is niet altijd toepasbaar. Om voor het nultarief in aanmerking te komen dient een onderneming aan een aantal voorwaarden te voldoen, namelijk:

- 1) “De leverancier zal moeten bewijzen dat de goederen naar een andere lidstaat zijn vervoerd.

⁴ De plaats van levering is in de Nederlandse wet opgenomen in art. 5 van de Wet OB 1968.

⁵ Art. 14, lid 1 van de Btw-richtlijn.

- 2) De goederen die naar de andere lidstaat zijn vervoerd, dienen te zijn onderworpen aan de heffing van omzetbelasting ter zake van een intracommunautaire verwerving van die goederen in het bestemmingsland.”

Voor een leverancier zal het niet altijd even gemakkelijk zijn om te bewijzen dat de goederen daadwerkelijk zijn vervoerd naar een andere lidstaat. Volgens art. 12, lid 1 Uitv.besluit OB 1968 geldt het nultarief alleen als dit uit boeken en bescheiden blijkt, het gaat daarbij om een samenstel van administratieve gegevens. Maar wanneer een leverancier precies aan zijn bewijslast heeft gedaan, is niet van begin af aan even duidelijk geweest. Er zijn de laatste jaren dan ook meerdere arresten geweest omtrent dit onderwerp, deze arresten komen in paragraaf 4.1 en 4.2 aan bod.

De andere voorwaarde, het onderworpen zijn aan de heffing van omzetbelasting ter zake van een intracommunautaire verwerving in het land van aankomst van de goederen is ook niet altijd een zekerheid. Er wordt hier in zekere mate zorgvuldigheid geëist van de leverancier. De leverancier dient na te gaan of de afnemer in een andere lidstaat voor BTW-doeleinden is geïdentificeerd.⁶ Mocht de leverancier twijfels hebben omtrent de juistheid van het door de afnemer opgegeven identificatienummer, dan dient de leverancier het BTW-identificatienummer bij de Belastingdienst te controleren.⁷ In het arrest van 18 juni 2004, BNB 2004/316 komt de Hoge Raad echter tot het oordeel dat een ongeldig BTW-identificatienummer van de afnemer niet aan toepassing van het nultarief in de weg hoeft te staan.⁸ De Nederlandse wet eist slechts dat er sprake moet zijn van goederen die worden vervoerd naar een andere lidstaat, welke goederen aldaar zijn onderworpen aan de heffing van belasting ter zake van een intracommunautaire verwerving van die goederen.⁹

2.5 Aftrek van voorbelasting

De aftrek van voorbelasting is van groot belang voor de omzetbelasting. Volgens M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren: “Het meest essentiële kenmerk van de omzetbelasting zoals wij die in Nederland kennen.”¹⁰ Het aftrekrecht zorgt ervoor dat de omzetbelasting gedragen wordt door de consument, waardoor de omzetbelasting niet kostprijsverhogend werkt tussen ondernemingen. Iedere onderneming betaalt alleen belasting over toegevoegde waarde die het zelf gecreëerd heeft. De aftrek van voorbelasting zorgt in feite voor de waarborging van het neutraliteitsbeginsel in de omzetbelasting. Dit wordt mede gewaarborgd doordat het recht op aftrek direct kan worden uitgeoefend. Het aftrekrecht mag echter pas worden toegepast op het tijdstip waarop de aftrekbare

⁶ Art. 12, lid 2, sub a van het Uitv.Besluit OB 1968.

⁷ O.L. Mobach, *Cursus Belastingrecht. Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2013, par. 2a.1.2.A.b2.

⁸ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010, p. 410.

⁹ HR 18 juni 2004, nr. 38 783, BNB 2004/316.

¹⁰ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010, p. 321.

belasting verschuldigd wordt.¹¹ En wat zeker niet mag worden vergeten, vooral niet met de BTW-carrouselfraude in ons achterhoofd, is art. 17 Wet OB 1969: “Ingeval de voor aftrek in aanmerking komende belasting meer bedraagt dan de in het tijdvak verschuldigd geworden belasting, wordt het verschil aan de ondernemer op zijn verzoek terugbetaald.” Dit komt met name voor als een onderneming regelmatig te maken heeft met intracommunautaire leveringen waarop het nultarief van toepassing is.

De betaalde omzetbelasting bij een intracommunautaire verwerving is ook aftrekbaar voor de ondernemer. Om recht te hebben op aftrek van voorbelasting geldt de voorwaarde dat de goederen voor belaste doeleinden gebruikt dienen te worden. In de meeste gevallen behoort de ondernemer in het bezit te zijn van een op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur. Er bestaan uitzonderingen op deze regel. Eén van deze uitzondering vinden we terug in art. 15, lid 1, onderdeel c, onder 5 van de Wet OB 1968. Stel dat een in Tilburg gevestigde importeur van foto-apparatuur beschikt over een opslagruimte in België en brengt vanuit die opslagruimte 100 fotocamera's over naar Nederland. De overbrenging van de camera's naar Nederland leidt tot een belaste intracommunautaire verwerving in Nederland. De importeur zal uiteindelijk geen factuur aan zichzelf uitreiken. Op grond van art. 15, lid 1, onderdeel c, onder 5 van de Wet OB 1968 kan de importeur toch de verschuldigde omzetbelasting in aftrek brengen.¹²

2.6 Conclusie

Bij transacties tussen verschillende lidstaten hebben we te maken met de intracommunautaire levering en de intracommunautaire verwerving. De intracommunautaire levering is vrijgesteld van omzetbelasting, in Nederland door toepassing van het nultarief, waarbij het recht op aftrek van voorbelasting behouden blijft. Tegenover deze levering staat de communautaire verwerving, welke aangegeven dient te worden in het land van aankomst van goederen en daar wordt belast tegen het in die lidstaat geldende tarief voor de omzetbelasting. Om in aanmerking te komen voor de vrijstelling en de aftrek van voorbelasting dient een onderneming aan bepaalde voorwaarden te voldoen. Deze voorwaarden vinden we terug in art. 138 en 168 van de Btw-richtlijn en in de Nederlandse wet in art. 9 en 15 Wet OB 1968.

¹¹ Art. 167 van de Btw-richtlijn.

¹² Voorbeeld ontleend aan S.T.M. Beelen & dr. K.M. Braun, *Cursus belastingrecht. Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2013, par. 2.4.4.F.a.

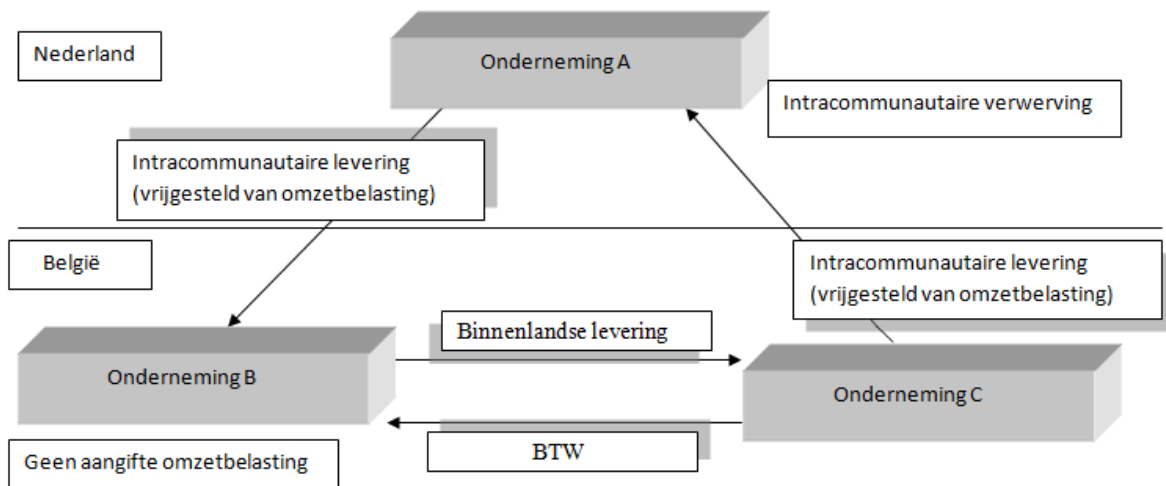
Hoofdstuk 3 BTW-carrouselfraude

3.1 Inleiding

Jaren geleden kwam Benjamin Franklin met de uitspraak dat niets zeker is op deze wereld, behalve de dood en belastingen. Om deze stelling te ontcrachten hebben we echter maar één woord nodig, carrouselfraude. Bij carrouselfraude gaat het uiteindelijk om een onderneming die op aangifte geen omzetbelasting voldoet en zodoende geen omzetbelasting betaald. Hoe de fraude precies in zijn werk gaat, wordt in de volgende paragraaf nader toegelicht. Daarna komt de bestrijding van carrouselfraude aan bod gevolgd door de verleggingsregeling. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een conclusie.¹³

3.2 BTW-carrousel

BTW-carrouselfraude treedt met name op in intracommunautair verband. Het kan gezien worden als de ‘start’ van de carrouselfraude. Zoals al eerder naar voren is gebracht, is de intracommunautaire levering vrijgesteld van omzetbelasting. De intracommunautaire verwerving dient een ondernemer aan te geven bij de Belastingdienst, wat bij carrouselfraude dus niet gebeurt. Daarna levert deze ondernemer de goederen weer door aan andere ondernemingen en brengt omzetbelasting in rekening, maar ook deze omzetbelasting wordt niet voldaan aan de Belastingdienst. Het volgende voorbeeld zal duidelijk maken hoe een ‘standaard’ model van carrouselfraude in zijn werk gaat.



¹³ Jurisprudentie omtrent BTW-carrouselfraude wordt in dit hoofdstuk achterwege gelaten, maar zal in het volgende hoofdstuk uitgebreid besproken worden.

De carrouselfraude bestaat uit 3 ondernemingen. Onderneming A, B en C, waarin onderneming B de fraudeur is.¹⁴ Stel dat onderneming A in Nederland gevestigd is en ondernemers B en C zijn gevestigd in België. A levert goederen door middel van een intracommunautaire levering aan B. De levering is vrijgesteld van omzetbelasting en A houdt het recht op aftrek van voorbelasting. B zou in dit geval een intracommunautaire verwerving aan moeten geven, maar doet dit niet, B fraudeert. De ontvangen goederen zullen vervolgens worden doorverkocht aan C. Onderneming C betaalt netjes omzetbelasting aan B. Ondernemer C kan de belasting terugvragen, maar in deze fase zal onderneming B ook frauderen. De ontvangen omzetbelasting wordt niet aan de fiscus voldaan. Onderneming B, de ploffer, heeft dus geen aangifte gedaan van de intracommunautaire verwerving en de door C betaalde omzetbelasting blijft ook in handen van B. Uiteindelijk zal onderneming C de goederen weer vrijgesteld leveren aan A en daarmee is de fraude rond. De carrouselfraude kan zo een paar maanden doorgaan. Indien de goederen in hoog tempo rond gaan, stapelt het bedrag aan achtergehouden omzetbelasting snel op. Na verloop van tijd zal ondernemer B het geld uit zijn onderneming wegsluizen en daardoor blijft de Belastingdienst met lege handen achter.

Het voorbeeld omschrijft een vrij eenvoudige constructie voor BTW-carrouselfraude. Om het voor de Belastingdienst moeilijker te maken worden vaak complexere internationale constructies gebruikt. Dit is mogelijk door meerdere ondernemingen in verschillende lidstaten aan de carrousel toe te voegen. Hierdoor kan een heel netwerk van bedrijven ontstaan, waarvan enkele bedrijven malafide zijn. Er zijn echter ook carrousels waar bonafide bedrijven onwetend in terecht komen en zo ongewild het slachtoffer worden.¹⁵ Door deze complexere carrouselfraude kost het de Belastingdienst meer tijd om alle informatie omtrent de carrouselfraude te verzamelen.¹⁶

BTW-carrouselfraude komt ook voor zonder dat er daadwerkelijk goederen geleverd worden. Ondernemers doen alsof ze een overeenkomst zijn aangegaan, maar in werkelijkheid wordt er alleen een factuur opgesteld en is er geen sprake van een levering van goederen. Het betreft hier de zogeheten schijnhandelingen. Bij een schijnhandeling kan het ook zo zijn dat er andere goederen worden afgeleverd dan in de overeenkomst is afgesproken.¹⁷ Beide ondernemers zijn hier natuurlijk wel van op de hoogte.

3.3 Bestrijding van BTW-carrouselfraude

Aangezien het bij BTW-carrouselfraude jaarlijks om hoge bedragen gaat, kunnen de lidstaten de bestrijding van deze fraude niet aan zich voorbij laten gaan. Het is lastig om vast te stellen hoeveel

¹⁴ De frauderende ondernemer wordt ook wel ‘ploffer’ of ‘missing trader’ genoemd.

¹⁵ J.J.J. Maessen, ‘Europa radeloos over carrouselfraude’, *WFR* 2007/473.

¹⁶ Met name door de moeizame samenwerking tussen verschillende lidstaten.

¹⁷ Er worden waardeloze goederen geleverd in plaats van waardevolle goederen.

omzetbelasting verloren gaat. De jaarlijkse fraude in Europa loopt tot ver in de miljarden, naar schatting gaat het over zo'n 200 tot 250 miljard euro.¹⁸

Een belangrijk element bij de bestrijding van carrouselfraude is de administratieve samenwerking tussen de verschillende lidstaten. De informatie-uitwisseling dient zo snel mogelijk te verlopen, wat vaak nog een groot probleem is, met name bij de complexere gevallen van BTW-carrouselfraude. Volgens de Europese Rekenkamer zijn er echter ook lidstaten die onvoldoende inspanning leveren op het gebied van administratieve samenwerking. Om ervoor te zorgen dat een verzoek om inlichtingen sneller zou worden opgevolgd, werd in de Verordening (EG) 1798/2003 een termijn van gesteld van drie maanden. Maar zelfs na twee jaar wist maar 50% van de lidstaten deze termijn te halen.¹⁹ Daarom werd in 2011 het netwerk 'Eurofisc' ingesteld voor snelle uitwisseling van doelgerichte inlichtingen tussen de lidstaten.²⁰ Maar als de samenwerking tussen de lidstaten niet beter wordt, of als er onvoldoende inspanning wordt geleverd, heeft het mijn inziens nog geen toegevoegde waarde voor de bestrijding van carrouselfraude.

Een andere manier om BTW-carrouselfraude aan te pakken, is door het weigeren van het recht op aftrek van voorbelasting. Hierbij richt de fiscus zich niet zozeer op de 'ploffer', maar op de afnemer van deze frauderende onderneming. De ploffer is, ten tijde dat de fraude aan het licht is gebracht, namelijk allang verdwenen en de fiscus ziet geen cent meer terug. Indien de nationale rechter aan de hand van objectieve elementen vast kan stellen dat de afnemer op de hoogte was van de fraude, of op de hoogte had moeten zijn door zijn aankoop, kan het recht op aftrek van voorbelasting worden geweigerd.²¹

Weigering van het aftrekrecht kan ook toepassing vinden bij schijnhandelingen. Omdat beide partijen weten dat aan de gesloten overeenkomst in werkelijkheid niet wordt voldaan, is het voor de fiscus makkelijker om het recht op aftrek te weigeren. De Hoge Raad oordeelde namelijk dat er bij een schijnhandeling geen levering in de zin van art. 3 Wet OB 1968 heeft plaatsgevonden.²² De fiscus dient wel aan te tonen dat er sprake is van een schijnhandeling.

Verder probeert de fiscus ook de vrijstelling, in Nederland het nultarief, bij een intracommunautaire levering te weigeren als er sprake is van carrouselfraude. Uit jurisprudentie is echter gebleken dat dit in veel situaties niet mogelijk is.²³ Heeft een ondernemer al hetgeen gedaan wat redelijkerwijs binnen zijn vermogen ligt om niet betrokken te raken bij BTW-fraude, dan mag de vrijstelling niet geweigerd

¹⁸ J.J.J. Maessen, 'Europa radeloos over carrouselfraude', *WFR* 2007/473.

¹⁹ R.A. Wolf, *Fiscaal wetenschappelijke reeks*, Den Haag: Sdu 2013, par. 4.7.

²⁰ Verordening (EU) Nr. 904/2010.

²¹ HvJ EG 6 juli 2006, nr. C-439/04 en C 440/04, *NTFR* 2006/979.

²² HR 6 maart 1991, nr. 25 009, *BNB* 1992/219.

²³ Onder andere Teleos, Collée en Twoh. Deze arresten worden besproken in hoofdstuk 4.

worden, ook al blijkt achteraf dat de gebruikte documenten vals waren.²⁴ Daarnaast is het niet mogelijk het recht op de vrijstelling te weigeren, op grond van de omstandigheid dat het bewijs voor een dergelijke levering niet op tijd is geleverd, indien er daadwerkelijk een intracommunautaire levering heeft plaats gevonden.²⁵

In een situatie waarbij een leverancier bij de levering de identiteit van de afnemer verborgen houdt, zodat deze omzetbelasting kan ontduiken, heeft het Hof van Justitie echter wel toestemming gegeven aan de fiscus om de leverancier achteraf te verplichten tot betaling van de omzetbelasting over de intracommunautaire levering.²⁶

3.4 Verleggingsregeling

Sinds 1 april 2013 is de verleggingsregeling ingevoerd voor de handel in mobiele telefoons, geïntegreerde schakelingen, spelcomputers, tablet pc's en laptops. Dit heeft als gevolg dat bij binnenlandse leveringen die een bepaalde waarde te boven gaan, de verschuldigheid van de omzetbelasting verlegd wordt naar de afnemer.²⁷ Hierdoor betaalt de afnemer de belasting aan de fiscus, zodat de omzetbelasting niet bij de leverancier terecht komt en daardoor carouselfraude niet mogelijk is. Voorkomen van fraude is immers beter dan het bestrijden ervan en daartoe heeft de verleggingsregeling een belangrijke stap gezet.

3.5 Conclusie

Bij BTW-carouselfraude gaat het vaak om hoge bedragen en daardoor zien de lidstaten veel omzetbelasting verloren gaan. Omdat ondernemingen voortdurend goederen rond laten gaan en geen omzetbelasting voldoen maar deze wel terugvragen, kan er snel veel omzetbelasting worden weggesluisd. De 'ploffer' zorgt ervoor dat al het geld uit de vennootschap wordt gehaald en vertrekt met de noorderzon. Zodra de Belastingdienst op de hoogte is van de fraude is de ondernemer nergens meer te vinden en zo blijft hij met lege handen achter. Daardoor is het van groot belang dat de carouselfraude bestreden of voorkomen wordt. De bestrijding loopt echter niet op rolletjes, mede doordat de samenwerking tussen de verschillende lidstaten niet goed verloopt. De fiscus zal in de meeste gevallen verhaal gaan halen bij de afnemer van de frauderende ondernemer. Maar door de zware bewijslast valt hier voor de fiscus meestal niks te halen.

²⁴ HvJ EG 27 september 2007, nr. C-409/04, BNB 2008/11 (Teleos).

²⁵ HvJ EG 27 september 2007, nr. C-146/05, BNB 2008/12 (Collée).

²⁶ HvJ EU 7 december 2010, nr. C285/09, V-N 2011/2.11 (R).

²⁷ K.M Braun, *Cursus Belastingrecht. Europees belastingrecht*, Deventer: Kluwer, par. 6.1.6.

Het voorkomen van carrouselfraude heeft sinds dit jaar mogelijk meer opgeleverd. De invoering van de verleggingsregeling heeft hier een belangrijke rol in gespeeld. Deze regeling zorgt ervoor dat er bij leveringen, die een bepaalde waarde te boven gaan, omzetbelasting wordt verlegd naar de afnemer. Hierdoor komt er geen omzetbelasting in de handen van de leverancier, zodat carrouselfraude niet mogelijk is.

Hoofdstuk 4 Jurisprudentie betreffende BTW-carrouselfraude

4.1 Inleiding

Door de jaren heen zijn er al vele arresten omtrent BTW-carrouselfraude geweest. Met name arresten welke betrekking hebben op het aftrekrecht en de vrijstelling (het nultarief) zijn daarbij van groot belang geweest. In de meest belangrijke zaken zijn er prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ. Een aantal van deze arresten zullen in dit hoofdstuk worden besproken. Waaronder de arresten Teleos, Collée en Twoh, een drietal arresten geweest op 27 september 2007, welke gaan over de vrijstelling van omzetbelasting bij een intracommunautaire levering.²⁸ Daarnaast het arrest Kittel, welke betrekking heeft op het recht op aftrek van voorbelasting.²⁹

4.2 Europese en nationale jurisprudentie

4.2.1 Teleos

In de zaak “Teleos” ging het over de verkoop van mobiele telefoons van Teleos aan een Spaanse vennootschap. De goederen werden in een opslagplaats in het Verenigd Koninkrijk ter beschikking gesteld aan de Spaanse vennootschap, welke verantwoordelijk was voor het verdere vervoer naar de overeengekomen lidstaat. Voor elke transactie ontving Teleos het bewijs, door middel van documenten, dat de goederen op de geplande bestemming waren aangekomen. Bij later onderzoek bleek dat de documenten vals waren en dat de goederen nooit het Verenigd Koninkrijk hadden verlaten. De rechter stelde dat Teleos niet wist en niet behoorde te weten dat er sprake was van BTW-fraude.

In het arrest werden meerdere prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ omtrent de voorwaarden voor toepassing van de vrijstelling op een intracommunautaire levering. Het HvJ bevestigde in ieder geval dat het vereist is dat goederen zijn vervoerd of verzonden naar een andere lidstaat. Waarbij de term “verzonden” als volgt werd uitgelegd:

*“De intracommunautaire verwerving van een goed vindt pas plaats en de intracommunautaire levering wordt eerst vrijgesteld, wanneer de macht om als eigenaar te beschikken over het goed op de afnemer is overgegaan en de leverancier aantoont dat dit goed naar een andere lidstaat is verzonden of vervoerd en het grondgebied van de lidstaat van levering ingevolgd deze verzending of dit vervoer fysiek heeft verlaten.”*³⁰

²⁸ HvJ EG 27 september 2007, nr. C-409/04, BNB 2008/11 (Teleos); HvJ EG 27 september 2007, nr. C-146/05, BNB 2008/12 (Collée); HvJ EG 27 september 2007, nr. C-184/05, BNB 2008/13 (Twoh).

²⁹ HvJ EG 6 juli 2006, nr. C- 439/04 en C-440/04.

³⁰ HvJ EG 27 september 2007, nr. C-409/04, BNB 2008/11, punt 26.

Mocht achteraf blijken dat de leverancier met valse documenten heeft aangetoond dat er recht was op toepassing van de vrijstelling bij intracommunautaire levering, dan mag de Belastingdienst een te goeder trouw handelende leverancier niet verplichten tot nabetaling van de verschuldigde omzetbelasting. Verder blijkt uit de rechtspraak van het HvJ dat het doen van aangifte van een intracommunautaire verwerving door de afnemer in de lidstaat van bestemming, niet kan dienen als doorslaggevend bewijs voor een vrijgestelde intracommunautaire levering.³¹ De aangifte kan echter wel aanvullend bewijs opleveren.³²

4.2.2 Collée

In het arrest “Collée” ging het ook over de voorwaarden voor toepassing van de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen. In deze zaak ging het er echter over of het moment dat bewijs werd geleverd van de intracommunautaire levering van belang was.

Collée, een autodealer, was de moedermaatschappij van een Duitse vennootschap en bij verkopen aan afnemers in Duitsland werd een provisie ontvangen. De Duitse vennootschap verkocht in 1994 een twintigtal personenauto's aan een Belgische handelaar. De handelaar betaalde het overeengekomen bedrag aan de Duitse vennootschap en kwam de auto's zelf ophalen. Omdat de auto's in België waren verkocht werd er geen provisie ontvangen. Om die reden werd een Duitse tussenhandelaar ingeschakeld die de personenauto's voor de schijn kocht en doorverkocht. Er werden fictieve verkoop facturen uitgereikt waarop omzetbelasting was vermeld. De tussenpersoon vermeldde de betaalde omzetbelasting in zijn aangiften en verzocht daarbij om aftrek van de voorbelasting. Uit een controle, later dat jaar, werd het recht onthouden om de als voorbelasting betaalde omzetbelasting af te trekken van de facturen, omdat was vastgesteld dat er sprake was van een fictieve verkoop. Collée corrigeerde de fictieve verkoop aan de tussenpersoon en deed alsnog aangifte van de feitelijk verrichte intracommunautaire levering aan de Belgische handelaar.³³ De fiscus weigerde het recht op vrijstelling bij deze intracommunautaire levering, op grond dat de vereiste opnamen in de boeken niet doorlopend en direct na het verrichten van de betrokken handeling waren verricht. Collée liet het hier niet bij zitten en stelde hoger beroep in. Hij beriep zich op het bestaan van boekhoudkundige bewijzen met betrekking tot de verkoopovereenkomst, de overmaking van de verkoopprijs en het afhaalbewijs, later aangevuld met de facturen die waren uitgereikt.³⁴ Volgens Collée voldoende bewijs om aan te tonen dat een intracommunautaire levering had plaatsgevonden. Omdat de rechter oordeelde dat uitlegging van de Zesde richtlijn noodzakelijk was, werden prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ.³⁵

³¹ HvJ EG 27 september 2007, nr. C-409/04, BNB 2008/11, punt 71.

³² Het kan namelijk gezien worden als een aanwijzing voor de daadwerkelijke verplaatsing van de goederen buiten de lidstaat van levering.

³³ R.A. Wolf, ‘Wie betaalt de rekening?’, *WFR* 2007/1225.

³⁴ HvJ EG 27 september 2007, nr. C-146/05, BNB 2008/12, punt 16 en 17.

³⁵ HvJ EG 27 september 2007, nr. C-146/05, BNB 2008/12, punt 19.

“1) Mag de belastingdienst een intracommunautaire levering, waarvan zonder twijfel sprake is, weigeren vrij te stellen van belasting, enkel omdat de belastingplichtige het daarvoor vereiste boekhoudkundige bewijs niet tijdig heeft geleverd?

2) Is het voor beantwoording van deze van belang, of de belastingplichtige het feit dat een intracommunautaire levering heeft plaatsgevonden aanvankelijk bewust heeft achtergehouden?”

Bij de beantwoording op de eerste vraag, gaf het HvJ aan dat er geen enkele bepaling van de Zesde richtlijn rechtstreeks betrekking heeft op de bewijzen die een belastingplichtige moet leveren om in aanmerking te komen voor de BTW-vrijstelling. Er bestaan echter alleen formele verplichtingen met betrekking tot boeken en bescheiden. Verder richtte het HvJ zich op het neutraliteitsbeginsel van de omzetbelasting. Maatregelen die de lidstaten kunnen nemen ter waarborging van de juiste heffing van de belasting ter voorkoming van fraude mogen niet verder gaan dan ter bereiking van die doelstelling noodzakelijk is.³⁶ En het niet tijdig leveren van bewijs kan niet worden gezien als noodzaak ter waarborging van de juiste btw-heffing. Om deze reden mag de Belastingdienst de vrijstelling voor een intracommunautaire levering dus niet weigeren.

Betreffende de tweede vraag, dient men in aanmerking te nemen of er een gevaar bestaat van verminderde belastinginkomsten voor de betrokken lidstaat. Of dit het geval is, dient de nationale rechter zelf te beoordelen.

4.2.3 Twoh

In 1996 leverde Twoh, een Nederlandse groothandel in computeronderdelen, goederen aan een afnemer in Italië, waarbij het nultarief voor intracommunautaire leveringen was toegepast. De Italiaanse afnemer was verantwoordelijk voor het vervoer van de goederen naar Italië. De afnemer zou documenten omtrent het vervoer van de goederen opsturen, maar Twoh had geen verklaring ontvangen en er was dus geen bewijs voor de intracommunautaire levering. Twoh ging er echter wel van uit dat zij een intracommunautaire levering had verricht, en daarom werd het btw-nultarief toegepast. Achteraf kwam de Belastingdienst met het standpunt dat er geen aantoonbaar bewijs was geleverd van het vervoer van de goederen naar een andere lidstaat. Er werd een naheffingsaanslag in de omzetbelasting opgelegd en Twoh moest een boete betalen. Twoh diende bezwaar in tegen deze naheffingsaanslag en verzocht de Nederlandse belastingdienst inlichtingen te winnen bij de Italianen waaruit kon blijken dat sprake was geweest van een intracommunautaire levering. Omdat de Belastingdienst, en later het Gerechtshof, oordeelde dat er geen sprake kon zijn van een verplichting voor de Belastingdienst, kwam de zaak tot de Hoge Raad, welke een prejudiciële vraag voorlegde aan het HvJ.

³⁶ HvJ 27 september 2007, nr. C-146/05, BNB 2008/12, punt 26.

Het HvJ stelde als algemene regel dat de bewijslast van het recht op toepassing van een fiscale uitzonderingsmaatregel of toekenning van een belastingvrijstelling rust op degene die zich op een dergelijk recht beroept.³⁷ Verder kwam het HvJ tot het oordeel dat de belastingautoriteiten van de lidstaat van waaruit goederen in het kader van een intracommunautaire levering worden verzonden of vervoerd, niet verplicht zijn de autoriteiten van de lidstaat waarvoor deze goederen volgens de leverancier bestemd zijn, om inlichtingen te verzoeken.³⁸

4.2.4 Kittel en Recolta

Kittel en Recolta zijn twee verschillende zaken welke werden samengevoegd in één arrest. Waarbij het in de zaak Kittel ging over het kopen en verkopen van onderdelen van informaticasystemen door de Belgische vennootschap genaamd Computime. Deze ondernemer bleek willens en wetens te hebben meegewerkt aan BTW-carrouselfraude. Hierdoor werd zijn recht op aftrek van voorbelasting geweigerd. In de zaak Recolta was ook sprake van de weigering van het aftrekrecht. Recolta kocht namelijk een aantal auto's van Aillaud, die deze auto's weer van een andere onderneming, Auto-Mail, had gekocht. Uiteindelijk werden de auto's door Recolta vrijgesteld doorverkocht aan Auto-Mail. De ondernemer welke verkopen had gedaan aan Recolta, had geen omzetbelasting afgedragen aan de Belgische staat. Omdat er veel onenigheid was over het weigeren van de aftrek van voorbelasting, stelde het Hof van Cassatie een aantal prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie. De vragen hadden betrekking op een ondernemer die niet wist en niet behoorde te weten dat zijn handelingen deel uitmaakte van fraude door de verkoper. Daarbij kwam de vraag op of het beginsel van de neutraliteit van de omzetbelasting in de weg staat aan een overeenkomst, welke absoluut nietig is verklaard door nationaal burgerlijk recht, voor het weigeren van het recht op aftrek van voorbelasting voor de te goeder trouw handelende ondernemer. Daarnaast werd nog afgevraagd of het antwoord anders zou zijn geweest indien de ondernemer weet zou hebben gehad van de fraude.

Het HvJ kwam met de conclusie dat in geval van een levering aan een onderneming die niet wist en niet kon weten dat er sprake was van fraude, het recht op aftrek van voorbelasting niet kan worden geweigerd als gevolg van absolute nietigverklaring van de verkoopovereenkomst krachtens een bepaling van burgerlijk recht. Daarbij is het niet relevant of deze nietigheid het gevolg is van fraude. Mocht het zo zijn dat een onderneming wel wist of had moeten weten dat hij door zijn aankoop deelnam aan een transactie die onderdeel is van BTW-fraude en dat dit aan de hand van objectieve elementen kan worden vastgesteld, dan mag het recht op aftrek geweigerd worden door de nationale rechter.³⁹

³⁷ R.A. Wolf, 'Wie betaalt de rekening?', *WFR* 2007/1225.

³⁸ HvJ EG 27 september 2007, nr. C -184/05, BNB 2008/13, punt 38.

³⁹ HvJ EG 6 juli 2006, gevoegde zaken C- 439/04 en C-440/04, punten 60 en 61.

4.3 Hoge Raad 22 februari 2013, BNB 2013/96

In de zaak van 22 februari 2013 is sprake geweest van BTW-carrouselfraude, waarbij de Hoge Raad heeft besloten prejudiciële vragen te stellen aan het Hof van Justitie. Voordat we toekomen aan deze vragen, zal deze zaak eerst in het kort besproken worden.

Belanghebbende kocht verschillende keren goederen van Nederlandse en Duitse ondernemers en deze goederen verkocht hij vervolgens door aan in Italië gevestigde afnemers. De goederen werden rechtstreeks vervoerd vanuit het land waarvan ze vandaan kwamen naar Italië. Belanghebbende heeft de in rekening gebrachte omzetbelasting, met betrekking tot de Nederlandse goederen, volledig in aftrek gebracht en de intracommunautaire leveringen van die goederen naar Italië aangegeven met toepassing van het nultarief. Er is door belastingplichtige en de Italiaanse afnemers echter nooit aangifte gedaan van intracommunautaire verwervingen. Met betrekking tot de uit Duitsland afkomstige goederen is door leveranciers geen omzetbelasting voldaan, omdat ervan werd uitgegaan dat er sprake was van intracommunautaire leveringen. Maar belanghebbende heeft in Duitsland geen aangifte gedaan van intracommunautaire levering en in Nederland en Italië ook niet van intracommunautaire verwervingen. Ook de afnemers in Italië hebben geen aangifte gedaan van intracommunautaire verwervingen. De Italiaanse belastingdienst heeft wel omzetbelasting gevorderd van de afnemers van belanghebbende op grond van het feit dat die afnemers voor de goederen intracommunautaire verwervingen hebben verricht, deze verwerving niet hebben aangegeven en geen recht op aftrek hebben van de gevorderde omzetbelasting omdat sprake was van btw-fraude. De inspecteur stelde dat belanghebbende met betrekking tot de Nederlandse goederen geen aanspraak kan maken op toepassing van het nultarief, en dat belanghebbende omzetbelasting verschuldigd is geworden over de Duitse goederen en deze ten onrechte niet heeft voldaan.

De Hoge Raad besloot vervolgens een drietal prejudiciële vragen te stellen aan het Hof van Justitie met betrekking tot de omstandigheden waarin nationale autoriteiten in geval van BTW-fraude, op grond van het Europees recht, een vrijstelling, aftrek of teruggaaf dienen te weigeren als het nationale recht daarin niet voorziet. Verder werd gevraagd naar de betekenis van het begrip ‘geheven’ in art. 28, ter letter A, lid 2 Zesde richtlijn.⁴⁰

4.4 Tweede en derde prejudiciële vraag

De Hoge Raad verzocht het Hof van Justitie uitspraak te doen over drie vragen, waarvan de tweede en derde vraag in deze scriptie nader worden toegelicht. De tweede en derde vraag luiden als volgt:

⁴⁰ Hoge Raad 22 februari 2013, nr. 11/02825, BNB 2013/96.

- 2) “Dienen de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties op grond van het recht van de Europese Unie de toepassing te weigeren van de vrijstelling ter zake van een intracommunautaire leveringen, van een recht op aftrek van omzetbelasting ter zake van de aankoop van goederen, indien ontduiking van de omzetbelasting zich in een andere lidstaat (dan de lidstaat van verzending van de goederen) heeft voorgedaan en de belastingplichtige zich van die btw-fraude bewust was, of had moeten zijn, terwijl die belastingplichtige in de lidstaat van verzending aan alle (formele) voorwaarden heeft voldaan die de nationale wettelijke bepalingen verbinden aan de vrijstelling, de aftrek of de teruggaaf en hij de belastingdienst in die lidstaat steeds van alle benodigde gegevens heeft voorzien met betrekking tot de goederen, de verzending en de afnemers in de lidstaat van aankomst van de goederen?”⁴¹
- 3) Wat moet in art. 28ter, A, lid 2, eerste volzin, van de Zesde richtlijn worden verstaan onder ‘geheven’?”

De Hoge Raad wil met betrekking tot de tweede vraag te weten komen of het van belang is dat de belastingontduiking zich alleen heeft voorgedaan in het land van aankomst van goederen. Belanghebbende heeft namelijk aan alle voorwaarden gedaan voor toepassing van het nultarief en aftrek van voorbelasting gezien de Wet OB 1968, in Nederland, het land van vertrek van de goederen. In het Arrest Kittel en Recolta mag de nationale rechter het recht op aftrek van voorbelasting weigeren bij een ondernemer welke had kunnen weten of wist dat er sprake was van BTW-fraude, maar daarbij wordt niet gesproken over fraude in een andere lidstaat. En voor de weigering van de toepassing van het nultarief, zou verwezen kunnen worden naar de zaak “R”.⁴² Daarin oordeelde het HvJ dat de BTW-vrijstelling geweigerd kon worden, indien belastingplichtige, door het verborgen houden van de identiteit van de echte verkrijger, omzetbelasting kon ontduiken. Het evenredigheidsbeginsel staat hieraan niet in de weg, aldus het HvJ.

Tot slot werd er door de Hoge Raad gevraagd wat er onder het begrip ‘geheven’ in de zin van art. 28ter, A, lid 2, eerste volzin van de Zesde richtlijn zou moeten worden verstaan, waarbij hij zelf twee opties voor ogen had, namelijk:

- “Het op de wettelijk voorgeschreven BTW-aangifte verantwoord van de ter zake van de intracommunautaire verwerving in de lidstaat van aankomst verschuldigde omzetbelasting;

⁴¹ De tweede vraag is in het arrest zo geformuleerd dat antwoord wordt gegeven op deze vraag, ervan uitgaande dat op de eerste vraag bevestigend is geantwoord. Dat wil zeggen dat er vanuit kan worden gedaan dat de nationale autoriteiten op grond van het recht van de Europese Unie de toepassing van de vrijstelling en recht van aftrek mag weigeren, ook al voorziet de nationale wet er niet in.

⁴² HvJ EU 7 december 2010, nr. C-285/09, V-N 2011/2.11.

- Of ook het – bij gebreke van een dergelijke verantwoording – door de belastingautoriteiten van de lidstaat van aankomst nemen van maatregelen om dit te regulariseren.⁴³

Het begrip ‘geheven’ vinden we nu ook terug in art. 41 van de Btw-richtlijn. Dit artikel is al eerder door het Hof van Justitie behandeld in zijn arrest van 22 april 2010, Facet en X, C-536/08 en C-539/08. In het arrest werd inbreuk gemaakt op het algemene beginsel dat in de omzetbelasting voorbelasting die toerekenbaar is aan belaste prestaties onmiddellijk voor aftrek in aanmerking komt. Deze inbreuk werd gerechtvaardigd omdat er anders geen reden meer zou zijn voor de nummerverwerver om in het land van aankomst aangifte van de verwerving te doen, indien hij al aftrek van voorbelasting zou hebben genoten ten aanzien van de nummerverwerving.⁴⁴

4.5 Conclusie

Door de jaren heen zijn al vele arresten geweest met betrekking tot carrouselfraude. Er wordt met ieder arrest een kleine stap gezet richting de bestrijding van carrouselfraude, maar een grote stap naar de oplossing ervan blijft tot nu toe achterwege. In de zaak van 22 februari 2013 zal naar mijn verwachting ook geen grote stap worden gezet. Wachtend op het antwoord van het HvJ kan natuurlijk al wel een voorschot worden genomen op de tweede en derde prejudiciële vraag.

Ervan uitgaande dat de belanghebbende inderdaad wist, of had moeten weten dat er sprake was van fraude, gaan de eerste gedachten uit naar het arrest Kittel en Recolta.⁴⁵ Het Hof van Justitie staat het de nationale rechter toe om het recht op aftrek te weigeren. Het is echter de vraag of een wettelijke grondslag vereist is voor weigering van het aftrekrecht, of dat het Kittel-criterium rechtstreekse werking heeft en of dit dan ook weer van belang is indien de fraude zich heeft voorgedaan in een andere lidstaat.

Daarnaast wil de Hoge Raad nog uitlegging van het begrip ‘geheven’ met betrekking tot nummerverwervingen. Er kan in ieder geval worden uitgesloten dat het gaat om daadwerkelijk betalen van omzetbelasting, omdat een intracommunautaire verwerving normaal gesproken in dezelfde aangifte al in aftrek wordt gebracht. Naar mijn mening zal men onder ‘geheven’ moeten verstaan, het op welke manier dan ook in de heffing betrokken zijn. Omdat er bij een naheffing uiteindelijk ook omzetbelasting zal worden geheven. Het recht op aftrek ontstaat dan pas zodra de verschuldigde omzetbelasting op de aangifte is verantwoord.

⁴³ HR 22 februari 2013, nr. 11/02825, BNB 2013/96, derde prejudiciële vraag.

⁴⁴ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010, p. 418.

⁴⁵ Mocht het zo zijn dat de belanghebbende te goeder trouw heeft gehandeld, dan kan hem het recht van aftrek van omzetbelasting en het nultarief niet worden geweigerd. HvJ EG 6 juli 2006, gevoegde zaken C-439/04 en C-440/04 (Kittel en Recolta).

Hoofdstuk 5 Samenvatting en persoonlijke stellingname

BTW-carrouselfraude is een complex probleem voor de Europese Unie en zorgt ervoor dat veel belastinginkomsten worden misgelopen. Vanwege het intracommunautaire stelsel, weten ondernemers door middel van fraude hoge bedragen aan omzetbelasting weg te sluisen. De bestrijding van de fraude laat echter te wensen over. Door de slechte informatie-uitwisseling tussen de verschillende lidstaten weten de frauderende ondernemers op tijd weg te komen. Daarom probeert de fiscus de verschuldigde omzetbelasting vaak te verhalen op andere ondernemingen. Daarbij wordt met name gebruik gemaakt van het weigeren van aftrek van voorbelasting en de weigering van toepassing van de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen. De laatste jaren zijn hier ook vele arresten over gewezen om meer duidelijk te krijgen wanneer weigering van deze rechten mogelijk is. Er is echter nog niet in alle situaties even veel duidelijkheid geschept.

Eén van deze onduidelijke situaties heeft geleid tot de probleemstelling van deze thesis:

Dient het recht op aftrek van voorbelasting en de toepassing van het nultarief ter zake van een intracommunautaire transactie geweigerd te worden indien er in het land van aankomst van goederen is gefraudeerd, hoewel in het land van vertrek aan alle voorwaarden voor toepassing van het nultarief en de aftrek van voorbelasting uit de Btw-richtlijn en voor Nederland aan de Wet op de omzetbelasting 1968 is voldaan?

In het geval dat er sprake is van fraude, waarvan de ondernemer op de hoogte was, of had moeten zijn, mag de nationale rechter in ieder geval het recht op aftrek weigeren. Dit kwam naar voren in het arrest Kittel en Recolta. En in het Arrest 'R' was het HvJ van oordeel dat toepassing van de vrijstelling bij een intracommunautaire levering geweigerd kon worden als er sprake was van belastingontduiking. Maar daarbij is nog niet duidelijk of de weigering ook mogelijk zou zijn indien de fraude in het land van aankomst van goederen heeft plaats gevonden. Naar mijn mening zou hierin geen onderscheid moeten worden gemaakt. In het arrest HR 22 februari 2013, nr. 11/02825, punt 3.4, wordt mijns inziens dan ook terecht aangenomen dat alle handelingen die ontduiking van omzetbelasting mogelijk maken en daartoe leiden worden gezien als BTW-fraude, ook handelingen die worden verricht in een andere lidstaat dan de lidstaat waarin de omzetbelasting wordt ontdoken. De Hoge Raad heeft namelijk in 2008 al bevestigd dat communautaire rechtsbeginselen, waaronder het beginsel van fiscale neutraliteit, zich niet verzetten tegen een naheffing van omzetbelasting in het geval dat de belastingplichtige weet dat er mede door zijn handelingen BTW-fraude wordt gepleegd (ongeacht of belastingplichtige door die deelname voordeel heeft behaald).⁴⁶

⁴⁶ HR 11 Juli 2008, nr. 40.867, BNB 2008/240; zie ook F.A. Piek & A.A. Kan, 'De bewijslast ten aanzien van het Kittel-criterium', *WFR* 2013/652.

Verder lijkt het mij niet relevant dat belanghebbende aan alle voorwaarden heeft gedaan voor het nultarief en het aftrekrecht in het land van vertrek van goederen, indien hij wist dat er mede door zijn handelen BTW-fraude zou worden gepleegd. Doordat belanghebbende gebruik maakte van toepassing van het nultarief en wist dat er geen communautaire verwervingen zouden worden verricht, heeft hij namelijk bijgedragen aan de ontduiking van omzetbelasting.

Al met al blijft het een lastige zaak voor de fiscus om de verloren omzetbelasting te verhalen op andere ondernemingen dan de fraudeur. Ik ben dan ook van mening dat voorkomen van BTW-carrousel fraude beter is dan het bestrijden ervan. De verleggingsregeling, welke van grote waarde is voor de voorkoming van carousel fraude, is nu alleen nog maar van toepassing op een paar goederen. Wat mij betreft zou deze regeling van toepassing kunnen worden op alle goederen, zodat het voor ondernemingen lastig wordt om er met hoge bedragen vandoor te gaan. Hierdoor neemt de interesse in carousel fraude af en zal de Europese Unie minder omzetbelasting verloren zien gaan.

Literatuurlijst

Maessen 2007

J.J.J. Maessen, 'Europa radeloos over carrouselfraude', *WFR* 2007/473.

Wolf 2007

R.A. Wolf, 'Wie betaalt de rekening?', *WFR* 2007/1225.

Van Hilten & van Kesteren 2010

M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010.

Braun 2013

K.M. Braun, *Cursus belastingrecht. Omzetbelasting*. Deventer: Kluwer 2013.

Braun 2013

K.M. Braum, *Cursus belastingrecht. Europees belastingrecht*. Deventer: Kluwer 2013.

Piek & Kan 2013

F.A. Piek & A.A. Kan, 'De bewijslast ten aanzien van het Kittel-criterium', *WFR* 2013/652.

Wolf 2013

R.A. Wolf, *Fiscaal wetenschappelijke reek*, Den Haag: Sdu 2013.

Jurisprudentielijst

HR 6 maart 1991, nr. 25 009, BNB 1992/219.

HR 18 juni 2004, nr. 38 783, BNB 2004/316.

HvJ EG 6 juli 2006, nr. C-439/04 en C-440/04, V-N 2006/42.13.

HvJ EG 6 juli 2006, nr. C-439/04 en C 440/04, *NTR* 2006/979.

HvJ EG 27 september 2007, nr. C-409/04, BNB 2008/11.

HvJ EG 27 september 2007, nr. C-146/05, BNB 2008/12.

HvJ EG 27 september 2007, nr. C-184/05, BNB 2008/13.

HR 11 juli 2008, nr. 40.867, BNB 2008/240.

HvJ EU 7 december 2010, nr. C-285/09, V-N 2011/2.11.

HR 22 februari 2013, nr. 11/02825, BNB 2013/96.

Verordening (EU) Nr. 904/2010.