

Carrouselfraude en het Europese btw-recht



'Carrouselfraude: wat zijn de mogelijke oplossingsrichtingen en welke oplossingsrichting heeft de voorkeur in het licht van het fiscale neutraliteitsbeginsel, het eenvoudsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel?'

Naam: Oktay Özay

Studentennummer: U1233617

Opleiding: Fiscale economie, accent indirecte belastingen

Inhoudsopgave

| | |
|---|-----------|
| Hoofdstuk 1) Inleiding | 4 |
| 1.1) De doelstelling en de probleemstelling | 4 |
| 1.1.1) Het fiscale neutraliteitsbeginsel, het eenvoudsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel | |
| Hoofdstuk 2) De werking van het Europese btw-stelsel, carrouselfraude en het Europese recht | 7 |
| 2.1) Inleiding | 7 |
| 2.2) Werking van het btw-stelsel | 7 |
| 2.3) Intracommunautaire prestaties | 8 |
| 2.3.1) De totstandkoming van het systeem van intracommunautaire prestaties | |
| 2.3.2) Intracommunautaire prestaties | |
| 2.3.3) Wijze van heffing | |
| 2.4) Carrouselfraude | 10 |
| 2.4.1) Omschrijving van carrouselfraude | |
| 2.4.2) Gevolgen van carrouselfraude | |
| 2.5) Het Europese recht en de Btw-richtlijn | 13 |
| 2.5.1) De Btw-richtlijn | |
| 2.5.2) Invloed van het Europese recht op de nationale wetgeving | |
| 2.6) Fraude en 'wist of had moeten weten' | 15 |
| 2.7) Tussenconclusie | 16 |
| Hoofdstuk 3) Het nultarief en het recht op aftrek van voorbelasting | 17 |
| 3.1) Inleiding | 17 |
| 3.2) Het nultarief | 17 |
| 3.2.1) Inleiding | |
| 3.2.2) Het nultarief in de Btw-richtlijn | |
| 3.2.3) Het nultarief in de Wet OB 1968 | |
| 3.2.4) Het nultarief in de Nederlandse jurisprudentie | |
| 3.2.5) Toetsing aan de voorwaarden van het nultarief door de Europese rechter | |
| 3.2.5.1) HvJ EG 27 september 2007, zaak C-409/04 (Teleos) | |
| 3.2.5.2) HvJ EG 27 september 2007, zaak C-146/05 (Collée) | |
| 3.2.5.3) HvJ EG 27 september 2007, zaak C-184/05 (Twoh International) | |
| 3.2.5.4) HvJ EU 6 september 2012, zaak C-273/11 (Mecsek Gabona) | |
| 3.2.5.5) HvJ EU 27 september 2012, zaak C-587/10 (VSTR) | |
| 3.2.5.6) HvJ EU 20 oktober 2016, zaak C-24/15 (Plöckl) | |
| 3.2.5.7) HvJ EU 9 februari 2017, zaak C-21/16 (Euro Tyre II) | |
| 3.3) Het recht op aftrek van voorbelasting | 24 |
| 3.3.1) Inleiding | |
| 3.3.2) Het recht op aftrek van voorbelasting in de Btw-richtlijn | |
| 3.3.3) Het recht op aftrek van voorbelasting in de Wet OB 1968 | |
| 3.3.4) Toetsing aan de voorwaarden van het recht op aftrek van voorbelasting door de Europese rechter | |
| 3.3.4.1) HvJ EG 13 december 1989, zaak C-342/87 (Genius Holding) | |
| 3.3.4.2) HvJ EU 19 september 2000, zaak C-454/98 (Schmeink & Strobel, Stadeco) | |
| 3.3.4.3) HvJ EU 22 oktober 2015, zaak C-277/14 (PPUH Stehcamp) | |

| | |
|--|-----------|
| 3.3.4.4) HvJ EU 15 september 2016, zaak C-518/14 (Senatax) en HvJ EU 15 september 2016, zaak C-516/14 (Barlis 06) | |
| 3.3.4.5) HvJ EU 9 juli 2015, zaak C-183/14 (Salomie en Oltean), HvJ EU 9 november 2017, zaak C-552/16 (Wind Inovation) en HvJ EU 15 november 2017, zaak C-374/16 en C-375/15 (RGEX Gmbh en Igor Butin) | |
| 3.4) Tussenconclusie | 28 |
| Hoofdstuk 4) Huidige maatregelen, mogelijke oplossingen en het voorgestelde nieuwe btw-stelsel ter bestrijding van carrouselfraude | 31 |
| 4.1) Inleiding | 31 |
| 4.2) Administratieve samenwerking | 32 |
| 4.3) De verleggingsregeling en de Quick Reaction Mechanism | 35 |
| 4.3.1) De verleggingsregeling | |
| 4.3.2) Quick Reaction Mechanism | |
| 4.4) Het voorgestelde definitieve btw-systeem | 38 |
| 4.5) Nieuwe oplossingen en mogelijke oplossingen ter bestrijding van Carrouselfraude | 40 |
| 4.5.1) Inleiding | |
| 4.5.2) SAF-T | |
| 4.5.3) S-II | |
| 4.5.4) Blockchain technologie | |
| 4.5.5) Een iDEAL systeem | |
| 4.5.6) Split-Payment Mechanism | |
| Hoofdstuk 5) Conclusie | 47 |
| Literatuurlijst | 52 |

Hoofdstuk 1) Inleiding

1.1) De doelstelling en de probleemstelling

Carrouselfraude is in het huidige btw-stelsel een bekend probleem. Fraudeurs misbruiken het systeem van heffing van btw bij transacties tussen lidstaten. Bij levering van goederen aan een andere ondernemer in een andere lidstaat is de hoofdregel dat de ondernemer in de lidstaat van vertrek van de goederen het nultarief kan toepassen en geen btw hoeft af te dragen. De afnemer is in de andere lidstaat btw verschuldigd over de ontvangst van de levering in de eigen lidstaat. Hierbij bestaat ook recht op aftrek van voorbelasting. Bij carrouselfraude dragen de fraudeurs de verschuldigde btw niet af, maar wordt in dezelfde productieketen wel gebruik gemaakt van het recht op aftrek van voorbelasting. Ook bij het verlenen van diensten is carrouselfraude voorgekomen.

Om de financiële gevolgen van deze fraudevorm te beperken, toetsen de fiscale diensten op nationaal niveau of de voorwaarden voor het toepassen van het nultarief en de voorwaarden voor het recht op aftrek van voorbelasting worden nageleefd. Omdat het heffingssysteem is gebaseerd op de Btw-richtlijn, kan het voorkomen dat zaken worden voorgelegd aan de Europese rechter. De Europese rechter heeft met tal van arresten uitleg gegeven in hoeverre bij deze bestrijding van de fraude rekening dient te worden gehouden met o.a. het fiscale neutraliteitsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel.¹ Het is de vraag of deze schade beperkende maatregelen de oplossing zijn om carrouselfraude in zijn kern aan te pakken. Om carrouselfraude aan te pakken, zijn in de loop der jaren oplossingen zoals de verleggingsregeling en de Quick Reaction Mechanism in het huidige btw-stelsel geïmplementeerd. Daarnaast zijn de Split-Payment Mechanism, de S-II en de SAF-T onderzocht om te implementeren in het huidige btw-stelsel. Een aantal lidstaten heeft dit inmiddels gedaan. Tevens heeft de Europese Commissie een voorstel voor een nieuw definitief btw-stelsel gedaan. Verder in het onderzoek zullen deze oplossingen worden omschreven.

Met dit onderzoek wil ik in kaart brengen in hoeverre het fiscale neutraliteitsbeginsel, het eenvoudsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel zijn invloed heeft en kan hebben bij het vinden van oplossingen en onderzoeken welke oplossingsrichting de voorkeur heeft in het licht van deze Europese rechtsbeginselen. Ook wil ik laten zien wat de voor- en nadelen van deze oplossingen zijn en onderzoeken of een minder drastische wijziging mogelijk is dan de geplande invoering van het definitieve btw-stelsel. Mijn hoofdvraag luidt dan ook:

'Carrouselfraude: wat zijn de mogelijke oplossingsrichtingen en welke oplossingsrichting heeft de voorkeur in het licht van het fiscale neutraliteitsbeginsel, het eenvoudsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel?

¹ O.a. in HvJ EG 19 september 2000, zaak C-454/98 (Scheimk, Cofreth en Strobel), HvJ EG 27 september 2007, zaak C-409/04 (Teleos), HvJ EG 27 september 2007, zaak C-146/05 (Collée), HvJ EU 20 oktober 2016, zaak C-24/15 (Plöckl) en HvJ EU 27 september 2012, zaak C-587/10 (VSTR)

Het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna= HvJ EU) of vóór 1 december 2009 het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (hierna= HvJ EG)² past door middel van het toetsen aan de Europese rechtsbeginselen toe in hoeverre de nationale fiscale diensten strijdig handelen t.o.v. het Europese recht. Een aantal voorbeelden van algemene beginselen zijn het gelijkheidsbeginsel, het evenredigheidsbeginsel, het verdedigingsbeginsel, het rechtszekerheidsbeginsel, het vertrouwensbeginsel, het neutraliteitsbeginsel, het eenvoudsbeginsel en het legaliteitsbeginsel. De genoemde rechtsbeginselen zijn opgenomen in het Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM), in het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (de Handvest), in het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU), in de Btw-richtlijn of vloeien rechtstreeks voort uit jurisprudentie.

Er is een onderscheid tussen formele rechtsbeginselen en materiële rechtsbeginselen.³ In mijn onderzoek zijn de materiële rechtsbeginselen en met name het fiscale neutraliteitsbeginsel, het eenvoudsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel van belang. Bij materiële rechtsbeginselen wordt de inhoud en de uitvoering van de wettelijke regelingen getoetst aan de beginselen. De formele rechtsbeginselen hebben meer betrekking op de overheid en het bestuursorgaan waarbij zorgvuldigheid naar de belastingplichtige toe van belang is. Hoewel de zwaarte van bepaalde beginselen niet kan worden gewogen, zet ik hieronder mijn toetsingskader weer. Voor een antwoord op mijn onderzoek ga ik aan de hand van de onderstaande beginselen de voor- en nadelen van de verschillende oplossingsrichtingen bepalen en op die wijze vaststellen welke oplossingsrichting de voorkeur heeft.

1.1.1) Het fiscale neutraliteitsbeginsel, het eenvoudsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel

Ingevolge het arrest Elida Gibbs is de neutraliteit van de btw een van de basisbeginselen van het btw-stelstel.⁴ Dit houdt in dat dezelfde belastingdruk rust over het hele keten van productie of distributie van dezelfde goederen. Het fiscale neutraliteitsbeginsel is een uitleggingsbeginsel en is geen regel van het primair recht. Het eerste onderdeel van het neutraliteitsbeginsel is de economische kant. De belasting moet evenredig zijn aan de prijs. Tevens dient btw te worden berekend op consumptie ongeacht de manier waarop ze de consument bereiken. Ook mag de btw geen invloed hebben op het gedrag van belastingplichtigen, mag de ingewikkelde belastingheffing de concurrentie niet verstoren en moet het systeem praktisch controleerbaar en hanteerbaar zijn (het eenvoudsbeginsel). Daarnaast is volgens het neutraliteitsbeginsel enkel btw verschuldigd als er recht op aftrek van voorbelasting bestaat of enkel recht op aftrek van voorbelasting als btw is verschuldigd. Zo blijft de heffing van btw als ware neutraal tussen ondernemers en vindt er enkel heffing van btw plaats bij consumptie.⁵

Het fiscale neutraliteitsbeginsel heeft tevens een juridische kant. Soortgelijke goederen in de btw mogen niet ongelijk worden behandeld.⁶ Daarnaast is de tegenstrijdige

² Het Verdrag van Lissabon, 13 december 2007

³ L.J.A. Pieterse, *De doorwerking van algemene rechtsbeginselen in de BTW*, Weekblad Fiscaal Recht 2013/198, p.1

⁴ HvJ EG 24 oktober 1996, zaak C-317/94 (Elida Gibbs)

⁵ M. Chin-Oldenziel, *Neutraliteitsbeginsel*, Cursus Belastingrecht EBR.6.5.3.B, p.1

⁶ R.A. Wolf, *Wie betaald de rekening?*, Weekblad Fiscaal Recht 2007/1225, p.5

interpretatie van een richtlijn door lidstaten in strijd met het neutraliteitsbeginsel. Hierbij kan de Europese Commissie een inbreukprocedure starten.⁷ Het beginsel vloeit voort uit artikel 1 lid 2 van de Btw-richtlijn.

Naast het neutraliteitsbeginsel en het eenvoudsbeginsel, wil ik de oplossingen in het licht van het evenredigheidsbeginsel zetten. Het evenredigheidsbeginsel houdt in, het zo min mogelijk aantasten van de doelstellingen van het Europese recht door het toepassen van de nationale maatregelen. Hierbij staat de bescherming van de belastinginkomsten centraal, maar mag de maatregel niet verder gaan dan voor het doel noodzakelijk is.⁸ Het houdt in dat de maatregel die getroffen is geschikt en noodzakelijk moet zijn om de verwezenlijking van het nagestreefde doel te waarborgen. Het betreft een zogenoemde open norm en is dus een grijs gebied. Het is moeilijk om te concluderen wat wel of niet evenredig is ten opzichte van het doel.⁹ Deze toets van evenredigheid bevat een geschiktheidstoets en een noodzakelijkheidstoets. De maatregel moet ten eerste geschikt zijn om de verwezenlijking van het doel te waarborgen. Hierbij wordt getoetst of een causaal verband bestaat tussen de betreffende maatregel en het doel die daarbij wordt nagestreefd. Ten tweede mag deze maatregel die geschikt is bevonden niet verder gaan dan noodzakelijk is voor het bereiken van die doel. Hierbij kan men denken aan of er een beter passende maatregel voorhanden is.¹⁰ Het doel van het toetsen aan het evenredigheidsbeginsel is om een overweging in te brengen of een bepaalde oplossing niet simpeler kan om dezelfde doel te realiseren en om te bepalen of een bepaalde oplossing niet onnodig is in verhouding met het probleem.

Deze scriptie betreft een literatuuronderzoek. Het doel van dit onderzoek is voornamelijk gericht tot het opdoen van kennis omtrent carrouselfraude, maar ook om het vinden van een praktische (Europese) oplossing voor het bestrijden van carrouselfraude zonder drastische wijziging van het huidige btw-stelsel en met minimale strijdigheden met de bovenstaande Europese rechtsbeginselen.

1.2) Verantwoording van de opzet

In hoofdstuk twee ga ik in op het theoretische kader van mijn onderwerp. Hier zet ik uiteen hoe het huidige Europese btw-stelsel werkt, wat carrouselfraude inhoudt en bespreek ik kort de werking van het Europese recht. In hoofdstuk drie bespreek ik het nultarief, het recht op aftrek van voorbelasting en of de weigering hiervan in strijd is met het fiscale neutraliteitsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel. In hoofdstuk 4 omschrijf ik de (mogelijke) oplossingen die voorgesteld zijn, reeds in werking zijn of mogelijk kunnen worden geïmplementeerd in het huidige btw-stelsel. Daarnaast zet ik het voorgestelde definitieve btw-stelsel uiteen. Voor het vinden van een antwoord op mijn hoofdvraag omschrijf ik de voor- en nadelen van deze oplossingen en zet ik de oplossingen in het licht van enkele Europese rechtsbeginselen. Als laatste volgt een conclusie.

⁷ L.J.A. Pieterse, *De doorwerking van algemene rechtsbeginselen in de BTW*, Weekblad Fiscaal Recht 2013/198, p.1, p.2 en p.3

⁸ R.A. Wolf, *Wie betaald de rekening?*, Weekblad Fiscaal Recht 2007/1225, p.4

⁹ D.M. Weber, *Algemeen*, Cursus Belastingrecht EBR.4.0.6.A, p.1

¹⁰ D.M. Weber, *Geschiktheids-, noodzakelijkheids- en evenwichtigheidstoets*, Cursus Belastingrecht EBR.4.0.6.B, p.1

Hoofdstuk 2) De werking van het Europese btw-systeem, carrouselfraude en het Europese recht

2.1) Inleiding

In dit hoofdstuk zet ik allereerst uiteen hoe het huidige (Europese) btw-systeem werkt en licht ik toe wat carrouselfraude inhoudt. Ik verwijs hierbij naar de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968) en indien van belang ook de Btw-richtlijn. Daarna zet ik uiteen hoe het Europese recht en de Btw-richtlijn zijn invloed hebben op het nationale recht van de lidstaten. Door de bovenstaande toe te lichten, geef ik weer hoe carrouselfraude kan voorkomen in het huidige btw-stelsel en zo een inzicht te geven wat het probleem werkelijk is. Daarnaast geef ik weer wat het belang is van het Europese recht bij het vinden van een oplossing voor het bestrijden van carrouselfraude.

2.2) Werking van het btw-stelsel

In de Nederlandse wetgeving is de Wet OB 1968 opgenomen. De Wet OB 1968 is gebaseerd op de Btw-richtlijn. De belastbare feiten worden in de Nederlandse wet omschreven in artikel 1 van de Wet OB 1968. In het eerste lid onderdeel a wordt geschreven dat leveringen van goederen en diensten die in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht aan omzetbelasting zijn onderworpen.

De levering is de overdracht van de macht om over een goed te beschikken. Er is sprake van een levering indien de beschikkingsmacht van het goed wordt overgedragen.¹¹ Verwerven is het verkrijgen van die macht. Het gewone btw-tarief bedraagt in Nederland 21 percent. Ook zijn er uitzonderingen waarbij een percentage van 6 percent in rekening wordt gebracht.

In artikel 2 van de Wet OB 1968 staat de aftrek van voorbelasting omschreven. Waarin wordt bepaald dat op de belasting, die verschuldigd is ter zake van leveringen van goederen en diensten, in aftrek wordt gebracht de belasting ter zake van de aan de ondernemer verrichte leveringen van goederen en verleende diensten. Hiermee wordt bereikt dat ondernemers onderling 'geen' btw betalen, maar dat de volledige btw drukt op de uiteindelijke consument. Daarnaast spreekt artikel 4 van de Wet OB 1968 over diensten. Diensten zijn alle prestaties, niet zijnde leveringen van goederen in de zin van artikel 3 van de Wet OB 1968. De belasting wordt berekend over de vergoeding, wordt geheven van de ondernemer die de levering of dienst verricht en moet op aangifte worden voldaan.¹² Het tijdstip waarop de belasting is verschuldigd, is het tijdstip waarin een factuur moet worden uitgereikt. Dit is anders als sprake is van diensten waarbij de verleggingsregeling van toepassing is. De belasting is dan verschuldigd op het tijdstip waarop de dienst wordt verricht.¹³ De verleggingsregeling wordt omschreven in hoofdstuk 4.

Tevens wordt in artikel 1 onderdeel b van de Wet OB 1968 de intracommunautaire verwerving van goederen omschreven als een belastbare feit voor de omzetbelasting. Door het systeem van intracommunautaire prestaties, waarin ondernemers in

¹¹ Art. 3 Wet OB 1968

¹² Art. 8, 12 en 14 Wet OB 1968

¹³ Art. 13 Wet OB 1968

verschillende lidstaten aan elkaar leveren, bestaat het verschijnsel carrouselfraude. De intracommunautaire prestaties komen aan bod in de volgende paragrafen. Carrouselfraude is ook voorgekomen bij het verlenen van diensten. Om het onderzoek af te bakenen, spreek ik in het vervolg enkel over de levering van goederen.

2.3) Intracommunautaire prestaties

2.3.1) De totstandkoming van het systeem van intracommunautaire prestaties

Met ingang van 1 januari 1993 heeft de Europese Unie zijn grenzen opgeheven en heeft een plan opgezet om het stelsel van heffing van omzetbelasting te wijzigen. Binnen de Europese Unie zou vanaf de invoering van het plan het zogenoemde oorsprongslandsbeginsel van toepassing vinden. Bij het oorsprongslandbeginsel wordt de belasting geheven in het land waar het goed wordt gekocht en waarvandaan het eventueel wordt verzonden, vervoerd of meegenomen naar een ander land. Dit houdt in dat belasting wordt geheven in het land van aankoop. Als de afnemer in een andere lidstaat zou zijn gevestigd, zou hij zijn voorbelasting op de eigen aangiften in aftrek kunnen brengen. Het was de bedoeling om een verrekenstelsel (clearing) tot stand te brengen.¹⁴ Dit om ervoor te zorgen dat de lidstaten de opbrengsten van de omzetbelasting naar eerlijkheid kunnen verdelen. Niet alle landen van de Europese Unie waren het eens over dit systeem. Dit systeem werd uitgesteld en er kwam een overgangsregeling voor de jaren 1993 tot en met 1996. Dit tijdelijke systeem is nog steeds van kracht.

Bij het tijdelijk systeem is de heffing van omzetbelasting bij intracommunautaire prestaties gebaseerd op het bestemmingslandbeginsel. De omzetbelasting wordt volgens het bestemmingslandbeginsel geheven in het land waar het verbruik of gebruik van de prestatie plaatsvindt. De belastingopbrengst bij het tijdelijke systeem komt toe aan de lidstaat waar het verbruik van de prestatie plaatsvindt.

2.3.2) Intracommunautaire prestaties

Intracommunautaire prestaties hebben twee kanten. Degene die de levering verricht aan een ondernemer in een andere lidstaat en degene die de verwerving verricht. Deze levering wordt een intracommunautaire levering genoemd. De verwerving wordt een intracommunautaire verwerving genoemd.

De hoofdregel is dat bij een intracommunautaire levering het nultarief van toepassing is. Een levering van goederen vanuit de ene lidstaat naar de andere lidstaat is aan het nultarief onderworpen, mits de leverancier kan bewijzen dat de goederen zijn geleverd aan een ondernemer in een andere lidstaat en dat deze goederen naar een andere lidstaat zijn vervoerd. Op deze manier kan een intracommunautaire levering zonder omzetbelasting de lidstaat verlaten. De levering is volgens artikel 3 lid 1 onderdeel a van de Wet OB 1968 de overdracht van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken. Er is sprake van een levering indien de beschikkingsmacht van het goed wordt overgedragen. Indien een levering plaatsvindt zonder dat de goederen daadwerkelijk de lidstaat verlaten, is geen sprake van een intracommunautaire levering. Het nultarief is dan niet van toepassing.

¹⁴ A. van Dongen, G.J. van Slooten en M.W.C. Soltysik, *Hoofdstuk 4: Intracommunautaire prestaties*, in 'Wegwijs in de btw', Wegwijs Reeks nr. 10-14, p.1

Het nultarief is in de Wet op de omzetbelasting 1968 opgenomen in Tabel II a lid 6. In artikel 14 Btw-richtlijn is een levering van goederen een belastbare handeling. Echter, ingevolge artikel 138 Btw-richtlijn is de intracommunautaire levering vrijgesteld van btw.

De intracommunautaire verwerving van goederen is ingevolge artikel 17a lid 1 van de Wet OB 1968 de verwerving van goederen ingevolge een levering van deze goederen door een als zodanig handelende ondernemer, welke goederen worden verzonden of vervoerd van een lidstaat naar een andere lidstaat. De intracommunautaire verwerving gaat samen met het recht op aftrek van voorbelasting.

De afnemer is bij een intracommunautaire verwerving omzetbelasting verschuldigd in de lidstaat van aankomst van het vervoer van de goederen. Het in die lidstaat geldende belastingtarief is van toepassing. Als de verwerver recht heeft op aftrek van voorbelasting, zal de verwerver de verschuldigde omzetbelasting op de aangifte over dezelfde periode in aftrek kunnen brengen. Per saldo wordt dan geen omzetbelasting afgedragen. Door de ingediende aangifte over de intracommunautaire verwerving en de aftrek van voorbelasting komen de goederen onder het fiscale toezicht van de lidstaat van aankomst van het vervoer. De goederen kunnen door de intracommunautaire verwerver zelf worden gebruikt voor het verrichten van een opeenvolgende prestatie of kunnen verder lokaal geleverd worden aan een ondernemer of een consument. Het btw-tarief van de lidstaat waar de lokale levering plaatsvindt, moet dan in rekening worden gebracht. Als de verwerver een ondernemer is, kan deze de btw als voorbelasting in aftrek brengen. Indien wordt geleverd aan een consument, komt de btw van de productie- of distributieketen uiteindelijk in de schatkist van de overheid. De consument kan de in rekening gebrachte btw niet in aftrek brengen.

Bij een intracommunautaire verwerving is aftrek van voorbelasting toegestaan op grond van art. 15 lid 1 onderdeel b van de Wet OB 1968. Voorwaarde is hier dat de ondernemer in bezit is van een factuur als bedoeld in artikel 35 van de Wet OB 1968. Het recht op aftrek van voorbelasting is in de Btw-richtlijn opgenomen in artikel 168.

De ondernemer die de intracommunautaire prestaties verricht moet een opgave intracommunautaire prestaties doen, ook wel de Opgaaf ICP genoemd. Ook de afnemer moet een melding maken, zodat de gegevens kunnen worden vergeleken. De gegevens die worden doorgegeven, worden via een database, VAT Information Exchange System (VIES), met elkaar vergeleken. Dit wordt ook wel matching genoemd. Dit vindt plaats via het btw-identificatienummer. De ondernemer krijgt een btw-identificatienummer nadat hij is geregistreerd als een ondernemer. Als sprake is van een mismatch, kan dit tot vragen leiden en vindt mogelijk verdere onderzoek plaats.¹⁵

2.3.3) Wijze van heffing

Op grond van artikel 17h van de Wet OB 1968 moet de in een tijdvak verschuldigd geworden belasting op aangifte worden voldaan. De wijze van betaling wordt in de Btw-richtlijn gegeven in artikel 206. Hierin is bepaald dat iedere belastingplichtige die tot

¹⁵ A. van Dongen, G.J. van Slooten en M.W.C. Soltysik, *Hoofdstuk 4: Intracommunautaire prestaties*, in *Wegwijs in de btw*, Wegwijs Reeks nr. 10-14, p.8

voldoening van belasting is gehouden, het nettobedrag van de btw bij het indienen van de aangifte moet voldoen.

De factuur speelt hierbij een belangrijke rol. Hierop staan de gegevens van de betreffende transactie en het btw-tarief. Zowel in de Wet OB 1968 en in de Btw-richtlijn wordt geen eis gesteld dat de betaling is gedaan. Het recht op aftrek van voorbelasting kan ontstaan voor btw die is verschuldigd of is voldaan.¹⁶ Daarnaast is de factuur een belangrijk controlemiddel voor de Belastingdienst. De facturen geven de Belastingdienst de mogelijkheid om controles te doen. Ook kan de toepassing van het nultarief bij intracommunautaire leveringen getoetst worden aan de hand van het op de factuur vermelde btw-identificatienummer van de afnemer.¹⁷ Wel zijn er verschillende uitspraken geweest die het belang hiervan verminderen.¹⁸ In hoofdstuk 3 worden deze uitspraken kort behandeld.

Met de factuur geeft de leverancier aan om de btw ook daadwerkelijk aan de Belastingdienst zal betalen. Bij carrouselfraude geeft een fraudeur facturen uit terwijl hij weet dat hij de btw niet zal betalen. Ook voor deze facturen heeft de afnemer recht op aftrek van voorbelasting.¹⁹ In art. 178 lid d Btw-richtlijn is gegeven dat voor het uitoefenen van zijn recht op aftrek de belastingplichtige verwerver (afnemer) in het bezit moet zijn van een factuur die aan alle eisen voldoet. De factuur wordt gezien als de sleutel tot recht op aftrek van voorbelasting, maar het aftrekrecht heeft tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Hiermee wordt het neutraliteitsbeginsel gewaarborgd. Derhalve is ook zonder een (correct) factuur aftrek van voorbelasting verleend.²⁰

2.4) Carrouselfraude

2.4.1) Omschrijving van carrouselfraude

Een simpele vorm van carrouselfraude is als volgt uit te leggen. Ondernemer A gevestigd in een lidstaat van de Europese Unie verricht een intracommunautaire levering aan ondernemer B in een andere lidstaat. Ondernemer B verricht een intracommunautaire verwerving. De goederen komen zonder btw aan bij ondernemer B. Ondernemer B verricht een lokale levering aan bedrijf C in de eigen lidstaat. Ondernemer B brengt hierbij btw in rekening op zijn producten en bedrijf C betaalt deze btw aan ondernemer B en heeft recht op aftrek van voorbelasting. Ondernemer B moet de btw afdragen aan de Belastingdienst van de desbetreffende lidstaat maar doet dit niet. Het verlies bestaat uit het niet afgedragen btw door ondernemer B, die wel door bedrijf C is teruggevorderd van de Belastingdienst. Hierna kan bedrijf C lokaal leveren of weer een intracommunautaire levering verrichten aan ondernemer A in de andere lidstaat die vervolgens weer een intracommunautaire levering verricht aan ondernemer B in de

¹⁶ R.A. Wolf, *Hoofdstuk 2; Het btw-stelstel: voedingsbodemp voor carrouselfraude?*, in 'Carrouselfraude', Fiscaal Wetenschappelijk Reeks nr. 15, p.2

¹⁷ R.A. Wolf, *Hoofdstuk 2; Het btw-stelstel: voedingsbodemp voor carrouselfraude?*, in 'Carrouselfraude', Fiscaal Wetenschappelijk Reeks nr. 15, p.2

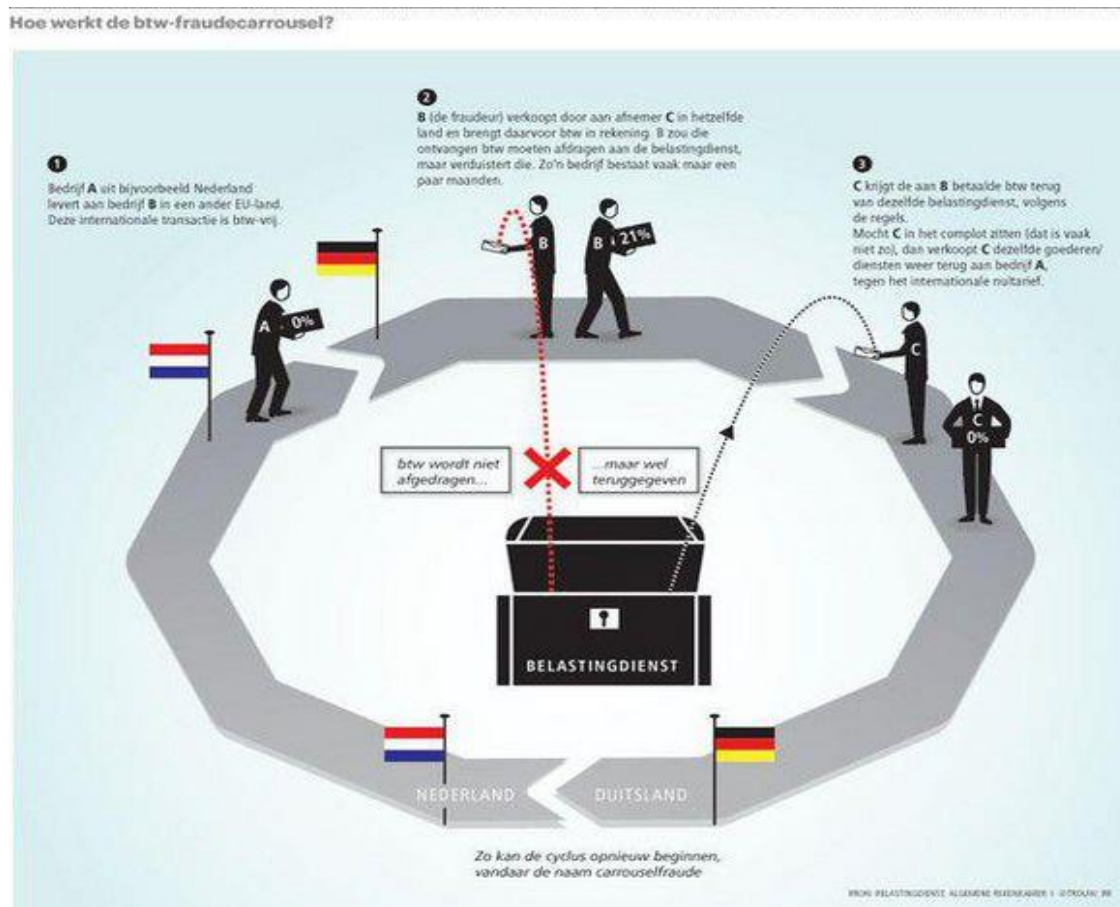
¹⁸ O.a. HvJ EU 20 oktober 2016, zaak C-24/15 (Plöckl) en HvJ EU 27 september 2012, zaak C-587/10 (VSTR)

¹⁹ R.A. Wolf, *Hoofdstuk 2; Het btw-stelstel: voedingsbodemp voor carrouselfraude?*, in 'Carrouselfraude', Fiscaal Wetenschappelijk Reeks nr. 15, p.2

²⁰ HvJ EG 1 april 2004, zaak C-90/02 (Bockemühl)

andere lidstaat. Ondernemer B kan vervolgens weer een lokale levering verrichten aan bedrijf C.

De onderstaande afbeelding geeft carrouselfraude weer:²¹



Zoals in de bovenstaande afbeelding wordt aangetoond, is bij carrouselfraude sprake van verkeer van goederen die van de ene lidstaat naar een andere lidstaat van de Europese Unie gaan, zonder dat er een eindverbruiker is.

De Europese rekenkamer omschrijft de definitie voor carrouselfraude als volgt:²²

'Carrouselfraude bestaat uit een aantal handelsverrichtingen met dezelfde goederen binnen een vrij kort tijdsbestek, waarbij bepaalde eigenschappen van het btw-inningssysteem worden misbruikt. Hoewel er uiteenlopende en soms ingewikkelde vormen van carrouselfraude bestaan, kunnen de grondtrekken ervan als volgt worden beschreven: handelaar A "verkoopt" goederen aan handelaar B en brengt btw in rekening, maar dient geen belastingaangifte in en betaalt geen enkel bedrag door aan de staat. Handelaar B "verkoopt" de goederen aan handelaar C zonder btw in rekening te brengen, maar vraagt terugbetaling van de aan handelaar A betaalde btw, onder het voorwendsel dat de goederen aan een andere lidstaat zullen worden geleverd (of uit de Europese Unie worden geëxporteerd). De goederen worden in feite opnieuw aan A overgedragen, en vervolgens

²¹ Trouw, 24 oktober 2016

²² Europese Rekenkamer, Jaarverslag begrotingsjaar 2001

meermaals (vandaar de naam "carrousel") door A aan B en dan aan C doorverkocht. In feite kan het zijn dat de goederen slechts op papier bestaan.'

Carrouselfraude kan ingewikkelde vormen aannemen en er kunnen ondernemers in de schakel zitten die niets afweten van het feit dat carrouselfraude zich afspeelt. Ook wordt het onderzoek bemoeilijkt door tussenkomst van meerdere bedrijven in verschillende lidstaten van de Europese Unie. Het toezicht en de al moeizame samenwerking tussen lidstaten wordt hierdoor onder druk gezet.

Carrouselfraude wordt mogelijk gemaakt doordat de afdracht van de btw en aftrek van voorbelasting van één prestatie niet op hetzelfde tijdstip plaatsvindt. De belastingplichtige moet de btw op aangifte voldoen die hij in rekening brengt aan zijn afnemer. De btw wordt niet afgedragen. Tevens kan de afnemer de btw in aftrek brengen als voorbelasting welke hij heeft betaald aan zijn leverancier. De afdracht van de btw en de aftrek van voorbelasting van de btw van één transactie vallen hierdoor niet samen.²³

Bij carrouselfraude gaat het voornamelijk om producten die waardevol en makkelijk te vervoeren zijn. Hierbij kun je bijvoorbeeld denken aan mobiele telefoons maar ook andere elektronica. Deze producten worden snel vernieuwd en derhalve komen er veel op de markt terecht. Tevens kan gebruik worden gemaakt van goederen die geen waarde hebben. Deze worden verpakt in dozen welke niet geopend mogen worden om de waarde te behouden. Een derde die deze dozen ontvangt heeft geen idee dat er waardeloze goederen in de dozen zitten.²⁴ Het starten van een carrouselfraude gaat dan relatief gemakkelijk en goedkoop. Bij echte producten kan de ploffer tegen lagere prijzen de goederen aanbieden aan afnemers zodat de markt gemakkelijker kan worden betreden. Tevens doen de producten een rondje en hoeft niet telkens te worden ingekocht en is deze fraudevorm aantrekkelijk om zijn lage kosten. Een ploffer wordt omschreven als een geregistreerde handelaar die potentie heeft om goederen of diensten te verwerven door middel van frauduleus te handelen zonder btw te betalen, maar wel deze goederen of diensten met btw te leveren. De btw wordt door de ploffer nooit afgedragen aan de Belastingdienst.²⁵

Tevens heeft carrouselfraude plaatsgevonden met handel in diensten. Dit betreft de handel in emissierechten. Dit alles is begonnen met het Kyoto-protocol. De handel gebeurt tussen partijen onderling en via handelsbeurzen. Deze dienst kan worden overgedragen naar een partij in een andere lidstaat met de verleggingsregel die dan van toepassing is. Tevens vindt daarna een lokale levering plaats waar btw in rekening wordt gebracht en aftrek op voorbelasting bestaat. Dit alles kan bij emissierechten elektronisch gebeuren.²⁶ Omdat de winst van de fraude is gelegen in het niet afdragen van de btw, kan er bij inkoop van emissierechten gemakkelijker worden geconcurrereerd

²³ R.A. Wolf, *Hoofdstuk 2; Het btw-stelstel: voedingsbodemp voor carrouselfraude?*, in 'Carrouselfraude', Fiscaal Wetenschappelijk Reeks nr. 15, p.4

²⁴ R.A. Wolf, *Hoofdstuk 3; Het fenomeen carrouselfraude*, in 'Carrouselfraude', Fiscaal Wetenschappelijke Reeks nr.15, p.4

²⁵ Rapport Europese Rekenkamer 2008

²⁶ R.A. Wolf, *Hoofdstuk 3; Het fenomeen carrouselfraude*, in 'Carrouselfraude', Fiscaal Wetenschappelijke Reeks nr.15, p.6

door een hogere prijs te bieden. Deze emissierechten kunnen dan weer onder de normale prijs worden verkocht.

2.4.2) Gevolgen van carrouselfraude

In 2000 kwam de onderkenning van de Europese Commissie dat het 'tijdelijke' btw-stelsel met intracommunautaire prestaties mogelijk carrouselfraude in de hand werkt. De oorzaak zou hebben gelegen bij de producten die bij handelingen tussen lidstaten zonder btw kunnen worden verkocht door het toepassen van het nultarief. De btw neemt naar schatting 15 tot 25 percent voor zijn rekening van de totale handel binnen de Europese Unie. De handel in de Europese Unie met betrekking tot de btw-inkomsten werd geschat op 162,17 miljard euro en carrouselfraude zou een omvang hebben van 5% van dit totaal, oftewel 8 miljard euro per jaar.²⁷ Een harde aanpak was dus gewenst.

Pas in 2006 kwam een opdracht van de Europese Commissie aan de lidstaten om een schatting te maken van de fraude. In 2009 werd een berekening van het btw-verlies gemaakt over de destijds 25 lidstaten. Deze werd vastgesteld door de in theorie berekende btw-ontvangsten met de daadwerkelijk ontvangen btw te vergelijken. De cijfers werden bekendgemaakt op rond de 100 miljard euro. Ook Europol kwam met een schatting van de schade door carrouselfraude in emissierechten. De schatting kwam uit op een bedrag van ongeveer 5 miljard euro.²⁸ Over de intracommunautaire btw-fraude in Nederland is berekend dat in de periode 2003-2007 de fiscus € 654 miljoen aan financiële schade heeft geleden. De berekening betrof alleen gevallen waarin strafrechtelijk een onderzoek naar is geweest en dus is dit mogelijk niet de werkelijke schade.²⁹

De schade van carrouselfraude is groot doordat de Belastingdienst wel de gevraagde aftrek van voorbelasting verleent maar de fraudeur de btw niet afdraagt. Hierdoor wordt de verschuldigde btw over de productie- of distributieketen niet ingevorderd. Ook vindt er geen eindverbruik plaats door het draaiend houden van de carousel. Derhalve is er sprake van een belastinguitgave. Dit verschijnsel komt voor doordat het recht op aftrek van voorbelasting en de betaling van de btw bij verschuldigdheid niet tegelijkertijd plaatsvinden. De aangiften omzetbelasting worden niet gezamenlijk ingediend.³⁰ De gevolgen van carrouselfraude zijn dus aanzienlijk. De niet afgedragen btw door de fraudeur zorgt er namelijk voor dat de concurrentie wordt verstoord door de mogelijkheid van de fraudeur om een hogere prijs te bieden voor de inkoop en een lagere prijs aan te bieden bij de verkoop met alle gevolgen van dien voor deelnemers die wel bonafide zijn.

2.5) Het Europese recht en de Btw-richtlijn

2.5.1) De Btw-richtlijn

²⁷ R.A. Wolf, *Hoofdstuk 2; Het btw-stelstel: voedingsbodemp voor carrouselfraude?*, in 'Carrouselfraude', Fiscaal Wetenschappelijk Reeks nr. 15, p.3

²⁸ R.A. Wolf, *Hoofdstuk 3; Het fenomeen carrouselfraude*, in 'Carrouselfraude', Fiscaal Wetenschappelijke Reeks nr.15, p.13

²⁹ Algemene Rekenkamer rapport 2009, Intracommunautaire btw-fraude

³⁰ R.A. Wolf, *Hoofdstuk 3; Het fenomeen carrouselfraude*, in 'Carrouselfraude', Fiscaal Wetenschappelijke Reeks nr.15, p.4

De Nederlandse omzetbelasting is gebaseerd op Europese richtlijnen, zoals de Btw-richtlijn. De Btw-richtlijn moet in het nationale recht worden geïmplementeerd. De lidstaten bepalen zelf hoe dit gebeurt. Ook kan een richtlijn directe werking hebben en door belastingplichten worden ingeroepen mochten de nationale bepalingen strijdigheden vertonen.³¹ De nationale rechter of de overheid bepaalt dan of de verplichting is nagekomen die voortvloeit uit de desbetreffende richtlijn. De interpretatie moet conform de richtlijn zijn. De nationale rechter kan met een beroep op een algemeen rechtsbeginsel van het Europese recht de nationale recht verwerpen. Hier is dan geen sprake van een voorgeschreven wet die is gebaseerd op een richtlijn, maar van Europees recht dat rechtstreekse werking heeft.³²

2.5.2) Invloed van het Europese recht op de nationale wetgeving

Het Europese recht heeft zijn invloed op Nederland en alle lidstaten van de Europese Unie. Deze invloed gaat gepaard met verplichtingen zoals de verplichting tot richtlijnconforme interpretatie en het toepassen van de algemene rechtsbeginselen.³³

Het Europese recht dat via richtlijnen de lidstaten voorschrijft hoe zij hun nationale wetgeving moeten vormgeven is niet altijd even duidelijk. Onder andere door het toetsen aan de algemene rechtsbeginselen probeert het HvJ EU of vóór 1 december 2009 het HvJ EG met arresten uitleg te geven. Voor het Europese recht zijn deze rechtsbeginselen een mogelijkheid om de wetgeving in de lidstaten te toetsen. Tevens kan door middel van de algemene rechtsbeginselen het optreden van de lidstaten worden getoetst.³⁴

Het Europese recht heeft zijn invloed op het nationale recht van de lidstaten als de uitvoering van de wettelijke regeling binnen de werking van het Europese recht valt. Dit is het geval wanneer het nationale recht uitvoering geeft aan het Europese recht. Uitvoering aan het Europese recht wordt gegeven bij de omzetting van een richtlijn in de nationale wet of als een verordening in werking wordt gesteld. Hierbij kan men denken aan de werking van intracommunautaire prestaties welke gebaseerd zijn op de (Europese) Btw-richtlijn.³⁵ Als sprake is van een intracommunautaire levering, is de Wet OB 1968 van toepassing die gebaseerd is op de Btw-richtlijn. Ook wanneer de nationale regelingen de verdragsvrijheden beperken vallen deze binnen het Europese recht. Dit is het geval indien discriminatie plaatsvindt door verschillende behandelingen tussen lidstaten. De discriminatie zorgt er dan voor dat o.a. het vrije verkeer van goederen of vrijheid van vestiging in de knel komt. Indien dit het geval is, worden deze beperkingen getoetst aan de algemene rechtsbeginselen.³⁶ Daarnaast moeten de lidstaten rechtsbescherming bieden, de volle werking van de normen van Europa en de

³¹ HvJ EG 4 december 1974, zaak C-41/74 (Van Duyn)

³² L.J.A. Pieterse, *Omzetbelasting of de almacht van het Europese recht*, Weekblad Fiscaal Recht 2013/1399, p.2

³³ L.J.A. Pieterse, *Omzetbelasting of de almacht van het Europese recht*, Weekblad Fiscaal Recht 2013/1399, p.1

³⁴ J.A.R. van Eijdsden, *De invloed van het Unierecht op het formele belastingrecht en het fiscale procesrecht: over beginselen en vrijheden*, Tijdschrift Formeel Belastingrecht 2014/01, p.4

³⁵ HvJ EG 13 juli 1989 Zaak C-5/88 (Wachauf) en HvJ EU 22 oktober 2013 zaak C-276/12 (Sabou)

³⁶ J.A.R. van Eijdsden, *De invloed van het Unierecht op het formele belastingrecht en het fiscale procesrecht: over beginselen en vrijheden*, Tijdschrift Formeel Belastingrecht 2014/01, p.5

bescherming van deze normen en rechten verzekeren, ook al gaat dit gepaard met het buiten toepassing laten van regels van de nationale procedure.³⁷

De rol van het HvJ EU is omschreven in Art. 19 van het EU-Verdrag:

'Het Hof van Justitie van de Europese Unie omvat het Hof van Justitie, het Gerecht en gespecialiseerde rechtbanken. Het verzekert de eerbiediging van het recht bij de uitlegging en toepassing van de Verdragen.'

Er wordt geen toegang verleend tot het Europese recht en de werking van de rechtsbeginselen indien sprake is van fraude. Ook indien belastingplichtige 'wist of had moeten weten' dat hij betrokken is aan fraude is dit het geval.

2.6) Fraude en 'wist of had moeten weten'

We spreken van fraude indien bewust niet of te weinig belasting wordt afgedragen. Het begrip heeft zich verder uitgebreid in de zaak Kittel. Hierin is beoordeeld of de ondernemer recht had op aftrek van voorbelasting, indien de belastingplichtige 'wist of had moeten weten' dat hij door zijn aankoop betrokken was bij fraude. Uit de uitspraak volgt dat in geval van fraude geen beroep kan worden gedaan op het Europese recht en dus bieden de Europese rechtsbeginselen geen bescherming.³⁸

Bij een intracommunautaire levering en daarna een intracommunautaire verwerving kan sprake zijn van een afnemer die niet te goeder trouw is. De leverancier kan zich van geen kwaad bewust zijn doordat de afnemer aan de leverancier alle benodigde papieren laat zien. Tevens kan de afnemer het vervoer regelen zodat alles op papier correct is en de leverancier niet weet dat de goederen niet worden afgeleverd aan de afnemer die op de factuur is aangegeven.³⁹ Bij ontdekking van de fraude zijn de fraudeurs meestal al vertrokken en de Belastingdienst doet dan onderzoek naar alle ondernemers in de keten om te kijken of naheffing van de btw nog mogelijk is.⁴⁰

Van deze bonafide ondernemers wordt zorgvuldigheid verwacht en wordt getoetst of zij voldaan hebben aan hun onderzoeksplicht.⁴¹ Hierbij kan men denken aan de prijs die wordt betaald voor het aankoop van het goed en denken aan beschikkingen over informatie waaruit een redelijk handelende ondernemer zou kunnen beoordelen of al dan niet sprake is van fraude of met fraudegevoelige zaken bezig te zijn. De bewijslast ligt hier bij de Belastingdienst.⁴² De nakoming van gemaakte afspraken met de Belastingdienst zal van doorslaggevende factor kunnen zijn bij het bepalen of de belastingplichtige al het redelijke heeft gedaan om niet betrokken te zijn bij fraude.⁴³

³⁷ HvJ EG 9 maart 1978, zaak 106/77 (Simmenthal)

³⁸ HvJ EG 6 juli 2006, zaak C-439/04 (Kittel)

³⁹ R.A. Wolf, *Hoofdstuk 6: Het nultarief bij carrouselfraude*, in 'Carrouselfraude', Fiscaal Wetenschappelijk Reeks nr. 15, p.1

⁴⁰ M. Lambregts, *Over de oplettend koopman, diens wetenschap en zorgvuldigheid*, Weekblad Fiscaal Recht 2013/1468, p.1

⁴¹ HvJ EU 21 juni 2012, zaak C-80/11 (Mahageben en David)

⁴² HvJ EU 21 juni 2012, zaak C-80/11 (Mahageben en David)

⁴³ M. Lambregts, *Over de oplettend koopman, diens wetenschap en zorgvuldigheid*, Weekblad Fiscaal Recht 2013/1468, p.3

Het HvJ EU heeft zich uitgesproken om aftrek van voorbelasting en het nultarief bij een intracommunautaire levering te weigeren indien ook aan alle wettelijke vereisten is voldaan, mits voldoende wordt bewezen dat de belastingplichtige 'wist of had moeten weten' dat hij deelnam aan fraude. Hierbij is het niet van belang of de fraude zelf wordt gepleegd of door een ander in een andere lidstaat. Volgens het HvJ EU kan niemand in geval van misbruik of bedrog een beroep doen op het Europese Recht.⁴⁴

2.7) Tussenconclusie

In de Nederlandse wetgeving is de Wet OB 1968 opgenomen. De Wet OB 1968 is gebaseerd op de Btw-richtlijn. Het Europese recht dat via richtlijnen, zoals de Btw-richtlijn, de lidstaten voorschrijft hoe zij hun nationale wetgeving moeten vormgeven is niet altijd even duidelijk. Onder andere door het toetsen aan de algemene rechtsbeginselen probeert het HvJ EU/HvJ EG met arresten uitleg te geven. Het HvJ EU/HvJ EG past door middel van het toetsen aan de Europese rechtsbeginselen toe in hoeverre de uitvoering van de nationale btw-wetgeving door lidstaten in strijd is met het Europese recht.

Carrouselfraude kan voorkomen door het huidige btw-stelsel van intracommunautaire prestaties waarin sprake is van een intracommunautaire levering en een intracommunautaire verwerving. De hoofdregel is dat bij een intracommunautaire levering het nultarief van toepassing is. Op deze manier kan een intracommunautaire levering zonder omzetbelasting de lidstaat verlaten. De afnemer is bij een intracommunautaire verwerving omzetbelasting verschuldigd in de lidstaat van aankomst van het vervoer van de goederen. Het in die lidstaat geldende belastingtarief is van toepassing. Als de verwerver recht heeft op aftrek van voorbelasting, zal de verwerver de verschuldigde omzetbelasting op de aangifte over dezelfde periode in aftrek kunnen brengen. Per saldo wordt dan geen omzetbelasting afgedragen.

Bij carrouselfraude wordt bij de intracommunautaire levering het nultarief toegepast en bij de intracommunautaire verwerving geen btw aan de Belastingdienst afgedragen. Hierdoor kan de fraudeur tegen concurrerende prijzen binnenlandse leveringen doen. De winst van de fraudeur is het niet afgedragen btw die wel in de verkoopprijs in de binnenlandse levering wordt berekend.

⁴⁴ HvJ EU 18 december 2014, zaak C-131/13 (Italmoda)

Hoofdstuk 3) Het nultarief en het recht op aftrek van voorbelasting

3.1) Inleiding

In het huidige btw-stelstel voor intracommunautaire prestaties speelt het nultarief een grote rol bij carrouselfraude. Indien aan de voorwaarden van een intracommunautaire levering wordt voldaan, moet het nultarief worden toegepast. Daartegenover staat dat indien intracommunautair wordt verworven, btw in die lidstaat moet worden afgedragen en recht op aftrek van voorbelasting bestaat. De goederen verlaten het lidstaat van vertrek zonder btw en kunnen tegen concurrerende prijzen in de lidstaat van verwerving worden aangeboden. De btw wordt in de verkoopprijs berekend, maar wordt niet afgedragen door de fraudeur. De ondernemer die binnenlands zijn aankoop doet, kan echter wel de voorbelasting in aftrek brengen. Hierdoor ontstaat een belastinguitgave.

Het toetsen aan de voorwaarden voor het toepassen van het nultarief en het recht op aftrek van voorbelasting is een belangrijke controle van de nationale fiscale diensten voor het beperken van de schade die wordt veroorzaakt door carrouselfraude. Indien niet aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan, wordt het nultarief en/of het aftrek van voorbelasting mogelijk geweigerd. De voorwaarden zullen in de volgende paragrafen worden omschreven. De zaken waarin het nultarief en het recht op aftrek van voorbelasting werden geweigerd, hebben soms geleid tot prejudiciële vragen aan het HvJ EU/HvJ EG. Het Hof van Justitie heeft door het toetsen aan de algemene rechtsbeginselen antwoord gegeven of de weigering van het nultarief en/of de weigering van het recht op aftrek van voorbelasting in strijd is met het Europese recht. In mijn onderzoek zijn met name het fiscale neutraliteitsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel van belang.

De weigering van het nultarief en de weigering van het recht op aftrek van voorbelasting hebben niet direct het bestrijden van carrouselfraude tot gevolg, maar is een noodzaak om de financiële schade te beperken en belastingplichtigen te laten voldoen aan de voorwaarden van intracommunautaire prestaties. Het doel van dit hoofdstuk is te onderzoeken hoe de Europese rechter met toepassing van het neutraliteitsbeginsel en/of het evenredigheidsbeginsel antwoord geeft of de uitvoering van de nationale wetgeving in overeenstemming is met het Btw-richtlijn en/of deze rechtsbeginselen al dan niet bescherming bieden aan belastingplichtigen.

3.2) Het nultarief

3.2.1) Inleiding

De Wet OB 1968 is gebaseerd op de Btw-richtlijn. De belastbare feiten worden in de Nederlandse wet omschreven in artikel 1 van de Wet OB 1968. In het eerste lid onderdeel a wordt geschreven dat leveringen van goederen en diensten die in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht aan omzetbelasting zijn onderworpen. Indien sprake is van een levering aan een andere lidstaat, is er sprake van een intracommunautaire levering. Als aan de voorwaarden voor het toepassen van het nultarief wordt voldaan, kan het nultarief worden toegepast. In deze paragraaf bespreek ik eerst het nultarief in de Btw-

richtlijn en in de Wet OB 1968. Daarna bespreek ik de voorwaarden voor het toepassen van het nultarief omschreven in de Nederlandse jurisprudentie en toets ik of de weigering van het nultarief door de lidstaten met toepassing van de nationale wetgeving in strijd is met het Europese recht.

3.2.2) Het nultarief in de Btw-richtlijn

In artikel 14 Btw-richtlijn is een levering van goederen een belastbare handeling. Echter ingevolge artikel 138 Btw-richtlijn moeten de lidstaten vrijstelling verlenen voor de levering van goederen, door of voor rekening van de verkoper of de afnemer verzonden of vervoerd naar een plaats buiten hun 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. Dit zijn de materiële voorwaarden genoemd in de Btw-richtlijn.

Wel is in de Btw-richtlijn vastgesteld dat de lidstaten zelf nadere formele voorwaarden kunnen stellen voor het al dan niet toestaan van het nultarief.⁴⁵ Hierbij dienen de lidstaten rekening te houden met het bewijs dat de leverancier van de lidstaat van vertrek moet aanleveren. Tevens kunnen de lidstaten maatregelen nemen om de juiste heffing van belastingen te waarborgen en fraude te voorkomen.⁴⁶ De algemene beginselen moeten hierbij in acht worden genomen.

3.2.3) Het nultarief in de Wet OB 1968

Het nultarief mag volgens tabel II, post a.6 van de Wet OB 1968 worden toegepast indien de goederen zijn vervoerd naar een andere lidstaat en de goederen aldaar zijn onderworpen aan heffing van belasting ter zake van een intracommunautaire verwerving van die goederen.

Het aantonen van het ondernemerschap van degene die intracommunautair verwerft in de andere lidstaat en het aantonen dat het vervoer naar een andere lidstaat heeft plaatsgevonden zijn de hoofdvoorwaarden voor het toepassen van het nultarief. Dit moet aan de hand van 'boeken en bescheiden' worden aangetoond.⁴⁷ Daarnaast moet de leverancier in bezit zijn van een btw-identificatienummer van de afnemer. Door middel van het btw-identificatienummer kan de positie van de verwerfer worden aangetoond. Via VIES kan dit nummer worden gecontroleerd. In de wet staat beschreven dat het btw-identificatienummer op de factuur moet staan van de leverancier en van de afnemer.⁴⁸

Hoewel de benaming anders is, zal ik in het vervolg van mijn onderzoek de benaming gebruiken zoals wij die in onze nationale wet kennen, namelijk het nultarief.

3.2.4) Het nultarief in de Nederlandse jurisprudentie

De voorwaarden voor het toepassen van het nultarief zijn ook in de Nederlandse jurisprudentie behandeld. De Hoge Raad heeft bepaald dat voor het toepassen van het nultarief het btw-identificatienummer geen hoofdvereiste kan zijn.⁴⁹ Als sprake is van

⁴⁵ Art. 141 Btw-richtlijn

⁴⁶ Art. 273 Btw-richtlijn

⁴⁷ Art. 12 Uitv. besl. OB 1968

⁴⁸ Art. 12, tweede lid, onderdeel a, sub 2 Uitv. besl. OB 1968

⁴⁹ Hoge Raad, 18 juni 2004, zaaknr. 38/783, BNB 2004/316

een intracommunautaire levering naar een ander lidstaat en als deze goederen daar aan heffing zijn onderworpen (intracommunautaire verwerving), kan het nultarief worden toegepast.⁵⁰

Een situatie als deze heeft zich in Nederland afgespeeld. In deze situatie was sprake van een leverancier die vanuit Nederland een intracommunautaire levering had verricht en de afnemer in Spanje de intracommunautaire verwerving. Op papier leek alles in orde. Alleen de ondernemer in Nederland had geen geldige btw-identificatienummer van zijn afnemer in Spanje. Een naheffing volgde bij de Nederlandse leverancier.

De zaak werd vervolgens behandeld door het Gerechtshof Den Bosch. Het hof stelde vast dat sprake was van een intracommunautaire levering gevolgd door een intracommunautaire verwerving. Omdat Tabel II, post a 6 van de Wet OB 1968 als materiële voorwaarden kent dat de goederen vervoerd moeten zijn naar een andere lidstaat en de goederen in die lidstaat zijn onderworpen aan belastingheffing, werd door het Gerechtshof Den Bosch aan deze voorwaarden getoetst. In het geding was of het nultarief van toepassing was zonder een geldige btw-identificatienummer.⁵¹ Ook de Hoge Raad verwees naar de wettelijke vereisten voor het toelaten van de toepassing van het nultarief. De voorwaarden waren in casu voldaan. Ook al schreef artikel 12 van de Uitvoeringsbesluit Omzetbelasting dat het nultarief alleen kon worden toegepast mits met 'boeken en bescheiden' was aangetoond. De Hoge Raad was van mening dat het Uitvoeringsbesluit niet aangaf bij wie deze 'boeken en bescheiden' aanwezig moesten zijn. Tussen partijen was vast komen te staan dat aan de wettelijke bepalingen was voldaan. Aantonen met 'boeken en bescheiden' vond de Hoge Raad derhalve overbodig.

Naar aanleiding van dit arrest van de Hoge Raad is in het Uitvoeringsbesluit opgenomen dat voor het nultarief vereist is dat de leverancier over een geldige btw-identificatienummer van zijn afnemer moet beschikken.⁵² In de Btw-richtlijn zijn geen specifieke regels voor het toekennen of weigeren van het btw-identificatienummer. Dit leidt er uiteindelijk toe dat de behandeling tussen lidstaten verschillend is.⁵³ Ook de betaling van btw in de andere lidstaat is volgens jurisprudentie niet de doorslaggevende factor voor het toepassen van het nultarief.⁵⁴ Van belang is of sprake is van een goede werking van het btw-stelsel. De goede werking kan bijvoorbeeld worden tegengewerkt door het opstellen van foutieve facturen.⁵⁵ Indien de goede werking in het gedrang komt, kan de toepassing van het nultarief worden geweigerd.⁵⁶

3.2.5) Toetsing aan de voorwaarden van het nultarief door de Europese rechter

De nationale fiscale diensten toetsen de voorwaarden voor het toepassen van het nultarief zoals die zijn opgenomen in de eigen wetboek. Indien de weigering van het nultarief via de nationale wetgeving mogelijk niet overeenstemt met de Btw-richtlijn,

⁵⁰ Hoge Raad, 18 juni 2004, zaaknr. 38/783, BNB 2004/316

⁵¹ R.A. Wolf, *Hoofdstuk 6; Het nultarief bij carrouselfraude*, in 'Carrouselfraude', Fiscaal Wetenschappelijk Reeks nr. 15, p.1

⁵² Art. 12, tweede lid, onderdeel a, sub 2 Uitv. besl. OB 1968

⁵³ R.A. Wolf, *Hoofdstuk 6; Het nultarief bij carrouselfraude*, in 'Carrouselfraude', Fiscaal Wetenschappelijk Reeks nr. 15, p.3

⁵⁴ HvJ EU 7 december 2010, zaak C-285/09 (R)

⁵⁵ M.M.W.D. Merckx en M.H.T. Verstappen, *Italmoda: Wat past klopt niet*, Weekblad Fiscaal Recht 2015/655, p. 4

⁵⁶ Art. 138 Btw-richtlijn

kan de situatie leiden tot prejudiciële vragen aan de Europese rechter. Hieronder bespreek ik een aantal belangrijke arresten.

3.2.5.1) HvJ EG 27 september 2007, zaak C-409/04 (Teleos)

In zaak Teleos leverden Engelse handelaren telefoons aan een Spaanse onderneming. Bij de levering werd het nultarief bij intracommunautaire leveringen toegepast. De telefoons werden in een opslag in Engeland afgeleverd en de Spaanse onderneming wilde de toestellen via het opslagloods vervoeren naar Frankrijk en Spanje. De ingevulde transportdocumenten werden door de Engelse belastingdienst bekeken en beoordeeld. Daarna werd het nultarief toegepast door de Engelse handelaren. Bij nader onderzoek bleek dat de telefoons Engeland niet hadden verlaten. De Spaanse onderneming verkocht de telefoons aan Engelse afnemers. Het nultarief werd door de Engelse fiscale diensten alsnog geweigerd. De Engelse rechter concludeerde daarnaast dat de Engelse handelaren bij het aangaan van de transactie geen reden hadden fraude te vermoeden. Ook werd de opslagloods en de afnemer op betrouwbaarheid onderzocht.

Prejudiciële vragen volgde aan het HvJ EG. Het HvJ EG benadrukte ten eerste dat een intracommunautaire levering en een intracommunautaire verwerving feitelijk één economisch verrichting vormden. Tegenover elke belaste verwerving staat een vrijgestelde levering. Hiermee werd dubbele belasting vermeden en de neutraliteit van het btw-stelsel gewaarborgd. Daarnaast concludeerde het HvJ EG dat een intracommunautaire levering/verwerving pas aan de orde kon zijn als de goederen de lidstaat van verkoper daadwerkelijk hadden verlaten. Ook constateerde het HvJ EG dat de Zesde richtlijn (de voorganger van de Btw-richtlijn) het nultarief voor intracommunautaire leveringen koppelde aan een drietal voorwaarden:

- een afnemer met een zekere hoedanigheid;
- de overgang op de afnemer van de macht om als eigenaar te beschikken; en
- vervoer of verzending naar een andere lidstaat.

In Teleos werd geconcludeerd dat het leveren van bewijs die nodig is om het nultarief toe te passen, niet kan worden verlangd dat dit bewijs ook achteraf met de materiële werkelijkheid overeenstemt. Dit was in strijd met het rechtszekerheidsbeginsel. Daarnaast concludeerde het HvJ EG dat het volledig toerekenen van de last van de btw aan de leverancier het btw-stelsel niet noodzakelijkerwijze beter tegen fraude of misbruik door de afnemer zou beschermen. De maatregel ging dan te ver ten opzichte van de te bereiken resultaat. Dit was in strijd met het evenredigheidsbeginsel.⁵⁷

3.2.5.2) HvJ EG 27 september 2007, zaak C-146/05 (Collée)

Collée had auto's verkocht aan een handelaar in België. Om een provisie te ontvangen, zijn de auto's op papier geleverd aan een Duitse afnemer die op zijn beurt leverde aan de Belgische handelaar. Provisie werd enkel ontvangen indien de afnemers uit Duitsland kwamen. Na controle door de fiscale diensten corrigeerde Collée de fictieve verkoop aan de Duitser en deed aangifte van de feitelijke verkoop aan België. De Duitse fiscus weigerde toepassing van het nultarief. Duitsland stelde als voorwaarde dat de toepasselijkheid van het nultarief met boekhoudkundige stukken bewezen moest worden en voor dit bewijs benodigde opnamen in de boeken van een ondernemer moesten hierbij doorlopend en direct na het verrichten van de betrokken handeling

⁵⁷ R.A. Wolf, *Wie betaalt de rekening?*, Weekblad Fiscaal Recht 2007/1225, p.2 en p.3

worden verricht. Aan deze formele voorwaarde werd niet voldaan. De boekingen als intracommunautaire levering waren gedaan na de belastingcontrole. Wel was vast komen te staan dat materieel gezien sprake was geweest van een intracommunautaire levering. De vraag aan het HvJ EG was of in een geval als deze het nultarief mag worden geweigerd indien niet tijdig was voldaan aan bepaalde formele voorwaarden.

Volgens het HvJ EG zijn de lidstaten verplicht om voorwaarden voor de toepassing van het nultarief vast te stellen, maar de Btw-richtlijn geen regels bevatte hoe het bewijs geleverd moest worden. Daarnaast mogen de lidstaten specifieke verplichtingen opleggen aan belastingplichtigen met het oog op een juiste heffing of het voorkomen van fraude. Daarbij moet het neutraliteit van de btw gewaarborgd worden en de rechtsbeginselen in acht worden genomen.

Het koppelen van het toepassen van het nultarief aan formele voorwaarden zonder rekening te houden aan materiele vereisten ging verder dan nodig is voor een juiste belastingheffing. Een juiste belastingheffing is van toepassing als het nultarief kan worden toegepast indien aan de materiele voorwaarden zijn voldaan. Omdat materieel gezien sprake was van een intracommunautaire levering zou het weigeren van toepassing van het nultarief leiden tot dubbele heffing. Een belaste intracommunautaire levering in de lidstaat van levering en een belaste intracommunautaire verwerving in lidstaat van aankomst. Dit is in strijd met het fiscale neutraliteitsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel. Om strijdigheden met het Europese recht te voorkomen, moest het nultarief worden toegepast ook als was niet aan formele voorwaarden voldaan. Slechts als de schending van de formele voorwaarden het leveren van het bewijs dat aan de materiele voorwaarden is voldaan verhindert, mag het nultarief worden geweigerd.

Daarnaast werd de herziening besproken. Collée had de intracommunautaire levering bewust achtergehouden. De belaste binnenlandse levering werd herzien naar een vrijgestelde intracommunautaire levering. Het Hof concludeerde dat een herziening slechts mogelijk is als elk gevaar van verminderende belastinginkomsten was uitgesloten. Indien de bovenstaande situatie heeft geleid tot verminderende belastinginkomsten was naheffing terecht. Indien de bovenstaande situatie niet heeft geleid tot verminderende belastinginkomsten moet het nultarief worden toegepast. Het nultarief kan slechts worden toegepast als de handelingen niet in kader van fraude zijn verricht.⁵⁸

3.2.5.3) HvJ EG 27 september 2007, zaak C-184/05 (Twoh International)

Hierbij ging het om een Nederlandse handelaar die onderdelen had geleverd aan een afnemer in Italië. Het nultarief bij intracommunautaire levering werd toegepast. De goederen werden opgehaald door een transporteur die door de afnemer was geregeld. De vervoersdocumenten werden door de Italiaanse afnemer achteraf niet aan de Nederlandse handelaar toegestuurd. Hierdoor bevatte de administratie van de Nederlandse handelaar enkel een verkoopkopie en betalingsbewijs van het buitenland. Een naheffing volgde omdat naar het mening van de Belastingdienst het nultarief niet mocht worden toegepast. Het bewijs kon niet meer worden verkregen, omdat de vroegere afnemer failliet was.

⁵⁸ R.A. Wolf, *Wie betaalt de rekening?*, Weekblad Fiscaal Recht 2007/1225, p.2 en p.3

De Nederlandse handelaar gaf aan dat in casu de inspecteur hierbij de partij was om inlichtingen in te winnen bij de Italiaanse belastingdienst. De Hoge Raad stelde prejudiciële vragen aan het HvJ EG en vroeg zich af of de richtlijn wederzijdse bijstand en de verordening op het gebied van de indirecte belastingen in deze situatie de Belastingdienst verplichtte tot het actief inwinnen van inlichtingen in de andere lidstaat.

De bewijslast werd gesteld op degene die op het nultarief toepast. De leverancier moest het bewijs leveren dat aan de voorwaarden voor vrijstelling van een intracommunautaire levering werd voldaan. De richtlijn en de verordening waren niet vastgesteld om lidstaten te dwingen tot het uitwisselen van informatie over de intracommunautaire aard van een handeling als de betreffende belastingplichtige deze informatie niet kon leveren.⁵⁹

3.2.5.4) HvJ EU 6 september 2012, zaak C-273/11 (Mecsek Gabona)

Een Hongaars bedrijf sluit een overeenkomst voor de levering met een Italiaans bedrijf. Daarbij is overeengekomen dat de afnemer voor het vervoer zorgt. De kentekens van de vrachtauto's werden genoteerd bij vertrek en de bewijsstukken van aankomst in Italië werden afgetekend door de afnemer vanuit Italië aan de Hongaarse leverancier toegestuurd. Het btw-identificatienummer van de afnemer was geldig bevonden en er werden twee facturen uitgereikt. De eerste werd betaald, de tweede niet. Bij een controle door de Hongaarse Belastingdienst wordt aan Italië een verzoek om inlichten gedaan. De Italiaanse Belastingdienst kan de afnemer niet vinden. Op het adres woont een gezin en er is geen enkele vennootschap ingeschreven. Daarnaast had de Italiaanse afnemer nooit btw afgedragen en was ook niet bekend bij de Italiaanse Belastingdienst. Derhalve werd met terugwerkende kracht het btw-identificatienummer geschrapt. De Hongaarse Belastingdienst stelt dat het nultarief niet kan worden toegepast nu met terugwerkende kracht geen geldige btw-identificatienummer is. Er wordt een naheffingsaanslag met boete opgelegd.

In deze zaak was voornamelijk interessant hoe moet worden aangetoond of de goederen daadwerkelijk buiten de lidstaat van levering zijn gebracht. Het vervoer is geregeld door de afnemer en de afnemer stuurt daarna het bewijs na. De verkoper moet aantonen dat dit goed van de ene lidstaat naar een andere lidstaat is verzonden of vervoerd en dat het goed als gevolg hiervan het grondgebied van de lidstaat van levering fysiek heeft verlaten. Dit volgt onder andere uit arrest Teleos en arrest Twoh. Het HvJ EG concludeerde dat de verwachting van een bewijs als deze ertoe leidt dat bij de leverancier onzekerheid is of sprake is van een intracommunautaire levering. Het bewijs dat de verkoper levert aan de Belastingdienst is voornamelijk het bewijs dat wordt gekregen van de afnemer. De conclusie is dat indien de leverancier aan zijn verplichtingen inzake het bewijs van een intracommunautaire levering heeft voldaan, terwijl de afnemer zijn verplichtingen die contractueel is vastgesteld dat het goed buiten de lidstaat van levering wordt verzonden of vervoerd niet heeft voldaan, de btw door de afnemer moet worden betaald. Dus het nultarief blijft gelden.

Het nultarief kan worden geweigerd als aan de hand van objectieve elementen vaststaat dat de leverancier de op hem rustende bewijsplicht niet is nagekomen of hij wist of had moeten weten dat de door hem verrichte handeling deel uitmaakte van fraude door de

⁵⁹ R.A. Wolf, *Wie betaalt de rekening?*, Weekblad Fiscaal Recht 2007/1225, p.4

afnemer en hij niet alle hem ter beschikking staande redelijke maatregelen heeft genomen om te voorkomen zelf bij de fraude betrokken te raken. Daarnaast is het beschikken van een geldige btw-identificatienummer een formele voorwaarde dat geen afbreuk mag hebben voor het toepassen van het nultarief. De leverancier was in bezit van een geldige btw-identificatienummer en het afgeven van het btw-identificatienummer is de verantwoordelijkheid van de lidstaat in kwestie en is het in strijd met het evenredigheidsbeginsel als op basis van het achteraf niet geldig verklaren van de btw-identificatienummer het nultarief wordt geweigerd.⁶⁰

3.2.5.5) HvJ EU 27 september 2012, zaak C-587/10 (VSTR)

VSTR, een ondernemer in Duitsland verkoopt aan een onderneming in de Verenigde Staten. Deze onderneming heeft een filiaal in Portugal, maar is niet voor btw doeleinden geregistreerd. De filiaal in Portugal verkoopt de goederen door naar een in Finland gevestigde onderneming. Het vervoer wordt geregeld door de in de Verenigde Staten gevestigde onderneming. De goederen worden in Duitsland opgehaald en vervoerd naar Finland. VSTR gebruikt op de factuur het btw-identificatienummer van de Finse onderneming. De vraag is of toepassing van het nultarief mogelijk is indien het btw-identificatienummer van een andere partij wordt gebruikt. In de zaak VSTR worden de volgende drie voorwaarden genoemd voor een intracommunautaire levering:

- De afnemer moet een belastingplichtige (ondernemer) zijn;
- De afnemer moet als eigenaar over het goed gaan beschikken; en
- Er moet sprake zijn van een fysieke verplaatsing van de goederen van de ene naar de andere lidstaat.

Het btw-identificatienummer is een middel om de hoedanigheid van de afnemer te bepalen en wordt overwogen dat de leverancier erop mag vertrouwen dat de afnemer een ondernemer is als deze een btw-identificatienummer kan verschaffen, dit door de leverancier geverifieerd wordt en kan het ontbreken ervan niet in alle gevallen leiden tot weigering van het nultarief. Indien een leverancier op een andere manier kan aantonen dat de leverancier een ondernemer is, kan ook aan het materiele vereiste van de hoedanigheid worden voldaan. Hierbij dient de leverancier te goeder trouw te zijn en alles doet wat redelijkerwijs van hem kan worden verwacht.⁶¹

3.2.5.6) HvJ EU 20 oktober 2016, zaak C-24/15 (Plöckl)

Plöckl heeft een onderneming in Duitsland en koopt als ondernemer een auto. Deze auto wordt vervoerd naar Spanje met als doel het daar te verkopen. De verzending wordt met een vrachtbrief aangetoond. Deze auto wordt in Spanje verkocht aan een onderneming. De transactie wordt verwerkt als een intracommunautaire levering aan de Spaanse onderneming. De Duitse fiscale diensten nemen het echter in aanmerking als een intracommunautaire overbrengen en deze is vervolgens aan Duitse btw onderworpen aangezien Plöckl niet beschikt over een btw-identificatienummer van de Spaanse afnemer. Het toepassen van het nultarief werd geweigerd.

De voorwaarden omschreven in de Btw-richtlijn en genoemd in arrest Teleos en VSTR werden getoetst. Waarin onder andere wordt geconcludeerd dat het fiscale neutraliteitsbeginsel vereist dat indien aan de materiele voorwaarden zijn voldaan, het

⁶⁰ H. Hop, *Fraude bij intracommunautaire leveringen: over goede trouw en intrekking btw-nummers*, BtwBrief 2012/108, p.3

⁶¹ M. Prevoe en R.H.H.M. Kostons, *De rol van het btw-identificatienummer na VSTR*, BTW-Bulletin 2012/116

nultarief moet worden verleend ongeacht niet aan bepaalde formele voorwaarden wordt voldaan.

In casu bewijst het btw-identificatienummer dat Plöckl de auto overbrengt in kader van zijn belastbare activiteit, maar het bewijs kan niet enkel afhangen van het btw-identificatienummer. De hoedanigheid van belastingplichtige hangt volgens de Btw-richtlijn niet af van het feit dat een btw-identificatienummer in bezit is. Daarnaast is geen sprake van opzettelijke fraude en beschikt de Belastingdienst over de nodige gegevens om vast te stellen dat aan de materiele vereisten is voldaan. Het nultarief mocht niet worden geweigerd omdat de weigering in strijd is met het neutraliteitsbeginsel. Het niet voldaan aan de formele vereisten leidt er niet toe dat inbreuk op het neutraliteitsbeginsel wordt toegestaan.⁶²

3.2.5.7) HvJ EU 9 februari 2017, zaak C-21/16 (Euro Tyre II)

Euro Tyre, een in Nederland gevestigde groep, heeft een filiaal in Portugal die zich bezighoudt met verkoop in Portugal en Spanje. Voor de intracommunautaire levering aan Spanje wordt gebruikgemaakt van het nultarief. Een naheffing wordt opgelegd omdat ten onrechte gebruik zou zijn gemaakt van het nultarief. De Spaanse vennootschap van Euro Tyre was op het tijdstip van de levering niet in Spanje geregistreerd voor btw doeleinden en niet ingeschreven in de VIES database. De voorwaarde die in Portugal werd gesteld voor de toepassing van de vrijstelling is vereist dat de afnemer in de lidstaat van verwerving onder een btw-regeling valt.

Euro Tyre stelt dat de regeling in Portugal een onjuiste omzetting van de Btw-richtlijn is. Het HvJ EU toetste hierbij aan de in de Btw-richtlijn geldende materiële voorwaarden. Zoals in VSTR en Plöckl al werd geconcludeerd kon de formele voorwaarde weigering van het nultarief niet in de weg staan, tenzij sprake is van opzettelijke deelname aan fraude en het niet voldoen aan een formeel vereiste tot twijfel leidt dat aan de materiele vereisten is voldaan. Dit is in strijd met het neutraliteitsbeginsel. Enkel indien het niet voldoen aan de formele vereisten kan leiden tot verhindering tot het leveren van bewijs of aan de materiele voorwaarden is voldaan, mag het nultarief worden geweigerd.⁶³

In de jurisprudentie is ook een situatie geweest waarbij de leverancier de identiteit van de verkrijger heeft verborgen om niet aan de btw te voldoen. In dit geval mag het nultarief worden geweigerd.⁶⁴ Hierbij is namelijk fraude een beslissende factor, dus erkent het HvJ EU dat geen sprake is van strijdigheden met het evenredigheidsbeginsel indien de belastingplichtige achteraf wordt verplicht tot betaling van de btw.

3.3) Het recht op aftrek van voorbelasting

3.3.1) Inleiding

De Wet OB 1968 is gebaseerd op de Btw-richtlijn. In het btw-stelsel is het recht op aftrek van voorbelasting van fundamenteel belang. Op deze manier wordt bereikt dat geen btw drukt op ondernemers, maar de btw slechts drukt op de uiteindelijke consument.

⁶² K. Verburg, *Nultarief: neutraliteit versus fraude*, BTW-bulletin 2017/22, p.2

⁶³ B.T.J.G. van Osch en M.W.J. Timmers, *Te goeder trouw over de grens?*, BtwBrief 2017/30, p.3

⁶⁴ HvJ EU 7 december 2010, zaak C-285/09 (R)

In deze paragraaf bespreek ik eerst het recht op aftrek van voorbelasting in de Btw-richtlijn en in de Wet OB 1968. Daarna toets ik of de weigering van het recht op aftrek van voorbelasting door de lidstaten met toepassing van de nationale wetgeving in strijd is met het Europese recht.

3.3.2) Het recht op aftrek van voorbelasting in de Btw-richtlijn

Uit de Btw-richtlijn volgt dat ondernemers recht hebben op aftrek van voorbelasting voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen van een belastingplichtige, in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht.⁶⁵ Ook is van belang dat de ondernemer de afnemer is van de levering van goederen. Dit zijn de materiële voorwaarden genoemd in de Btw-richtlijn. De doelstelling van de regeling van aftrek van voorbelasting is het voorkomen van dubbele heffing van btw over dezelfde transactie. Dit ter waarborging van de neutraliteit van het btw-stelsel.⁶⁶ De btw is alleen aftrekbaar indien een correcte factuur in bezit is.⁶⁷

De omschrijving van een juiste factuur wordt vermeld in artikel 226 Btw-richtlijn. Het recht op aftrek bestaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.⁶⁸ De factuur omschrijft de aard van de transactie en is de basis van het recht op aftrek van voorbelasting. De factuur toont aan dat de btw is verschuldigd aan de leverancier. De hoofdregel is dat indien niet aan de factuureisen wordt voldaan, ook geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat.

3.3.3) Het recht op aftrek van voorbelasting in de Wet OB 1968

Iedere ondernemer heeft recht op aftrek van voorbelasting die aan hem in rekening is gebracht. Wel moet sprake zijn van belaste handelingen, die een economische activiteit vormen.⁶⁹ De ondernemer heeft recht op aftrek van de belasting die in het tijdvak van aangifte, door andere ondernemers aan de ondernemer, ter zake van aan hem verrichte leveringen en diensten, in rekening is gebracht op een op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur.⁷⁰ De btw is alleen aftrekbaar indien een correcte factuur in bezit is.⁷¹

Het recht op aftrek moet op transactieniveau beoordeeld worden. Hierbij is de fiscale afwikkeling van voorgaande jaren of opvolgende transacties niet van belang. De intentie van de ploffer om fraude te plegen, heeft geen invloed op het bepalen of sprake is van een economische activiteit bij de afnemer. Hier is enkel de objectieve aard van de handeling en niet het oogmerk van de ploffer van belang. Derhalve kan vanuit de ploffer geen sprake zijn van een economische activiteit terwijl bij de afnemer wel weer sprake kan zijn van een economische activiteit waarop recht op aftrek bestaat.⁷² Als fraude door de belastingplichtige zelf wordt verricht is geen sprake van levering van goederen door een als zodanig handelend belastingplichtige en geen economische activiteit. Daarnaast

⁶⁵ Art. 168 Btw-richtlijn

⁶⁶ A. van Dongen, G.J. van Slooten en M.W.C. Soltysik, *Hoofdstuk 8: Aftrek van voorbelasting*, in 'Wegwijs in de btw', Wegwijs Reeks nr. 10-14, p.1

⁶⁷ Art. 178 Btw-richtlijn en 35a Wet OB 1968

⁶⁸ Art. 167 Btw-richtlijn

⁶⁹ Art. 2 Wet OB 1968

⁷⁰ Art. 15, lid 1a Wet OB 1968 juncto art. 2 Wet OB 1968

⁷¹ Art. 178 Btw-richtlijn en 35a Wet OB 1968

⁷² R.A. Wolf, *Hoofdstuk 5; Het recht op aftrek bij carouselfraude*, in 'Carouselfraude', Fiscaal Wetenschappelijk Reeks nr. 15, p.22

bestaat geen recht op aftrek van voorbelasting die niet aan een bepaalde handeling is gekoppeld. Bijvoorbeeld als de betrokken handeling niet aan btw is onderworpen. Belasting die enkel verschuldigd is door vermelding op een factuur komt dan ook niet voor aftrek in aanmerking. Derhalve is, indien de factuur melding maakt van belasting die niet ter zake van een levering of dienst verschuldigd is geworden maar waarvan de verschuldigdheid enkel was ontstaan door de vermelding op de factuur, de btw van aftrek uitgesloten.⁷³

3.3.4) Toetsing aan de voorwaarden van het recht op aftrek van voorbelasting door de Europese rechter

De factuur speelt een belangrijke rol in de heffing van de btw. Hierop staat de btw welke moet worden betaald. Dit is ook de btw die als voorbelasting kan worden afgetrokken. Tevens kan met de factuur een intracommunautaire transactie naar een andere lidstaat worden aangetoond. Een factuur dient op naam en voor rekening van de ondernemer te worden uitgereikt.⁷⁴ Het niet voldoen aan de eisen waaraan een factuur moet voldaan, kan de aftrek van voorbelasting in gevaar brengen. In de volgende sub paragrafen bespreek ik enkele arresten van de Europese rechter waarin weigering van het aftrekrecht door nationale fiscale diensten wordt getoetst aan de voorwaarden van de Btw-richtlijn en de rechtsbeginselen.

3.3.4.1) HvJ EG 13 december 1989, zaak C-342/87 (Genius Holding)

Genius Holding B.V. maakte ter uitvoering van opdrachten gebruik van onderaannemers. In de wettekst staat beschreven dat de onderaannemers de verleggingsregeling moeten toepassen. Twee onderaannemers brachten wel de btw in rekening bij Genius Holding B.V. en Genius Holding B.V. bracht de btw in aftrek op haar aangifte. Omdat bij de onderaannemers de verleggingsregeling van toepassing had moeten vinden, is bij Genius Holding B.V. onterecht btw in rekening gebracht. In hoofdregel is aftrek van voorbelasting slechts toegestaan als de btw ook daadwerkelijk verschuldigd is. De vraag aan het HvJ EG was of deze formeel verschuldigde btw in aftrek kon worden gebracht.

Door het HvJ EG werd getoetst aan de letterlijke tekst van 168 sub a Btw-richtlijn. Waarin beschreven is dat enkel recht op aftrek van voorbelasting bestaat indien de belasting is verschuldigd of die is voldaan voorzover die is verschuldigd. Nu in casu de verleggingsregeling van toepassing had moeten vinden, is geen aftrek van voorbelasting toegestaan voor de in rekening gebrachte btw. Hiermee wordt een strijdigheid met het neutraliteitsbeginsel toegestaan omdat het letterlijke tekst dit zo beschrijft en ook om mogelijk fraude uit te sluiten.⁷⁵

3.3.4.2) HvJ EU 19 september 2000, zaak C-454/98 (Schmeink & Strobel, Stadeco)

In deze zaak ging het om het bereik van de bepaling in artikel 203 Btw-richtlijn zich ook uitstrekt tot gevallen waarin de opsteller van de factuur te goeder trouw is, maar wel ten onrechte btw in rekening brengt.

⁷³ R.A. Wolf, *Hoofdstuk 5; Het recht op aftrek bij carousel fraude*, in 'Carrouselfraude', Fiscaal Wetenschappelijk Reeks nr. 15, p.34

⁷⁴ J. Sanders, *Het neutraliteitsdenken onder druk*, BtwBrief 2016/108, p.1

⁷⁵ A.H. Bomer, *Unierechtelijke beginselen en BTW. 8.3.2 Genius-arrest*, 2017

De vraag was of de ten onrechte in rekening gebrachte btw kan worden herzien en de verschuldigdheid van de btw derhalve na herziening komt te vervallen. Het HvJ is van mening dat indien de opsteller van factuur het gevaar voor verlies van belastinginkomsten tijdig en volledig heeft uitgeschakeld, het beginsel van de neutraliteit verlangd dat de ten onrechte gefactureerde btw kan worden herzien zonder dat de goede trouw van de opsteller van de factuur wordt betwijfeld.⁷⁶

3.3.4.3) HvJ EU 22 oktober 2015, zaak C-277/14 (PPUH Stehcemp)

Daarnaast kwam een zaak bij het HvJ EU⁷⁷ of bij een niet-bestaande marktdeelnemer recht op aftrek van voorbelasting kan bestaan. Dit geschil speelde omtrent Stehcemp die diesel aankocht voor de economische activiteiten die werden verricht. Finnet (de leverancier) verzorgde de facturen. Aftrek van voorbelasting werd door de Poolse Belastingdienst geweigerd omdat Polen in een besluit bepaald had dat wanneer de verkoop van goederen of diensten gestaafd waren met facturen die zijn opgesteld door een marktdeelnemer die niet bestaat of facturen mag opstellen, deze facturen geen recht geven op aftrek van voorbelasting. Finnet bleek uit onderzoek een niet-bestaande marktdeelnemer te zijn. Wel had Stehcemp enige documenten, zoals de factuur, tot zijn beschikking waaruit kon worden afgeleid dat Finnet wel mogelijk legaal haar activiteiten uitoefende. Omdat een niet-bestaande marktdeelnemer niet de macht heeft om als eigenaar over de goederen te beschikken en over te dragen en geen betalingen in ontvangst kan nemen, werd aftrek van voorbelasting geweigerd. Vastgesteld werd dat Stehcemp een belastingplichtige was en verder aan alle voorwaarden voldeed. Het criterium dat de leverancier van de goederen bestaat of recht heeft facturen op te stellen behoorde niet tot de voorwaarden voor het recht op aftrek van voorbelasting. Verwezen werd naar artikel 9 Btw-richtlijn waarin als belastingplichtige wordt beschouwd, eenieder die zelfstandig economische activiteiten als fabrikant, handelaar of dienstverrichter verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten. Het begrip belastingplichtige moest ruim worden opgevat. Indien de hoedanigheid van belastingplichtige mogelijk vanuit de facturen kan worden bepaald, dan kan bij de afnemer die zich van geen kwaad bewust is niet het aftrek worden geweigerd.⁷⁸

Derhalve is met dit arrest benadrukt dat de materiële voorwaarden boven de nationale formele voorwaarden staan. De afnemer hoeft in elk geval niet na te gaan of de leverancier voor de btw is geregistreerd en ook niet of de leverancier aan zijn btw-verplichtingen heeft voldaan.⁷⁹ Het beginsel van neutraliteit vereist dat de ondernemer die belaste prestaties verricht, ontlast wordt van alle btw-druk voor zover de desbetreffende goederen of diensten voor de eigen belaste handelingen worden gebruikt.⁸⁰

3.3.4.4) HvJ EU 15 september 2016, zaak C-518/14 (Senatax) en HvJ EU 15 september 2016, zaak C-516/14 (Barlis 06)

⁷⁶ A.H. Bomer, *Unierechtelijke beginselen en BTW. 8.2.2 Correctie van de verschuldigdheid (Schmeink & Strobel, Stadeco)*, 2017

⁷⁷ HvJ EU 22 oktober 2015, zaak C-277/14 (PPUH Stehcemp)

⁷⁸ R. Vos en R.J. de Jong, *Weigering aftrek btw bij niet-bestaande marktdeelnemer is in strijd met EU-recht*, BTW-bulletin 2016/11, p.2 en p.3

⁷⁹ R. Vos en R.J. de Jong, *Weigering aftrek btw bij niet-bestaande marktdeelnemer is in strijd met EU-recht*, BTW-bulletin 2016/11, p.4

⁸⁰ Toon Vroon, *Wie bent u?*, BtwBrief 2016/26, p.2

In arrest Senatax speelde een situatie waarin aftrek van voorbelasting werd geweigerd omdat geen correcte facturen waren uitgereikt. De facturen hadden gebreken met betrekking tot het btw-identificatienummer. Tijdens de controle werden de facturen gecorrigeerd, desondanks werd aftrek van voorbelasting geweigerd. De correctie leidde ertoe dat aan de formele voorwaarden van de factuur werd voldaan en op dat moment bestond er volgens de fiscus recht op aftrek van de voorbelasting. Terugwerkende kracht werd niet mogelijk geacht. Het HvJ EU was duidelijk in zijn oordeel. Als geen aftrek van voorbelasting werd verleend door geen terugwerkende kracht toe te passen bij een correctie, is de nationale wetgeving in strijd met de Btw-richtlijn. In de Btw-richtlijn is niet opgenomen dat geen terugwerkende kracht mogelijk is. In de Btw-richtlijn is enkel opgenomen dat ondernemers recht hebben op aftrek van voorbelasting voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen van een belastingplichtige. Ook werd later door het HvJ EU bepaald, dat artikel 178 sub a Btw-richtlijn zich ertegen verzet dat aftrek van voorbelasting kan worden geweigerd alleen omdat de ondernemer in het bezit is van een factuur die niet voldoet aan de voorwaarden in artikel 226 Btw-richtlijn.⁸¹ Het beginsel van neutraliteit is zwaarwegend. Hoewel aan de formele voorwaarden niet is voldaan, maar wel aan de materiele voorwaarden is voldaan kan het aftrekrecht niet worden geweigerd.⁸²

3.3.4.5) HvJ EU 9 juli 2015, zaak C-183/14 (Salomie en Oltean), HvJ EU 9 november 2017, zaak C-552/16 (Wind Inovation) en HvJ EU 15 november 2017, zaak C-374/16 en C-375/15 (RGEX GmbH en Igor Butin)

Een uitspraak van het HvJ EU sprak zich tevens over uit dat weigering van aftrek van voorbelasting niet mag plaatsvinden alleen op basis van het feit dat een maatschap niet is geregistreerd voor de btw. Aan de materiële voorwaarden was immers voldaan.⁸³ Ook wordt wederom in een arrest van het HvJ EU benadrukt dat economische activiteit verrichten een belangrijke voorwaarde is. Zolang de economische activiteit niet is stop gezet, de materiële voorwaarde voor recht op aftrek van voorbelasting is voldaan en recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Het doel is immers de ondernemer geheel van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of voldane btw te ontlasten als deze activiteiten aan btw zijn onderworpen. Het beginsel van fiscale neutraliteit zou anders strijdigheden vertonen.⁸⁴ Ook een incorrect adres op de factuur, waar de economische activiteiten niet werden uitgeoefend, staat aftrek van voorbelasting niet in de weg.⁸⁵ Bereikbaarheid via het gegeven adres is voldoende.

3.4) Tussenconclusie

De materiële voorwaarden voor het nultarief zijn dat de lidstaten vrijstelling moeten verlenen voor de levering van goederen, door of voor rekening van de verkoper of de afnemer verzonden of vervoerd naar een plaats buiten hun 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.

⁸¹ HvJ EU 15 september 2016, zaak C-516/14 (Barlis 06)

⁸² J. Sanders, *Het neutraliteitsdenken onder druk*, BtwBrief 2016/108, p.2 en p.3

⁸³ HvJ EU 9 juli 2015, zaak C-183/14 (Salomie en Oltean)

⁸⁴ HvJ EU 9 november 2017, zaak C-552/16 (Wind Inovation)

⁸⁵ Rutger Jagersma en Pieter Tielemans, *Substance over form*, BtwBrief 2018/12, p.3

De invulling van deze voorwaarden voor toepassing van het nultarief heeft zich bij de Europese rechter afgespeeld. In enkele arresten is uitgesproken dat het nultarief kan worden toegepast indien aan de materiële voorwaarden zijn voldaan. Hierbij is het niet van belang of aan de formele voorwaarden zijn voldaan, tenzij het niet voldaan aan de formele voorwaarden het toetsen aan de materiële voorwaarden verhinderd en/of sprake is van fraude.⁸⁶⁸⁷

Het neutraliteitsbeginsel staat bijvoorbeeld weigering van het nultarief niet toe bij het ontbreken van een btw-identificatienummer. De hoedanigheid van de belastingplichtige is van belang. Niet in het bezit zijn van een btw-identificatienummer betekent niet dat de belastingplichtige niet als zodanig handelt. Tevens heeft het HvJ EG bepaald dat het neutraliteitsbeginsel inhoudt dat de ten onrechte gefactureerde belasting kan worden herzien zonder dat de goede trouw van de leverancier in het gedrang komt. De leverancier moet het gevaar voor verlies van belastinginkomsten wel tijdig en volledig uitschakelen.⁸⁸ Ook heeft het HvJ EG in arrest Teleos geconcludeerd dat met het toepassen van het nultarief bij een intracommunautaire levering dubbele belasting juist wordt voorkomen en dus een schending van de neutraliteitsbeginsel wordt vermeden. Daaraan ging vooraf dat een intracommunautaire levering en een intracommunautaire verwerving één economische verrichting vormden. Het btw-stelsel is zo ingevoerd, dat bij een belaste intracommunautaire verwerving ook een vrijgestelde levering bestaat.⁸⁹

Daarnaast concludeerde het HvJ EG in Collée dat weigering van het nultarief door formele verplichtingen boven de materiële eisen te stellen de noodzakelijkheid van de waarborging van juiste heffing te buiten ging.

Uit de Btw-richtlijn volgt dat ondernemers recht hebben op aftrek van voorbelasting voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen van een belastingplichtige, in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht.⁹⁰ Ook is van belang dat de ondernemer de afnemer is van de levering van goederen. Dit zijn de materiële voorwaarden genoemd in de Btw-richtlijn. De doelstelling van de regeling van aftrek van voorbelasting is het voorkomen van dubbele heffing van btw over dezelfde transactie. Dit ter waarborging van de neutraliteit van het btw-stelsel.⁹¹ De btw is alleen aftrekbaar indien een correcte factuur in bezit is.⁹²

De omschrijving van een juiste factuur wordt vermeld in artikel 226 Btw-richtlijn. Het recht op aftrek bestaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.⁹³ De factuur omschrijft de aard van de transactie en is de basis van het recht op aftrek van voorbelasting. De factuur toont aan dat de btw is verschuldigd aan de leverancier. De hoofdregel is dat indien niet aan de factuureisen wordt voldaan, ook geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat.

⁸⁶ K. Verburg, *Nultarief: Neutraliteit versus fraude*, BTW-bulletin 2017/22, p.1

⁸⁷ HvJ EG 27 september 2007, zaak C-146/05 (Collée)

⁸⁸ HvJ EG 19 september 2000, zaak C-454/98 (Scheimk, Cofreth en Strobel)

⁸⁹ HvJ EG 27 september 2007, zaak C-409/04 (Teleos)

⁹⁰ Art. 168 Btw-richtlijn

⁹¹ A. van Dongen, G.J. van Slooten en M.W.C. Soltysik, *Hoofdstuk 8: Aftrek van voorbelasting*, in 'Wegwijs in de btw', Wegwijs Reeks nr. 10-14, p.1

⁹² Art. 178 Btw-richtlijn en 35a Wet OB 1968

⁹³ Art. 167 Btw-richtlijn

De Europese rechter heeft met arresten benadrukt dat de materiële voorwaarden boven de nationale formele voorwaarden staan. De afnemer hoeft in elk geval niet na te gaan of de leverancier voor de btw is geregistreerd en ook niet of de leverancier aan zijn btw-verplichtingen heeft voldaan.⁹⁴ Ook heeft de Europese rechter geconcludeerd dat recht op aftrek van voorbelasting blijft bestaan indien facturen achteraf worden gecorrigeerd en dat afwijzing van het recht op aftrek voorbelasting door het indienen van incorrecte facturen in strijd is met het beginsel van neutraliteit. Het beginsel van neutraliteit vereist dat de ondernemer die belaste prestaties verricht, ontlast wordt van alle btw-druk voor zover de desbetreffende goederen of diensten voor de eigen belaste handelingen worden gebruikt.⁹⁵

Al met al bieden de Europese rechtsbeginselen voldoende houvast voor belastingplichtige voor het uitoefenen van het recht op het toepassen van het nultarief en het recht op aftrek van voorbelasting, tenzij sprake is van fraude. Dan is toegang tot Europese recht niet geboden. De financiële schade wordt onvoldoende beperkt om van vooruitgang te spreken. Derhalve zijn er andere oplossingen nodig om carrouselfraude te bestrijden. In het volgende hoofdstuk bespreek ik eerst de administratieve samenwerking tussen lidstaten, de maatregelen die reeds zijn toegepast zoals de verleggingsregeling en de Quick Reaction Mechanism en bespreek ik het voorgestelde nieuwe btw-stelsel. Als laatst bespreek ik een aantal oplossingen die reeds in enkele lidstaten zijn geïmplementeerd of oplossingen die mogelijk kunnen worden geïmplementeerd. Deze zet ik in het licht van het fiscale neutraliteitsbeginsel, het eenvoudsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel.

⁹⁴ R. Vos en R.J. de Jong, *Weigering aftrek btw bij niet-bestaande marktdeelnemer is in strijd met EU-recht*, BTW-bulletin 2016/11, p.4

⁹⁵ Toon Vroon, *Wie bent u?*, BtwBrief 2016/26, p.2

Hoofdstuk 4) Huidige maatregelen, mogelijke oplossingen en het voorgestelde nieuwe btw-stelstel ter bestrijding van carrouselfraude

4.1) Inleiding

Uit een gepresenteerd rapport door de Europese Commissie kwamen bedragen van 5 miljard euro in Nederland en 160 miljard euro in alle lidstaten van de Europese Unie naar voren in verband met misgelopen btw-inkomsten. Dit is de VAT GAP. De berekening wordt gemaakt door het verschil aan btw dat maximaal zou moeten binnenkomen en wat daadwerkelijk binnenkomt te berekenen.⁹⁶ Bij een recentere berekening werd de VAT-GAP bijgesteld tot 151 miljard euro en daarvan neemt grensoverschrijdende fraude volgens het Europese Commissie 50 miljard voor zijn rekening.⁹⁷ Een deel hiervan neemt carrouselfraude voor zijn rekening. De totale handel binnen de Europese Unie bedraagt ongeveer 930 miljard euro.⁹⁸

Een harde aanpak van carrouselfraude is derhalve gewenst. Maar een wijziging van het btw-stelsel is niet gemakkelijk gerealiseerd. In plaats daarvan komen er veelal tijdelijk maatregelen en uitgebreider toezicht. Voordat een oplossing of wijziging in het btw-stelstel kan worden geïmplementeerd, moeten alle lidstaten unaniem akkoord gaan. Daarnaast moet sprake zijn van een noodzaak. Zo laat de commissie zien dat het plan dat in één van de volgende paragrafen wordt besproken, gepaard gaat met vermindering van btw-fraude met 40 miljard euro.⁹⁹ Andere voorbeelden van oplossingen voor het bestrijden van carrouselfraude zijn het verbeteren van de rapportageverplichtingen in combinatie met de digitalisering. Als voorbeeld noem ik de SAF-T en de S-II die reeds in werking zijn in verschillende lidstaten. Daarnaast is het implementeren van een Split-Payment Mechanism een oplossing die onderzocht is door de Europese Commissie en is het gebruik van de blockchain technologie of een iDEAL-systeem een alternatief om het stelstel van btw waarbij het nultarief en het recht aftrek van voorbelasting van belang zijn dichterbij elkaar te zetten. De bovenstaande oplossingen kunnen mogelijk een beter alternatief zijn omdat een algehele wijziging van het btw-systeem niet nodig is. Door middel van het bespreken van de bovenstaande oplossingen, de voor- en nadelen uiteen te zetten en deze in het licht van het fiscale neutraliteitsbeginsel, het eenvoudsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel te zetten, beoordeel ik welke oplossing naar mijn mening de beste alternatief is. Ook bespreek ik de reeds bestaande administratieve samenwerking tussen lidstaten, de verleggingsregeling en de Quick Reaction Mechanism (QRM) met als doel te laten zien dat de huidige aanpak ter bestrijding van carrouselfraude niet de gewenste resultaat kan hebben.

⁹⁶ Staatssecretaris van Financiën, *Maatregelen tegen btw-carrouselfraude*, Vakstudie Nieuws 2017/11.15, p.2

⁹⁷ Europese Commissie, *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report*, TAXUD/2015/CC/131

⁹⁸ ⁹⁸ R.A. Wolf, *Hoofdstuk 2; Het btw-stelsel: voedingsbodem voor carrouselfraude?*, in 'Carrouselfraude', Fiscaal Wetenschappelijk Reeks nr.15, p.3

⁹⁹ R.A. Wolf, *Actie, maar nu echt?*, Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht nr. 19, p.2

4.2) Administratieve samenwerking

Omdat een wijziging van het btw-systeem niet gemakkelijk zal gaan, worden de pijlen gericht op maatregelen ter verbetering van het toezicht en de samenwerking tussen lidstaten.¹⁰⁰

Allereerst is in 1977 de Richtlijn ingevoerd die zich richtte tegen bestrijding van belastingfraude en met als doel het uitwisselen van informatie tussen lidstaten.¹⁰¹ Hierbij kan de lidstaat om inlichtingen verzoeken bij de andere lidstaat en was automatische uitwisseling van informatie mogelijk. Ook spontane uitwisseling, zonder voorafgaand verzoek behoorde tot de mogelijkheden in de Richtlijn. Tevens konden hierdoor ambtenaren van andere lidstaten op bezoek komen en werden de lidstaten verplicht gesteld om de bestrijding van fraude te onderzoeken en kennis en ervaringen te delen. Echter werden de mogelijkheden door de lidstaten weinig gebruikt.¹⁰²

Daarna werd een verordening ingevoerd voor de administratieve samenwerking tussen lidstaten.¹⁰³ Het VIES systeem was een belangrijk onderdeel hiervan en er werden listings bijgehouden. De databanken van de lidstaten werden hiermee elektronisch verbonden. Ook de SCAC (Standing Committee on Administrative Cooperation) werd met deze verordening opgericht. Deze moest de ontwikkelingen van de administratieve samenwerking tussen lidstaten in de gaten houden. De SCAC werd beheerd door de Europese Commissie. Met deze verordening kon een lidstaat controleren of ondernemers uit de eigen lidstaat een correcte aangifte intracommunautaire verwerving deed en mits nodig, verder onderzoeken.¹⁰⁴ Wel moest een verband zijn met het bestrijden van fraude. Tevens werd een verplichting ingesteld om binnen drie maanden de inlichtingen te verstrekken. In spoedgevallen zelfs binnen een maand.

Omdat de voorgaande Richtlijn en de verordening tekortkomingen hadden in verband met de administratieve bijstand en de vertragingen bij het verstrekken van informatie, kwam er een nieuwe verordening.¹⁰⁵ De administratieve samenwerking op gebied van btw werd hiermee dwingender.

De lidstaat die de inlichtingen ontvangt, kan deze gebruiken voor de grondslag, de inning of de administratieve controle van belastingen en mag deze gebruiken in een procedure bij de rechter over inbreuk in de belastingwetgeving, om EU-heffingen vast te stellen en andere nationale doeleinden. Voorwaarde is wel dat de inlichtingen vertrouwelijk blijven en wederzijds gebruik tussen lidstaten toegestaan is. Ook moeten automatisch inlichtingen worden verstrekt in verband met een geannuleerde btw-identificatienummer als geen economische activiteiten werden verricht en sprake is van mogelijke ploffers. De lidstaat kan zelf bepalen of wordt deelgenomen aan de uitwisseling van de inlichtingen, wel moet deze keuze aan het Europese Commissie

¹⁰⁰ E.C.J.M. van der Hel-van Dijk en M.A. Griffioen, *Aanpak BTW-fraude Europa: Dweilen met de kraan open*, Weekblad Fiscaal Recht 2015/1282, p.2

¹⁰¹ Richtlijn 77/799/EEG

¹⁰² R.A. Wolf, *Hoofdstuk 4; Administratieve samenwerking*, in *'Carrouselfraude'*, Fiscaal Wetenschappelijk Reeks nr.15, p.1 en p.2

¹⁰³ Verordening (EEG) 218/92

¹⁰⁴ R.A. Wolf, *Hoofdstuk 4; Administratieve samenwerking*, in *'Carrouselfraude'*, Fiscaal Wetenschappelijk Reeks nr.15, p.2

¹⁰⁵ Verordening (EG) 1798/2003

kenbaar worden gemaakt. Een verzoek om inlichtingen kan door de lidstaat van ontvangst enkel worden verworpen indien wordt geconcludeerd dat het onderzoek niet nodig is.¹⁰⁶

Naast bovengenoemde werd Eurocanet een feit, hiermee kunnen samenwerkende lidstaten snel informatie over verdachte ondernemingen uitwisselen. De lidstaat wijst een centraal verbindingsbureau aan, afgekort als CLO die de contacten onderhoudt met andere lidstaten op gebied van administratieve samenwerking. Ook individuele ambtenaren mogen aangewezen worden om gegevens uit te wisselen en kunnen in kantoren van andere lidstaten aanwezig zijn. Zolang wederzijds maar wordt ingelicht. Rechtstreekse informatie-uitwisseling wordt hierdoor makkelijker en efficiënter. Er bestaat ook een multilaterale controle. Hierbij worden de activiteiten van een belastingplichtige in meer dan twee lidstaten tegelijk onderzocht. De bevindingen worden uitgewisseld. Er bestaan geen verplichtingen om mee te werken, zolang het maar wederzijds is. Hierdoor is de administratieve samenwerking niet optimaal. Ook Eurofisc werd opgericht. Dit is een gedecentraliseerd netwerk waarin de uitwisseling van informatie wordt bevorderd om btw-fraude tegen te gaan.¹⁰⁷ In de Eurofisc werken door de lidstaten aangewezen experts samen en worden de werkzaamheden en bevindingen door de Commissie regelmatig geëvalueerd. Indien Europol toegang verzoekt tot de Eurofisc, kunnen de lidstaten ingevolge de artikelen 35 en 55 van de Verordening nr. 940/2010 toegang weigeren. Het gebrek aan goede samenwerking belemmert de bestrijding van de intracommunautaire btw-fraude. Hiervoor is een plan voorgesteld om deze juridische belemmeringen voor de uitwisseling van informatie tussen Europol en de lidstaten die meedoen aan de Eurofisc weg te nemen. Merendeels van de lidstaten zijn echter tegen het voorstel om de btw in de Richtlijn betreffende de strafrechtelijke bestrijding van fraude, of de verordening tot oprichting van een Europees Openbaar Ministerie op te nemen.¹⁰⁸

Nu wisselen lidstaten informatie uit aan de hand van een regeling voor administratieve samenwerking waarin de Europese wetgeving voorziet.¹⁰⁹ Deze verordening regelt onder andere de uitwisseling van informatie op verzoek en zonder voorafgaand verzoek. Hierbij kan gebruik worden gemaakt van standaardformulieren die zijn goedgekeurd door SCAC, de uitwisseling van informatie via VIES, de multilaterale controles samen met de aanwezigheid van belastingambtenaren in lidstaten onderling en de Eurofisc. Wederom is een termijn van drie maanden in de verordening vastgelegd. Ook een door Europa opgezet programma voor administratieve samenwerking is Fiscalis. Het doel van Fiscalis is de goede werking van het belastingstelsel van de interne markten door samenwerking tussen lidstaten te bevorderen. Dit kan door middel van uitwisselingssystemen, controles, opleidingen en dergelijke.¹¹⁰ Tevens bepaalde de Europese wetgeving dat zonder voorafgaand verzoek tussen lidstaten inlichtingen moet

¹⁰⁶ R.A. Wolf, *Hoofdstuk 4; Administratieve samenwerking*, in *'Carrouselfraude'*, Fiscaal Wetenschappelijk Reeks nr.15, p.5

¹⁰⁷ R.A. Wolf, *Hoofdstuk 4; Administratieve samenwerking*, in *'Carrouselfraude'*, Fiscaal Wetenschappelijk Reeks nr.15, p.8

¹⁰⁸ Europese Rekenkamer, *De aanpak van intracommunautaire btw-fraude: er zijn meer maatregelen nodig*, speciaal verslag nr. 24/2015, p.39

¹⁰⁹ Verordening (EU) nr. 904/2010

¹¹⁰ Europese Rekenkamer, *De aanpak van intracommunautaire btw-fraude: er zijn meer maatregelen nodig*, speciaal verslag nr. 24/2015, p.15

worden verstrekt als de belastingheffing wordt geacht plaats te vinden in de lidstaat van bestemming, de door de lidstaat van oorsprong verstrekte inlichtingen noodzakelijk zijn voor de doeltreffendheid van het controlesysteem van de lidstaat van bestemming, gegronde redenen zijn dat in de andere lidstaat een inbreuk op btw-wetgeving heeft plaatsgevonden en in de andere lidstaat belastingderving bestaat.¹¹¹

Fiscalis is verlengd tot 2020 waarbij de doelstelling is om meer nadruk te leggen op ondersteuning van de bestrijding van belastingfraude, ontduiking en agressieve tax planning.¹¹² De projectgroepen van Fiscalis bestaan uit deskundigen uit verschillende lidstaten. Ook heeft de Europese raad de GDS (Groep douanesamenwerking) opgezet voor samenwerking tussen nationale douanes voor een betere handhaving van de wet.¹¹³

Ook is er voor het administratieve gedeelte en informatieverzameling een IT-systeem ontwikkeld in BENELUX genaamd Transactional Network Analysis om transacties die grenzen overschrijden in beeld te brengen. Alle bestaande analyses komen in één systeem. Verbanden kunnen dan sneller worden gelegd.¹¹⁴ Met de Transaction Network Analysis kan carrouselfraude mogelijk beter worden opgespoord. Nederland heeft een bijdrage geleverd bij het ontwikkeling hiervan. Er wordt effectief gebruik gemaakt van aanwezige informatie over transacties tussen lidstaten, waardoor een uitgebreider beeld kan worden geschetst. Transactional Network Analysis wordt als een succesvolle maatregel genoemd, omdat met dit systeem snelle en complete fraudenetwerken kunnen worden opgespoord met informatie uit alle lidstaten.¹¹⁵

Alhoewel de administratieve samenwerking tussen lidstaten bevorderend werkt om carrouselfraude snel op te sporen, is het geen directe oplossing voor het bestrijden ervan. In 2008 concludeerde de Europese Rekenkamer dat lidstaten onvoldoende inspanningen deden om de administratieve samenwerking te bevorderen. De Verordening (EG) 1798/2003 had niet geleid tot toename van de verzoeken om inlichtingen. De kans was derhalve gering dat een ondernemer onderzocht zou worden. Daarnaast werden de termijnen die bij de verzoeken om inlichtingen zijn gesteld in de verordening niet gehaald. Ook de Nederlandse Algemene Rekenkamer concludeert dat gegevensuitwisseling meer werk oplevert dan het rendement. Het geringe administratieve samenwerking zorgt ervoor dat de kans kleiner is dat carrouselfraude wordt aangepakt. Daarnaast zorgt een administratieve samenwerking niet voor dat geen carrouselfraude wordt gepleegd.¹¹⁶

De Europese Rekenkamer concludeerde in het rapport van 2015 dat lidstaten zich bewust zijn van de voordelen van administratieve samenwerking. Maar concludeerde dat de administratieve samenwerking onvoldoende doeltreffend werkt. Er zijn

¹¹¹ Europese Rekenkamer, *De aanpak van intracommunautaire btw-fraude: er zijn meer maatregelen nodig*, speciaal verslag nr. 24/2015, p.22

¹¹² Verordening (EU) nr. 1286/2013

¹¹³ Europese Rekenkamer, *De aanpak van intracommunautaire btw-fraude: er zijn meer maatregelen nodig*, speciaal verslag nr. 24/2015, p.37

¹¹⁴ R.A. Wolf, *Actie, maar nu echt?*, Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht 2016/1262, p.2

¹¹⁵ Staatssecretaris van Financiën, *Antwoorden op vragen over btw-carrouselfraude en tegengaan van terrorismefinanciering*, Vakstudie Nieuws 2017/26.14, p.4

¹¹⁶ R.A. Wolf, *Hoofdstuk 4; Administratieve samenwerking*, in 'Carrouselfraude', Fiscaal Wetenschappelijk Reeks nr.15, p.5 en p.6

instanties met bevoegdheden voor het bestrijden van carouselfraude maar vanwege belemmering op juridisch gebied verlenen de instanties geen volledige medewerking. Daarnaast werd geconcludeerd dat onvoldoende gebruik werd gemaakt van de maatregelen die uitwisseling van informatie bevordert en werd de gebruiksvriendelijkheid van de Eurofisc betwist. Deze was te langzaam en niet doelgericht. De feedback wordt met flinke vertragingen geleverd. De Btw-richtlijn wordt met betrekking tot de indieningstermijn van de verzamellijsten niet uniform in gebruik genomen in de lidstaten, waardoor de administratieve lasten stijgen indien ondernemers in meer lidstaten actief zijn.¹¹⁷ Dit leidt tot verschillende behandelingen van gelijke situaties. Dit is in strijd met het fiscale neutraliteitsbeginsel. Daarnaast wordt het doel om carouselfraude aan te pakken niet effectief bestreden en ook met een goede administratieve samenwerking wordt carouselfraude niet uitgesloten. Het bevorderen van de administratieve samenwerking lijkt dan niet geschikt om het doel om carouselfraude uit te sluiten te realiseren. Dit is in strijd met het evenredigheidsbeginsel.

Met het invoeren van de verleggingsregeling waaronder ook de QRM en het invoeren van een nieuwe btw-stelstel poogt de Europese Commissie carouselfraude te bestrijden. In paragraaf 4.3 en 4.4 bespreek ik deze maatregelen.

Naast het bevorderen van administratieve samenwerking tussen lidstaten, kan het aanleveren van informatie door belastingplichtigen en de digitalisering een directe oplossing zijn om carouselfraude aan te pakken. Het gaat dan voornamelijk om wijzigingen in het administratieve proces en het inningsproces en is er geen noodzaak voor een drastische wijziging van het huidige btw-stelsel. Deze bespreek ik in paragraaf 4.5.

4.3) De verleggingsregeling en de Quick Reaction Mechanism

4.3.1) De verleggingsregeling

De verleggingsregeling is sinds 1 januari 2010 reeds van toepassing op intracommunautaire diensten. Hierbij is de afnemer de btw verschuldigd over de betreffende dienst. Dus niet meer de dienstverrichter. Indien de dienst voor andere btw-ondernemers wordt verricht is hierbij de hoofdregel dat deze belastbaar is naar het tarief die in het lidstaat van de afnemer van toepassing is.

De plaats van dienst aan ondernemers wordt in artikel 6 eerste lid van de Wet OB 1968 omschreven. De plaats van dienst, verricht voor een als zodanig handelende ondernemer, is de plaats waar die ondernemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd of indien de diensten worden verricht voor een vaste inrichting is de plaats van dienst waar de vaste inrichting is gevestigd. Bij gebreke aan een zetel of vaste inrichting, is de plaats van dienst de woonplaats of de gebruikelijke verblijfplaats van de dienstverrichter.

De hoofdregel is dat de belasting wordt geheven van de ondernemer die de levering of dienst verricht, maar ingeval de ondernemer die een dienst verricht zoals in artikel 6 eerste lid van de Wet OB 1968, niet in Nederland woont of is gevestigd en aldaar geen

¹¹⁷ Europese Rekenkamer, *De aanpak van intracommunautaire btw-fraude: er zijn meer maatregelen nodig*, speciaal verslag nr. 24/2015, p.39-p.44

vaste inrichting heeft van waaruit de dienst wordt verleend en aan degene aan de dienst wordt verleend een btw identificatienummer in Nederland is toegekend, wordt de belasting geven van degene aan wie de dienst wordt verleend.¹¹⁸ Artikel 13 eerste lid onderdeel a van de Wet OB 1968 geeft aan dat de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de dienst wordt verricht en derhalve niet is gekoppeld aan het tijdstip waarop de factuur wordt uitgereikt.

De verleggingsregel bij goederenverkeer houdt in dat de heffing van btw wordt verschoven tot aan de eindverbruiker. Ondernemers tot aan de eindverbruiker brengen elkaar geen btw meer in rekening. Carrouselfraude wordt hiermee bestreden omdat de verschuldigdheid nu ligt bij de laatste schakel. De aftrek van voorbelasting en de verschuldigdheid van de btw vallen dan op hetzelfde moment. Dit heeft ook tot gevolg dat geen verschillen meer zijn tussen binnenlandse transacties en intracommunautaire transacties.¹¹⁹ Voor het in werking laten treden van de verleggingsregeling is een aanpassing nodig van het huidige btw-stelsel.

Ook kan de gedeeltelijke verlegging worden toegepast. Bepaalde goederen worden hierdoor anders behandeld dan andere goederen. De eventuele verleggingsregel in de btw maakt carrouselfraude in ieder geval onmogelijk. Voor de mobiele telefoons en computeronderdelen is deze per 1 juni 2012 geïntroduceerd met een ondergrens van € 10.000. Carrouselfraude wordt door de verleggingsregeling onmogelijk gemaakt doordat een leverancier van goederen of diensten die de btw naar zijn afnemer verlegt geen btw berekend en dus ook niet de btw ontvangt. De ondernemer die de goederen of diensten afneemt, zet de btw in zijn aangifte en brengt ook tegelijkertijd deze btw in aftrek mits hij recht heeft op aftrek van voorbelasting. Er vindt geen betaling van de btw plaats aan de leverancier zodat geen fraude kan voorkomen door het niet betalen van de btw aan de Belastingdienst.

Voor het toepassen van een verleggingsregeling is een derogatie vereist. Dit houdt in dat toestemming is vereist van de raad van de Europese Commissie. Wel blijkt dat in de praktijk de fraude zich makkelijk en snel verplaatst naar een andere branche na het introduceren van de verleggingsregeling.¹²⁰ De Europese Commissie heeft op 21 december 2016 een voorstel gedaan die lidstaten de mogelijkheid geeft gebruik te maken van een algehele verlegging van btw voor binnenlandse leveringen en diensten waarbij fraude wordt gepleegd.¹²¹ Het betreft onder strenge voorwaarden het toepassen van een algemene verleggingsregeling. Dit betreft een tijdelijke regeling tot 30 september 2022. Dit betreft de periode totdat een definitief stelstel voor de btw moet komen. Het voorstel maakt het mogelijk dat lidstaten carrouselfraude kunnen aanpakken door de tijdelijke algemene verleggingsregel in te voeren voor binnenlandse prestaties boven € 10.000. Verzoek kan worden ingediend door de lidstaat bij voorwaarde dat de btw-gap minstens 5% hoger is dan gemiddeld in Europa en 25%

¹¹⁸ Artikel 12 lid 2 Wet OB 1968

¹¹⁹ Minister van Buitenlandse Zaken, *Wijziging Btw-richtlijn voor tijdelijke toepassing algehele verleggingsregeling*, Vakstudie Nieuws 2017/9.21, p.1

¹²⁰ Staatssecretaris van Financiën, *29 mei 2012 nr. DGB/2012/2925*, Vakstudie Nieuws 2012/35.18, p.3

¹²¹ Staatssecretaris van Financiën, *Maatregelen tegen btw-carrouselfraude*, Vakstudie Nieuws 2017/11.15, p.2

hiervan uit carrouselfraude bestaat. De lidstaat moet aantonen dat andere maatregelen geen nut hebben om de carrouselfraude te bestrijden.¹²²

Gevolgen van de verleggingsregeling kunnen ook anders uitpakken. Problemen zullen zich mogelijk voordoen in de laatste schakel. Dit kan leiden tot betalingsproblemen en verleiding om een deel van de btw niet af te dragen. Dit komt doordat het belang van een factuur kleiner wordt en hierdoor zwarte handel in de hand wordt gewerkt, aangezien alle betalingen in de laatste schakel terechtkomen.^{123 124} Dit is in strijd met het neutraliteitsbeginsel en eenvoudsbeginsel omdat het concurrentieverstorend werkt en door de zwarte handel geen btw wordt berekend op consumptie. Tevens heeft het gevolgen voor het cashmanagement van de overheid omdat alles in één keer wordt uitbetaald dan wel geïnd.¹²⁵ Ook kan er snel een verplaatsing van fraude plaatsvinden naar landen waar geen verlegging van toepassing is en kunnen eventuele transacties net onder de grens van € 10.000 blijven om de verlegging te ontkomen.

Bij het invoeren van de maatregel staat de bescherming van de belastinginkomsten centraal, maar mag de maatregel niet verder gaan dan het doel noodzakelijk is. Voor het bestrijden van carrouselfraude zijn maatregelen noodzakelijk. Maar als er verplaatsing plaatsvindt van fraude worden de belastinginkomsten niet beschermd, maar wordt het probleem verschoven. Daarnaast kan carrouselfraude gewoon blijven bestaan bij transacties onder de grens van € 10.000. Carrouselfraude wordt derhalve niet geheel bestreden en het werkt fraude in de hand bij andere onderdelen in de keten. De verleggingsregeling acht ik derhalve niet geschikt om het nagestreefde doel te waarborgen. Ook zijn er mogelijk beter passende maatregelen voorhanden. Dit is in strijd met het evenredigheidsbeginsel.

4.3.2) Quick Reaction Mechanism

De QRM is een veelbesproken oplossing tegen carrouselfraude en is ingevoerd om plotselinge en grootschalige fraude op korte termijn aan te pakken. De lidstaat kan met het invoeren van de QRM de afnemer verschuldigd stellen van de btw op bepaalde goederen en diensten door de gedeeltelijke verleggingsregel toe te passen. Bij de verleggingsregeling brengen ondernemers elkaar btw in rekening tot aan het eindverbruik. De doelstelling is met name om de financiële schade te beperken en carrouselfraude aan te pakken. De periode voor het toepassen van de QRM wordt gesteld op 9 maanden. Voordat het kan worden toegepast, moeten de lidstaten en de Europese Commissie worden ingelicht. Vanaf de dag dat goedkeuring komt vanuit de Europese Commissie mag de QRM in werking worden gesteld.

De QRM is als optie geïmplementeerd omdat werd verondersteld dat de artikelen 199 en 199a Btw-richtlijn en de richtlijn 2006/112/EC, waarin de verleggingsregeling is omschreven bij bepaalde goederen en sectoren, geen mogelijkheden bood om snel

¹²² John Ringhs en Pieter Tielemans, *Btw-verlegging: oplossing voor btw-gap of paardenmiddel?*, BtwBrief 2017/29, p.1

¹²³ Staatssecretaris van Financiën, *Maatregelen tegen btw-carrouselfraude*, Vakstudie Nieuws 2017/11.15, p.8

¹²⁴ Staatssecretaris van Financiën, *Antwoorden op vragen over btw-carrouselfraude en tegengaan van terrorismefinanciering*, Vakstudie Nieuws 2017/26.14, p.4

¹²⁵ John Ringhs en Pieter Tielemans, *Btw-verlegging: oplossing voor btw-gap of paardenmiddel?*, BtwBrief 2017/29, p.3

weerstand te bieden aan plotselinge en grote fraude ontwikkelingen in bepaalde goederen en diensten. Bij de QRM wordt voor een maximale periode van 9 maanden de gedeeltelijke verleggingsregeling toegepast en de afnemer in de laatste schakel als verschuldigde van de btw over de intracommunautaire transactie aangewezen. De QRM kan van toepassing vinden na overleg met de lidstaten en de Europese Commissie. Voor de QRM en de verleggingsregelingen zijn de richtlijnen 2013/42/EU en 2013/43/EU van belang.

De QRM gaat gepaard met hoge administratieve lasten, omdat ondernemingen de systemen moeten aanpassen indien een lidstaat besluit de QRM toe te passen. De toepassing vindt in principe slechts voor 9 maanden plaats en het veranderen van de systemen en het aannemen van personeel is dan geen investering meer. Na 9 maanden is het normale btw-regime weer van toepassing. Daarnaast kan de QRM in verschillende lidstaten variëren.¹²⁶ Soortgelijke goederen tussen lidstaten krijgen hierdoor een andere behandeling. Wel wordt carrouselfraude voor fraudeurs bemoeilijkt, maar zullen zij weer verschuiven naar een andere product. De bonafide handelaren zullen mogelijk dan met de blaren en kosten zitten.

Het fiscale neutraliteitsbeginsel toont strijdigheden omdat de QRM verschillende behandeling kan krijgen tussen lidstaten. Soortgelijke goederen in de btw mogen niet ongelijk worden behandeld. Daarnaast is sprake van een tijdelijke oplossing waarvoor bonafide partijen genoodzaakt worden om administratieve kosten te maken. Fraudeurs vinden een andere manier om de carrouselfraude weer op te zetten en dit maakt het systeem niet hanteerbaar wat in strijd is met het eenvoudsbeginself.

Indien de doelstelling wordt bereikt om plotselinge carrouselfraude aan te pakken, vindt er carrouselfraude plaats met andere producten. Het hoofddoel om carrouselfraude in het algemeen te bestrijden wordt niet bereikt, terwijl bonafide partijen opdraaien voor de kosten. In die zin is het geen geschikte maatregel om het hoofddoel te bereiken. Dit is in strijd met het evenredigheidsbeginsel.

4.4) Het voorgestelde definitieve btw-systeem

Op 4 oktober 2017 heeft de Europese Commissie de plannen voor het nieuwe btw-systeem gepresenteerd. Gesteld wordt dat dankzij de plannen fraude met 80% verminderd, waarbij ook uitvoeringskosten met een miljard worden verminderd.¹²⁷

De uitvoering moet plaatsvinden in twee stappen. Bij de eerste stap wordt de btw behandeling van goederenleveringen tussen bedrijven binnen de Europese Unie geregeld. Bij de tweede stap wordt de btw-behandeling uitgebreid tot alle leveringen en diensten. De eerste stap wordt gedurende de eerste 5 jaar gemonitord en geëvalueerd.

Het uitgangspunt is dat belasting wordt geheven in de lidstaat van bestemming, zoals we die nu kennen bij intracommunautaire levering van goederen. De benaming veranderd naar Intra-EU-levering. De leverancier kan geen nultarief meer toepassen op zijn

¹²⁶ Europese Commissie 2013/42/EU en 2013/43/EU

¹²⁷ J. Gruson en N. Verbaan, *Voorstellen voor het definitieve btw-stelsel: definitief een nieuw begin?*, BTW-bulletin 2018/11, p.1

levering maar moet btw in rekening brengen aan zijn afnemer in de lidstaat van aankomst. Om de administratieve lasten te verminderen, hoeft de leverancier niet meer te registreren in andere EU lidstaten. In de lidstaat van vestiging kan gebruik worden gemaakt van de One Stop Shop (OSS). Al zijn Intra-EU-leveringen worden aangegeven in de eigen lidstaat en door de OSS zal de leverancier de btw voor al zijn leveringen in één lidstaat moeten aangeven en betalen. De bedoeling is om het nieuwe stelsel op dit principe vast te stellen. Wel wordt in het eerste stap als uitzondering op deze hoofdregel voorgesteld dat indien de belastingplichtige gecertificeerd is en dus als compliant wordt aangemerkt, het btw-stelsel gelijk blijft zoals die nu het geval is.¹²⁸

Daarnaast is volgens de Europese Commissie noodzakelijk om op korte termijn vier snelle oplossingen door te voeren. Voor mijn onderzoek is voornamelijk het voorstel van belang waarbij het btw-identificatienummer als materiële voorwaarde wordt aangemerkt om het nultarief van toepassing te laten vinden. Een ander voorstel is dat de regels van bewijs voor toepassing van het nultarief worden vereenvoudigd. Hierbij moet worden aangetoond dat de goederen van de ene naar de andere lidstaat zijn vervoerd en twee niet-tegenstrijdige documenten moeten hierbij aangetoond worden. Ook hierbij is certificering verplicht. Het vervoer van de goederen wordt hierbij een materiële voorwaarde. Hierbij is de juiste invulling van het btw-identificatienummer van belang. Daarnaast moet de status van gecertificeerde belastingplichtige in VIES worden opgenomen en derhalve worden gecontroleerd via VIES.

Bij het voorgestelde nieuwe btw-stelsel zijn strijdigheden te verkennen bij de tijdelijke regeling omtrent gecertificeerde belastingplichtigen. Indien gecertificeerd, mogen belastingplichtigen het huidige heffingssysteem in gebruik nemen. Dit betekent dat gelijke transacties ongelijk zullen worden behandeld. Het monitoren van de gecertificeerde belastingplichtigen is in strijd met het eenvoudsbeginnsel. Het systeem lijkt niet controleerbaar omdat een fraudeur kan inspelen op de regels omtrent gecertificeerde ondernemer. Daartegen is de OSS in overeenstemming het Europese recht omdat de belastingplichtigen niet afgeschrikt worden om in meerdere lidstaten zaken te doen. Registratie in die lidstaten is niet meer nodig.

Carrouselfraude neemt een deel van de 50 miljard euro aan grensoverschrijdende fraude voor zijn rekening. Van de totale handel in de gemeenschap neemt fraude ongeveer 5 percent voor zijn rekening. Het invoeren van een nieuwe btw-stelsel heeft tot gevolg dat de gehele Btw-richtlijn moet worden gewijzigd. Ieder partij, dus malafide of bonafide, wordt aangepakt om het probleem te bestrijden. Omdat 'slechts' 5 percent van de totale handel bestaat uit fraude, ben ik van mening dat een aanpak ook enkel gericht kan zijn tegen malafide ondernemers en dat de gehele wijziging van het btw-stelsel een drastische maatregel is. Het doel is om de VAT GAP te verkleinen en de praktijk heeft gewezen dat er andere mogelijkheden beschikbaar zijn om de VAT GAP te verkleinen. Een aantal oplossingen zullen worden behandeld in de volgende paragrafen. Andere oplossingen lijken derhalve meer geschikt om het doel te bereiken. Dit is in strijd met het evenredigheidsbeginnsel. Een wijziging van het gehele btw-stelsel is derhalve naar mijn mening niet de beste oplossing.

¹²⁸ Europese Commissie, *Follow-up van het actieplan betreffende de btw Naar een gemeenschappelijke btw-ruimte in de EU - Tijd om in actie te komen*, COM(2017) 566 final p.7

4.5) Nieuwe oplossingen en mogelijke oplossingen ter bestrijding van carrouselfraude

4.5.1) Inleiding

De groei van de digitalisering kan een positief effect hebben op de bestrijding van carrouselfraude. De systemen van de Belastingdiensten vernieuwen en hierdoor kan de informatie gemakkelijker worden bijgehouden en data met minder mankracht worden verwerkt. De informatie moet dan nog wel worden aangeleverd door belastingplichtigen.

Er is een aantal niveaus voor het aanleveren van informatie en aangiften. Het eerste niveau 'e-Filing' worden elektronische formulieren gebruikt voor het doen van aangiften tussen verschillende belastingsoorten. Met deze formulieren kunnen dan de aangiften worden vergeleken. Het tweede niveau 'e-Accounting' wordt verwacht dat belastingplichtigen bij de aangiften informatie toevoegen in een bepaalde format. Het derde niveau 'e-Matching' worden de belastingplichtigen benaderd om aanvullende informatie en data aan te leveren en maken de Belastingdiensten gebruik van data van veel verschillende bronnen. Hierdoor groeit de snelheid en de correctheid van de beoordeling. Het vierde niveau 'e-Audit' gaat met name om de controle die digitaal wordt uitgevoerd. Hierbij kan men denken aan controle van de systemen van de belastingplichtigen die dan worden vergeleken met informatie die bij de Belastingdienst bekend is. Het vijfde niveau 'e-Assessment' wordt beschikbare informatie en data gebruikt om de positie van belastingplichtigen vast te stellen. Hierna kan de belastingplichtige nog correcties aanbrenen of bezwaar maken. Op alle niveaus is het streefdoel om in ieder geval goed digitaal te communiceren zodat alle informatie beschikbaar is via digitale poorten.¹²⁹

Voorbeelden van de recente ontwikkelingen van rapportageverplichtingen en aanleveren van informatie zijn de SAF-T en S-II die door enkele lidstaten zijn ingevoerd. Daarnaast bespreek ik of de blockchain technologie, een iDEAL systeem of de Split-Payment Mechanism goede alternatieven zijn om in te voeren in het huidige btw-stelsel. Het doel van deze paragraaf is te onderzoeken of deze oplossingen geschikt zijn om het probleem carrouselfraude effectief aan te pakken en of deze oplossingen geen strijdigheden vertonen met het fiscale neutraliteitsbeginsel, het eenvoudsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel.

4.5.2) SAF-T

De digitalisering bevordert mogelijk de controle en juiste inning van btw. Reeds worden in lidstaten de facturen door een software door middel van een scan ingeboekt in het ERP-systeem (Enterprise Resource Planning Systeem). Deze komen dan in de SAF-T terecht. SAF-T is een gezamenlijk bestand die beschikbaar is gesteld voor de controle door accountants tot de financiële gegevens van ondernemingen. Dit is op basis van een gestandaardiseerd format. Het is ontworpen om accountants te helpen om bestanden en informatie uit te wisselen bij een controle. Ook is de SAF-T een controlemiddel voor de belastingplichtigen zelf. Daarnaast kunnen de fiscale diensten van lidstaten met dit bestand toegang krijgen tot aangiften btw en de informatie hierbij. Door het aanleveren

¹²⁹ M. Rabenort, *Digitale Fiscale Autoriteiten veroorzaken een revolutie in de fiscale praktijk*, WFR 2017/116, p.1 en p.2

van de informatie in een gestandaardiseerd format gaat de efficiëntie flink voorruit. Door het gebruik van de SAF-T kunnen belastingplichtigen hun compliance-kosten zien dalen doordat geen extra tijd, werk en geld meer hoeft te worden uitgegeven voor het extra aanleveren van informatie. Deze zal dan in het bestand beschikbaar moeten zijn.¹³⁰

De voordelen zijn het snel en effectief uitvoeren van de controle, VAT GAP te verkleinen en btw-fraude op te sporen. Uit onderzoek van de Europese Commissie blijkt dat Portugal, waar een SAF-T verplichting geldt, in één jaar de VAT GAP zag verkleinen met 3 procent.

De implementatie van de SAF-T gaat wel gepaard met kosten voor de belastingplichtigen want deze moeten dan ervoor zorgen dat het ERP-systeem juist wordt gebruikt. Ook moeten belastingplichtigen wel over de juiste kennis beschikken om te gaan met het ERP-systeem. Tevens bestaan tussen de lidstaten verschillende vormen van SAF-T zodat belastingplichtigen die in verschillende lidstaten actief zijn hun compliance niet goed in orde kunnen brengen en worden soortgelijke goederen mogelijk niet gelijk behandeld. Dit leidt tot verwarring, niet-compliant zijn en botst met het neutraliteitsbeginsel en het eenvoudsbeginsel. Ondernemers worden in korte tijd verplicht gesteld om SAF-T te implementeren zonder dat de bevoegde kennis er nog is. Pas bij een juiste inrichting van het systeem kan het mogelijk leiden tot verlaging van de compliance kosten.¹³¹ Het niet toepassen van de SAF-T of niet correct toepassen van de SAF-T leidt dan mogelijk tot problemen.

Daartegenover is implementatie van de SAF-T mogelijk zonder een drastische wijziging van het huidige btw-stelsel. Alhoewel het btw-systeem vrijwel gelijk blijft en carrouselfraude blijft bestaan, wordt het doel om het VAT GAP te verkleinen wel mogelijk gerealiseerd. Door middel van de SAF-T is informatie binnen een handbereik en de link tot fraude wordt makkelijker gelegd. Bestrijding van carrouselfraude is dan gericht op malafide partijen. Via digitale systemen is de SAF-T controleerbaar en hanteerbaar. Dit is in overeenstemming met het eenvoudsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel. Daarnaast kan het neutraliteit gewaarborgd worden door een algemene SAF-T verplichting in te voeren in alle lidstaten. Gelijke behandeling is dan geboden.

De vraag zal hierbij ook zijn wat de gevolgen zijn indien niet aan de verplichtingen wordt voldaan. Bij de landen waar SAF-T verplicht is, wordt mogelijk een boete opgelegd. Bij de SAF-T kan het ook gaan om weigering van het nultarief of aftrek van voorbelasting. Naar mijn mening zal dan door het HvJ EU geconcludeerd kunnen worden dat het neutraliteit van de btw in gevaar komt en het maatregel verder gaat dan noodzakelijk is. Indien de materiële voorwaarden zijn voldaan en geen fraude speelt, lijken de belastingplichtigen goed beschermd en zal het weigeren van het nultarief en aftrek van voorbelasting in strijd zijn met deze beginselen. Een boetebepaling bij het niet voldaan aan de voorwaarde lijkt dan de juiste oplossing. Het doel van de SAF-T is het bevorderen van de snelheid om carrouselfraude op te sporen en aan te pakken. Hoewel

¹³⁰ Ugurcan Boy en Willem Veldhuizen, *Ruimte voor SAF-T in de Nederlandse Controleaanpak Belastingdienst?*, BTW-bulletin 2017/15, p.1

¹³¹ Ugurcan Boy en Willem Veldhuizen, *Ruimte voor SAF-T in de Nederlandse Controleaanpak Belastingdienst?*, BTW-bulletin 2017/15, p.2

de snelheid van opsporing een vooruitgang is bij het strijd tegen carrouselfraude, is het geen oplossing om carrouselfraude in zijn kern aan te pakken.

4.5.3) S-II

Daarnaast is het implementeren van de Immediate Supply of Information (S-II) een mogelijke oplossing voor alle lidstaten. De S-II is per 1 juli 2017 in werking getreden. Spaanse belastingplichtigen moeten de administraties waarbij btw een rol speelt (inclusief de administratie van intracommunautaire transacties) bewaren via de site van de Belastingdienst. De facturen moeten worden geüpload binnen de gestelde periode. De verplichting van de S-II geldt voor alle belastingplichtigen die maandelijks hun btw-aangiften moeten indienen, grote ondernemingen, eenheden van de fiscale eenheid en belastingplichtigen die geopteerd hebben voor de mogelijkheid van teruggaaf btw. Daarnaast is de S-II vrijwillig voor belastingplichtigen die voor het start van het kalenderjaar opteren om maandelijks aangifte btw te doen. Aan de aan te leveren informatie worden eisen gesteld. De toegestuurde bestanden moeten alle informatie bevatten over de transactie, zoals het toegepaste btw-regime en informatie over de afnemer. De informatie moet 4 dagen na de factuurdatum worden ingediend en 8 dagen als de factuur is verstuurd door de afnemer of een derde. De uiterste datum valt op de 16^{de} dag van de maand van de belastingschuld. Ook het in ontvangst nemen van facturen gaat gepaard met verplichtingen, waarbij het hier ook om soortgelijke eisen gaat bij het aanleveren van informatie. De uiterste aanleverdatum is 4 dagen nadat de factuur in de administratie is verwerkt. De digitalisering en de verplichting tot aanleveren van de gevraagde informatie met de facturen heeft in ieder geval tot gevolg dat verschillende soorten formulieren voor het aanleveren van informatie verdwijnen omdat deze nu worden geüpload in de systemen. Alle informatie die ter beschikking wordt gesteld, is beschikbaar voor de belastingplichtigen. Indien niet aan de verplichtingen wordt voldaan, kan men een boete verwachten van minimaal € 300 en anders 0,50 procent van het bedrag dat is opgenomen op de factuur met een maximum van € 6.000.¹³²

Door het invoeren van de S-II komt het moment van aanleveren van informatie en het verrichten van een economische activiteit dicht bij elkaar. Op het moment van economische activiteit ontstaat de verschuldigdheid en bestaat er recht op aftrek van voorbelasting. Ook is de informatie voor de controle eerder beschikbaar en kan mogelijk de voorbelasting eerder worden uitbetaald. Net zoals de SAF-T kan er gemakkelijker controle vinden op malafide ondernemers zonder de druk op de bonafide ondernemers te leggen. Daarnaast is het systeem door de digitalisering gemakkelijk controleerbaar en hanteerbaar. Dit is in overeenstemming met het fiscale neutraliteitsbeginsel en het eenvoudsbeginsel. Tevens blijkt uit de cijfers van de Europese Commissie¹³³ dat Spanje behoort tot de landen met de laagste VAT GAP. Het doel om fraude in het algemeen te bestrijden lijkt derhalve gewaarborgd en is S-II mogelijk geschikt om het doel, het beschermen van de inkomsten, te bereiken zonder drastische wijziging van het btw-stelsel. Dit is in overeenstemming met het evenredigheidsbeginsel.

4.5.4) Blockchain technologie

¹³² N. Pastor, M Vilardebo en J.J. Blanco, *Electronic VAT Books – New “Immediate Supply of Information-S-II” system approved with effects as of 1st July 2017*, Tax Alert December 7/2016, p.1 p.2 en p.3

¹³³ Europese Commissie, *Study and Report on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report*

De digitalisering kan ook worden ingezet bij het proces van facturatie en uitbetaling van btw. Het probleem in het btw-systeem is namelijk dat tijd zit tussen de ingediende aangifte en het onderzoek naar juistheid van deze aangifte. De fraudeur kan dan al verdwenen zijn. Een mogelijke oplossing in de btw kan de blockchain technologie zijn en het gebruiken van digitale facturatie.¹³⁴ Het digitaal proces is hierbij van belang. Na goedkeuring van een digitaal factuur door de Belastingdienst, wordt deze naar het land van aankomst toegestuurd samen met een code. De leverancier stuurt dan een factuur met de code naar de afnemer. Deze code wordt gebruikt voor controle van de geldigheid van de factuur. De afnemer stuurt ter controle de factuur naar de Belastingdienst in eigen land en wacht ook de verificatie af, geeft vervolgens een tweede code af en maakt een melding bij de lidstaat van de leverancier. De afnemer stuurt daarna het document met beide codes aan de leverancier en aan de hand hiervan kan de leverancier het nultarief toepassen. Het complete digitale dossier is op deze manier beschikbaar bij de Belastingdiensten in beide lidstaten. De snelle beschikbaarheid van informatie kan fraude tegengaan.¹³⁵

Hoewel de mogelijke traagheid van betaling van btw door het toepassen van deze technologie een nadelige cashflow effect met zich meebrengt, kan het wel een geschikte oplossing zijn om carrouselfraude tegen te gaan. Met de blockchain technologie worden transacties vooraf 'gecontroleerd' en hebben de Belastingdiensten weet van de transactie die zal plaatsvinden. De informatie is snel beschikbaar waardoor geringe last bestaat bij de heffing van btw. Dit is in overeenstemming met de fiscale neutraliteitsbeginsel. Daarnaast wordt bij goedkeuring van de facturen carrouselfraude door de Belastingdienst uitgesloten en kan de leverancier het nultarief toepassen en de afnemer gebruik maken van zijn recht op aftrek van voorbelasting. Dit is in overeenstemming met het evenredigheidsbeginsel. Tevens zorgt de automatisering van de systemen ervoor dat de technologie controleerbaar en hanteerbaar is.

De blockchain technologie heeft een aantal nadelen. Als eerst kan genoemd worden dat de vastlegging van de informatie via digitale poorten begrepen moet worden. De rapportage, opslag en beveiliging zijn ook bijkomende kosten die gepaard gaan met deze ontwikkeling. Ook kan de belastingdruk van belastingplichtigen stijgen omdat ze wel een afdeling hebben die data en informatie over de aangiften gebruikt, maar geen kennis is over verwerken van de informatie naar de Belastingdienst toe.¹³⁶ Deze complexiteit van het systeem kan een afschrikkende effect veroorzaken om de hoge kosten en niet beschikbaarheid van de juiste mensen in de onderneming wat in strijd is het neutraliteitsbeginsel en het eenvoudsbeginself. Belastingplichtigen kunnen dan mogelijk niet optimaal presteren omdat veel aandacht nodig is om de compliance te bevorderen. Belastingplichtigen zullen met zorg proberen te handelen, maar het niet tijdig voldoen aan de systemen kunnen ze onvoorzienbaar worden geraakt.

4.5.5) Een iDEAL systeem

¹³⁴ J. Gruson, *Btw in een Brave New Blockchain world- een introductie*, BTW-bulletin 2017/17, p.4

¹³⁵ J. Gruson, *Btw in een Brave New Blockchain world- een introductie*, BTW-bulletin 2017/17, p.4

¹³⁶ M. Rabenort, *Digitale Fiscale Autoriteiten veroorzaken een revolutie in de fiscale praktijk*, WFR 2017/116, p.4 en p.5

Als laatst kan worden gedacht aan een soort iDEAL-systeem, waarbij automatisch aftrek van voorbelasting wordt verleend bij betaling van de btw.¹³⁷ Hierdoor wordt de verantwoordelijkheid bij de afnemer gelegd. De beschikbaarheid van systemen en de digitalisering maakt het mogelijk een dergelijke systeem in te voeren zonder drastische toezicht nodig is. Bij dit systeem vervalt carrouselfraude in het geheel. Er wordt geen aftrek van voorbelasting verleend indien de btw over dezelfde keten niet is afgedragen. Deze oplossing was ook mogelijk indien geen digitale systemen beschikbaar waren, maar dan is er een aanzienlijk personeel en toezicht nodig om te controleren of de betaling is gedaan om daarna aftrek van voorbelasting te verlenen. De uitbetaling van voorbelasting kan dan vertragingen oplopen. Door middel van een iDEAL systeem wordt dit probleem weggenomen.

Het invoeren van een dergelijk systeem zal mogelijk een grote last voor ondernemingen kunnen zijn. De transactie vindt plaats en de afnemer in de eigen lidstaat koopt in met btw. In afwachting dat de leverancier de btw gaat afdragen, zal de afnemer dus moeten wachten voor ontvangst van de voorbelasting. Het recht op aftrek van voorbelasting komt derhalve in gedrang wat in strijd is met het neutraliteitsbeginsel. De mogelijkheid om aftrek van voorbelasting mis te lopen kan het gedrag van belastingplichtigen beïnvloeden. Ook dit is in strijd met het neutraliteitsbeginsel.

Wel vind ik dat het cashflow effect niet geheel nadelig hoeft te zijn. Belastingplichtigen zullen dan beter afspraken met elkaar moeten maken en voorzichtiger moeten zijn met het kiezen van een relatie. Indien betrouwbare relaties worden gekozen, is het mislopen van de voorbelasting gering en dus ook niet meer in strijd met het neutraliteitsbeginsel. Wel kan het gevolgen hebben voor de marktwerking indien belastingplichtigen te voorzichtig zijn. Ook kan mogelijk de strijdigheid met het neutraliteitsbeginsel worden opgelost om een soort 'leenfase' bij aftrek van voorbelasting in te lassen. Hierbij kan men denken aan uitbetaling van voorbelasting onder voorbehoud dat de btw van dezelfde keten is afgedragen en dat de 'leenfase' daarna wordt omgezet. Daartegenover staat het probleem dat de leverancier mogelijk de btw niet gaat afdragen zodat de leenfase niet wordt omgezet. Het systeem kan daarnaast volledig geautomatiseerd werken en gezien de digitalisering is het zeker ook hanteerbaar.

Carrouselfraude kan in dit systeem niet meer voorkomen. Het recht op aftrek van voorbelasting en de betaling van btw van dezelfde productie- en distributieketen wordt samengebracht. Geen drastische wijziging van het btw-stelsel is hierbij nodig. Het kan voorkomen dat de leverancier niet de btw af gaat dragen en dus fraude door de leverancier voorkomt. Doordat nu geen aftrek van voorbelasting wordt verleend, is er geen sprake meer van een belastinguitgave. De druk wordt gelegd bij de ondernemers. Indien geen btw is afgedragen kan de fraudeur sneller worden opgespoord, aangezien uit de informatie die de Belastingdienst nu ter beschikking staat, kan worden gezien dat de btw niet is afgedragen. Dit is in overeenstemming met het evenredigheidsbeginsel.

4.5.6) Split-Payment Mechanism

In het huidige btw-stelsel moet de leverancier bij een binnenlandse levering btw in rekening brengen aan zijn afnemer en de btw bij aangifte afdragen aan de

¹³⁷ John Ringhs en Pieter Tielemans, *Btw-verlegging: oplossing voor btw-gap of paardenmiddel?*, BtwBrief 2017/29, p.3

Belastingdienst. De voorbelasting wordt uitbetaald aan de bankrekening van de afnemer. Het probleem is dat de afnemer, indien deze aan materiële voorwaarden voldoet, recht heeft op aftrek van voorbelasting maar de leverancier bij carouselfraude de btw niet afdraagt. Hierdoor ontstaat een belastinguitgave. Om de VAT GAP te verkleinen is het Split-Payment Mechanism onderzocht en wordt ingevoerd in enkele lidstaten van de Europese Unie. Hiermee wordt voorkomen dat leveranciers kunnen verdwijnen met de btw die in rekening is gebracht voordat de btw wordt afgedragen aan de Belastingdienst. Het verschil met het huidige systeem is met name dat de btw enkel beschikbaar is om facturen voor een opvolgende levering met btw te betalen of om af te dragen aan de Belastingdienst. De betaalde btw door de afnemer aan de leverancier is hierdoor niet meer 'direct' beschikbaar voor de leverancier om uit te geven buiten de productie- of distributieketen.

In Polen is recent het Split-Payment Mechanisme in werking gesteld. Bij het Split-Payment Mechanism in Polen betaald de afnemer de btw op een geblokkeerde rekening die ter beschikking wordt gesteld door de bank. Dit kan ook een tussenrekening zijn die beschikbaar wordt gesteld door de Belastingdienst. De leverancier kan over deze rekening beschikken voor het betalen van de btw aan zijn leveranciers, of eventueel bij een eindverbruik, aan de Belastingdienst.¹³⁸

Bij een Split-Payment Mechanisme wordt bij een betaling een splitsing gemaakt tussen het belastbaar bedrag en de btw over het belastbaar bedrag. Dus twee aparte betalingen per transactie. Verder wordt hierbij een geblokkeerde btw-rekening gebruikt bij een bank. De afnemer betaald hier het belastbaar bedrag aan een bankrekening van de leverancier en de btw wordt overgemaakt aan de geblokkeerde btw-rekening van de leverancier. Deze geblokkeerde btw-rekening kan alleen gebruikt worden voor betalingen naar soortgelijke geblokkeerde rekeningen of naar de rekening van de Belastingdienst. De afnemer heeft de verantwoordelijkheid om de btw te splitsen per transactie. De afnemer zal het bedrag voldoen aan een geblokkeerde btw-rekening van de leverancier. De leverancier zal verantwoordelijk zijn voor een correcte berekening van de btw op de factuur en de correcte manier van berekening van aftrek van voorbelasting en afdracht via zijn geblokkeerde btw-rekening.¹³⁹

De Belastingdienst is in deze optie verzekerd van de btw die of doorbetaald wordt aan een andere geblokkeerde btw-rekening van de leverancier of worden overgemaakt naar de rekening van de Belastingdienst. Dus een samenvatting van aftrek van voorbelasting en betaling van de btw aangezien de Belastingdienst bij uitbetaling van de voorbelasting ook gebruik kan maken van de geblokkeerde rekening. Daarnaast zal de leverancier op deze manier de btw beschikbaar hebben op zijn geblokkeerde rekening en kan deze gebruiken voor een aankoop.

Het grote nadeel voor zowel de leverancier als de afnemer is dat veel transacties moeten plaatsvinden en mogelijke verscheidene bankrekeningen moeten worden gebruikt voor de betalingen. Ook is er geen tot weinig toegang voor de afnemer tot de geblokkeerde

¹³⁸ H. Hop, *Het btw-stelsel in de EU wordt eenvoudiger, efficiënter en solider. Echt waar!*, BTW-Brief 2012/12, p.1 en p.2

¹³⁹ European Commission, *Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection final report*, p.102

rekening.¹⁴⁰ Deze nadeel kan worden weggewerkt indien de betaling aan een tussenrekening bij de Belastingdienst wordt gedaan. Problemen kunnen zich voordoen indien de afnemer niet-compliant is. Er bestaat een risico dat de afnemer de btw niet betaald aan een geblokkeerde rekening, maar de betaling doet aan een gewone rekening of de btw helemaal niet betaald. Dit zorgt mogelijk voor ingewikkelde situaties voor de leverancier.

Al met al is deze optie een mogelijke oplossing voor het tegengaan van carrouselfraude. Deze methode kan bijdragen aan de compliance in verband met transparantie en verbeterde rapportageverplichtingen. Daarentegen zal het een impact hebben op de cashflow van ondernemingen en de Belastingdienst. De Belastingdiensten zullen dan een positieve impact kunnen hebben doordat de btw per transactie wordt betaald en niet periodiek bij de aangiften omzetbelasting. Daartegenover is dit een negatieve impact op ondernemingen. De administratieve kosten zullen stijgen doordat de btw per transactie moet worden gescheiden en hierdoor zullen de rapportageverplichtingen mogelijk worden geïntensiveerd. Deze kosten kunnen mogelijk verlaagd worden door automatisering van de systemen, maar het implementeren van deze systemen zullen wel weer de kosten doen stijgen. Hoewel de Belastingdiensten de compliance vergroot zien worden door de gedetailleerde informatie per transactie, zullen ook de Belastingdiensten de systemen moeten aanpassen en hun administratieve kosten zien stijgen.¹⁴¹ Twijfels bestaan derhalve of de kosten de daadwerkelijke profijt kunnen overstijgen en de VAT GAP ook daadwerkelijk wordt verkleind. Dit is in strijd met het evenredigheidsbeginsel.

Het lijkt erop dat de vorm waarbij wordt gebruik gemaakt van geblokkeerde rekeningen van de bank in strijd is met het eenvoudsbeginsel door zijn controleerbaarheid en hanteerbaarheid. De afnemers moeten correct de btw betalen en deze betalingen dienen dan gecontroleerd te worden. Ook de geblokkeerde rekeningen moeten aan vereisten voldoen. Mogelijk kan hiermee gemanipuleerd worden en de banken zullen dan personeel moeten hebben om te controleren of sprake is van betalingen aan andere geblokkeerde rekeningen mogelijk in andere lidstaten. De controle van juiste betaling van btw op een juiste rekening per transactie zal moeizaam kunnen verlopen. Ook zal een scheiding per transactie moeten plaatsvinden, bijvoorbeeld voor producten die in andere producten worden verwerkt om door te verkopen.

Alhoewel de meeste nadelen niet meer plaatsvinden indien sprake is van een tussenrekening van de Belastingdienst, schiet de Split-Payment Mechanism de noodzakelijkheid te boven en is er mogelijk een beter passende maatregel voorhanden.

¹⁴⁰ European Commission, *Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection final report*, p.105 en p.106

¹⁴¹ European Commission, *Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection final report*, p.14 en p.15

Hoofdstuk 5) Conclusie en Aanbeveling

'Carrouselfraude: wat zijn de mogelijke oplossingsrichtingen en welke oplossingsrichting heeft de voorkeur in het licht van het fiscale neutraliteitsbeginsel, het eenvoudsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel?

Het fiscale neutraliteitsbeginsel en het eenvoudsbeginsel

De verleggingsregeling en de QRM:

Door de verleggingsregeling en de QRM wordt het belang van de factuur kleiner. Dit werkt mogelijk zwarte handel in de hand. Dit verstoort de concurrentie en er wordt geen btw afgedragen op consumptie. Daarnaast komen alle betalingen in de laatste schakel terecht en dit wordt een grote last voor de ondernemingen in de laatste schakel. Tevens kan de QRM in verschillende lidstaten variëren. Soortgelijke goederen tussen lidstaten krijgen hierdoor een andere behandeling. Ook is sprake van een tijdelijke oplossing waarvoor bonafide partijen genoodzaakt worden om administratieve kosten te maken. Fraudeurs vinden een andere manier om de carrouselfraude weer op te zetten en dit maakt het systeem niet hanteerbaar.

Het nieuwe btw-stelsel:

Bij het voorgestelde nieuwe btw-stelsel zijn strijdigheden te verkennen bij de tijdelijke regeling omtrent gecertificeerde belastingplichtigen. Indien gecertificeerd, mogen belastingplichtigen het huidige heffingssysteem in gebruik nemen. Dit betekent dat gelijke transacties ongelijk zullen worden behandeld. Het systeem lijkt niet controleerbaar omdat een fraudeur kan inspelen op de regels omtrent gecertificeerde ondernemer. Daartegenover is de OSS in overeenstemming met het Europese recht omdat de belastingplichtigen niet afschrikt worden om in meerdere lidstaten zaken te doen. Registratie in die lidstaten is niet meer nodig.

SAF-T:

De SAF-T gaat gepaard met kosten voor de belastingplichtigen want deze moeten dan ervoor zorgen dat het ERP-systeem juist wordt gebruikt. Ook moeten belastingplichtigen wel over de juiste kennis beschikken om te gaan met het ERP-systeem. Dit kan een afschrikkende effect veroorzaken. Tevens bestaan tussen de lidstaten verschillende vormen van SAF-T zodat belastingplichtigen die in verschillende lidstaten actief zijn hun compliance niet goed in orde kunnen brengen en worden soortgelijke goederen mogelijk niet gelijk behandeld. Dit leidt tot verwarring en niet-compliant zijn. Ondernemers worden in korte tijd verplicht gesteld om SAF-T te implementeren zonder dat de bevoegde kennis er nog is. Pas bij een juiste inrichting van het systeem kan het mogelijk leiden tot verlaging van de compliance kosten. Het niet toepassen van de SAF-T of niet correct toepassen van de SAF-T leidt dan mogelijk tot problemen. Daarnaast kan het neutraliteit gewaarborgd worden door een algemene SAF-T verplichting in te voeren in alle lidstaten. Gelijke behandeling is dan geboden.

S-II:

Met de S-II komt het moment van aanleveren van informatie en het verrichten van een economische activiteit dicht bij elkaar. Op het moment van economische activiteit ontstaat de verschuldigdheid en bestaat er recht op aftrek van voorbelasting. Ook is de informatie voor de controle eerder beschikbaar en kan mogelijk het voorbelasting

eerder worden uitbetaald. Net zoals de SAF-T kan er gemakkelijker controle vinden op malafide ondernemers zonder de druk op de bonafide ondernemers te leggen. Daarnaast is het systeem door de digitalisering gemakkelijk controleerbaar en hanteerbaar. Dit is in overeenstemming met het fiscale neutraliteitsbeginsel en het eenvoudsbeginsel.

Blockchain technologie:

De blockchain technologie gaat gepaard met traagheid van betaling van btw. Dit brengt een nadelige cashflow effect met zich mee, maar het kan wel een geschikte oplossing zijn om carrouselfraude tegen te gaan. Met de blockchain technologie worden transacties vooraf 'gecontroleerd' en hebben de Belastingdiensten weet van de transactie die zal plaatsvinden. De informatie is snel beschikbaar waardoor geringe last bestaat bij de heffing van btw. De blockchain technologie heeft ook een aantal nadelen. Als eerst kan genoemd worden dat de vastlegging van de informatie via digitale poorten begrepen moet worden. De rapportage, opslag en beveiliging zijn ook bijkomende kosten die gepaard gaan met deze ontwikkeling. Ook kan de belastingdruk van belastingplichtigen stijgen omdat ze wel een afdeling hebben die data en informatie over de aangiften gebruikt, maar geen kennis is over verwerken van de informatie naar de Belastingdienst toe. Deze complexiteit van het systeem kan een afschrikkende effect veroorzaken om de hoge kosten en niet beschikbaarheid van de juiste mensen in de onderneming.

Belastingplichtigen kunnen dan mogelijk niet optimaal presteren omdat veel aandacht nodig is om de compliance te bevorderen. Belastingplichtigen zullen met zorg proberen te handelen, maar het niet tijdig voldoen aan de systemen kunnen ze onvoorzienbaar worden geraakt.

iDEAL systeem:

Het invoeren van een iDEAL systeem zal mogelijk een grote last voor ondernemingen kunnen zijn. De transactie vindt plaats en de afnemer in de eigen lidstaat koopt in met btw. In afwachting dat de leverancier de btw gaat afdragen, zal de afnemer dus moeten wachten voor ontvangst van de voorbelasting. Het recht op aftrek van voorbelasting komt derhalve in gedrang. De mogelijkheid om aftrek van voorbelasting mis te lopen kan het gedrag van belastingplichtigen beïnvloeden. Wel vind ik dat het cashflow effect niet geheel nadelig hoeft te zijn. Belastingplichtigen zullen dan beter afspraken met elkaar moeten maken en voorzichtiger moeten zijn met het kiezen van een relatie. Indien betrouwbare relaties worden gekozen, is het mislopen van de voorbelasting gering. Wel kan het gevolgen hebben voor de marktwerking indien belastingplichtigen te voorzichtig zijn. Ook kan mogelijk de strijdigheid met het neutraliteitsbeginsel worden opgelost om een soort 'leenfase' bij aftrek van voorbelasting in te lassen. Hierbij kan men denken aan uitbetaling van voorbelasting onder voorbehoud dat de btw van dezelfde keten is afgedragen en dat de 'leenfase' daarna wordt omgezet. Daartegenover staat het probleem dat de leverancier mogelijk de btw niet gaat afdragen zodat de leenfase niet wordt omgezet. Het systeem kan daarnaast volledig geautomatiseerd werken.

Split-Payment Mechanism:

De Split-Payment Mechanism is een oplossing die kan worden ingevoerd. Het lijkt erop dat de vorm waarbij wordt gebruik gemaakt van geblokkeerde rekeningen van de bank in strijd is met het eenvoudsbeginsel door zijn controleerbaarheid en hanteerbaarheid. De afnemers moeten correct de btw betalen en deze betalingen dienen dan gecontroleerd te worden. Ook de geblokkeerde rekeningen moeten aan vereisten

voldoen. Mogelijk kan hiermee gemanipuleerd worden en de banken zullen dan personeel moeten hebben om te controleren of sprake is van betalingen aan andere geblokkeerde rekeningen mogelijk in andere lidstaten. De controle van juiste betaling van btw op een juiste rekening per transactie zal moeizaam kunnen verlopen. Indien wordt gebruik gemaakt van een tussenrekening bij de Belastingdienst, zal de bovenstaande probleem zich minder snel voordoen.

Het evenredigheidsbeginsel

Bevorderen van de administratieve samenwerking tussen lidstaten:

De administratieve samenwerking tussen lidstaten is onvoldoende gebleken om carrouselfraude aan te pakken. Niet alleen op juridisch gebied, maar ook de samenwerking tussen lidstaten loopt stroef. Het bevorderen van de administratieve samenwerking lijkt niet geschikt om het doel om carrouselfraude uit te sluiten te realiseren. Daarom zijn er naast een goede administratieve samenwerking tussen lidstaten ook andere oplossingen nodig.

De verleggingsregeling en de QRM:

Bij het invoeren van de verleggingsregeling en de QRM staat de bescherming van de belastinginkomsten centraal, maar gaat de maatregel naar mijn mening verder dan voor het doel noodzakelijk is. De verleggingsregeling en de QRM heeft als reactie dat verplaatsing van fraude plaatsvindt. De belastinginkomsten worden hierdoor niet beschermd, maar wordt het probleem verschoven. Ook kan carrouselfraude gewoon blijven bestaan bij transacties onder de grens van € 10.000. Carrouselfraude wordt derhalve niet geheel bestreden. Indien de doelstelling wordt bereikt om plotselinge carrouselfraude aan te pakken, vindt er mogelijk weer carrouselfraude plaats met andere producten. Het hoofddoel om carrouselfraude in het algemeen te bestrijden wordt niet bereikt, terwijl bonafide partijen opdraaien voor de kosten.

Het nieuwe btw-stelsel:

Het invoeren van een nieuwe btw-stelsel heeft tot gevolg dat de gehele Btw-richtlijn moet worden gewijzigd. Ieder partij, dus malafide of bonafide, wordt aangepakt om het probleem te bestrijden. Carrouselfraude neemt een deel van de 50 miljard euro aan grensoverschrijdende fraude voor zijn rekening. Van de totale handel in de gemeenschap neemt fraude ongeveer 5 procent voor zijn rekening. Ieder partij, dus malafide of bonafide, wordt aangepakt om het probleem te bestrijden. Omdat 'slechts' 5 procent van de totale handel bestaat uit fraude, ben ik van mening dat een aanpak ook enkel gericht kan zijn tegen malafide ondernemers en dat de gehele wijziging van het btw-stelsel een drastische maatregel is. Het doel is om de VAT GAP te verkleinen en de praktijk heeft gewezen dat er andere mogelijkheden beschikbaar zijn om de VAT GAP te verkleinen. Andere oplossingen lijken derhalve meer geschikt om het doel te bereiken. Dit is in strijd met het evenredigheidsbeginsel en een wijziging van het gehele btw-stelsel is derhalve naar mijn mening niet de beste oplossing.

SAF-T:

De implementatie van de SAF-T is mogelijk zonder een drastische wijziging van het huidige btw-stelsel. Alhoewel het btw-systeem vrijwel gelijk blijft en carrouselfraude blijft bestaan, wordt het doel om het VAT GAP te verkleinen wel mogelijk gerealiseerd. Door middel van de SAF-T is informatie binnen een handbereik en de link tot fraude

wordt makkelijker gelegd. Bestrijding van carrouselfraude is dan gericht op malafide partijen. Via digitale systemen is de SAF-T controleerbaar en hanteerbaar.

S-II:

Uit de cijfers van de Europese Commissie blijkt dat Spanje behoort tot de landen met de laagste VAT GAP. Spanje is ook het land dat de S-II heeft ingevoerd. Het doel om fraude in het algemeen te bestrijden lijkt derhalve gewaarborgd en is de S-II mogelijk geschikt om het doel, het beschermen van de inkomsten, te bereiken zonder drastische wijziging van het btw-stelsel.

Blockchain technologie of een iDEAL systeem:

Bij de blockchain technologie of een iDEAL systeem wordt bij goedkeuring van de facturen carrouselfraude door de Belastingdienst uitgesloten en kan de leverancier het nultarief toepassen en de afnemer gebruik maken van zijn recht op aftrek van voorbelasting. Dit is in overeenstemming met het evenredigheidsbeginsel.

Split-Payment Mechanism:

Carrouselfraude kan in het Split-Payment Mechanism niet meer voorkomen. De btw is niet meer vrij beschikbaar om op te nemen. Indien geen btw is afgedragen kan de fraudeur sneller worden opgespoord, aangezien uit de informatie die de Belastingdienst nu ter beschikking staat, kan worden gezien dat de btw niet is afgedragen. Problemen kunnen zich voordoen indien de afnemer niet-compliant is. Er bestaat een risico dat de afnemer de btw niet betaald aan een geblokkeerde rekening, maar de betaling doet aan een gewone rekening of de btw helemaal niet betaald. Dit zorgt mogelijk voor ingewikkelde situaties voor de leverancier. Bij een tussenrekening bij de Belastingdienst wordt dit probleem opgelost. Daarentegen zal het een impact hebben op de cashflow van ondernemingen en de Belastingdienst. De Belastingdiensten zullen dan een positieve impact kunnen hebben doordat de btw per transactie wordt betaald en niet periodiek bij de aangiften omzetbelasting. Daartegenover is dit een negatieve impact op ondernemingen. De administratieve kosten zullen stijgen doordat btw per transactie moet worden gescheiden en hierdoor zullen de rapportageverplichtingen mogelijk worden geïntensiveerd. Deze kosten kunnen mogelijk verlaagd worden door automatisering van de systemen, maar het implementeren van deze systemen zullen wel weer de kosten opjagen. Hoewel de Belastingdiensten de compliance vergroot zien worden door de gedetailleerde informatie per transactie, zullen ook de Belastingdiensten de systemen moeten aanpassen en hun administratieve kosten zien stijgen. Twijfels bestaan derhalve of de kosten de daadwerkelijke profijt kunnen overstijgen en de VAT GAP ook daadwerkelijk verkleind. Dit is in strijd met het evenredigheidsbeginsel.

Mijn voorkeur gaat uit naar een oplossing zonder drastische wijziging van het btw-stelsel, waarbij het doel niet meer is om carrouselfraude volledig uit te sluiten, maar het doel is om de VAT GAP te verkleinen. Zo heeft onderzoek uitgewezen dat de SAF-T en de S-II de VAT GAP heeft verkleind in de landen waarbij deze zijn geïmplementeerd. Het digitale dossier is hierbij van belang en informatie door de leverancier en de afnemer moet beschikbaar worden gesteld aan de Belastingdienst. De verschuldigdheid en de aftrek van voorbelasting worden dichterbij elkaar gebracht. Er zijn minimale strijdigheden met het eenvoudigsbeginsel en het neutraliteitsbeginsel, maar een uniforme werking tussen lidstaten zouden de strijdigheden kunnen verwerken. Daarnaast blijken

deze oplossingen geschikt om het doel, de belastinginkomsten te beschermen, te bereiken.

Literatuurlijst

Vakliteratuur

Tot en met 2010

- R.A. Wolf, *Bond House; heiligt btw-fraude alle middelen?*, Weekblad Fiscaal Recht 2005/593
- R.A. Wolf, *Wie betaalt de rekening?*, Weekblad Fiscaal Recht 2007/1225
- R.A. Wolf, *Carrouselfraude*, Fiscaal Wetenschappelijk Reeks nr. 15, 1 april 2010
- W.J. Blokland, *Over neutraliteit, fraude en eenvoud in de Europese btw*, Weekblad Fiscaal Recht 2010/561

2011

- G. van Norden, *Tussen droom en daad staat het Europese recht in de weg: De BTW binnen een nieuw Nederlands belastingstelsel*, Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht 2011/43
- R.A. Wolf, *ABC-transacties, btw en intracommunautair vervoer: don't ask, don't tell?*, Weekblad Fiscaal Recht 2011/984

2012

- H. Hop, *Het btw-stelsel in de EU wordt eenvoudiger, efficiënter en solider. Echt waar!*, BTW-Brief 2012/12
- H. Hop, *Fraude bij intracommunautaire leveringen: over goede trouw en intrekking btw-nummers*, BtwBrief 2012/108

2013

- F.A. Piek en A.A. Kan, *De bewijslast ten aanzien van het Kittel-criterium*, Weekblad Fiscaal Recht 2013/652
- L.J.A. Pieterse, *Omzetbelasting of de almacht van het Europese recht*, Weekblad Fiscaal Recht 2013/1399
- L.J.A. Pieterse, *De doorwerking van algemene rechtsbeginselen in de BTW*, Weekblad Fiscaal Recht 2013/198
- M.A. Griffioen en E.C.J.M. van der Hel, *Nieuwe Europese aanpak btw-fraude?*, Weekblad Fiscaal Recht 2013/1382
- M. Lambregts, *Over de oplettend koopman, diens wetenschap en zorgvuldigheid*, Weekblad Fiscaal Recht 2013/1468
- R.A. Wolf, *btw en het risico van dubbele bindingen*, Het Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht 2013/1371

2014

- J.A.R. van Eijnsden, *De invloed van het Unierecht op het formele belastingrecht en het fiscale procesrecht: over beginselen en vrijheden*, Tijdschrift Formeel Belastingrecht 2014/01
- G.J. van Slooten, *Fraude en het recht van de Unie: een kwestie van reddeloos, redeloos en vooral rechteloos?*, Weekblad Fiscaal Recht 2014/1145
- R.A. Wolf, *Btw-fraude en EU-beginselen; recht zeker?*, Tijdschrift Formeel Belastingrecht 2014/01
- R.A. Wolf, *Misbruik van recht en fraus legis; de grenzen verkend?*, Trema november 2014
- R. Vos en M.H.W.N. Lammers, *Wist of had moeten weten dat de btw niet is betaald*, BTW-bulletin 2014/62

2015

- E.C.J.M. van der Hel-van Dijk RA en M.A. Griffioen, *Aanpak BTW-fraude Europa: dweilen met de nationale kraan open*, Weekblad Fiscaal Recht 2015/1282
- E.H. Mennes en A. Wolkers, *Sopropé nu ook voor de btw*, BTW-bulletin 2015/85
- J.J.M. Lamers, *Spel zonder grenzen*, NTFR 2015/6

- M.M.W.D. Merckx en M.H.T. Verstappen, *Italmoda: Wat past klopt niet*, Weekblad Fiscaal Recht 2015/655
- Pieter Tielemans, *Herkwalificatie bij een activiteit is toegestaan – weigering btw-aftrek niet*, BtwBrief 2015/71
- P.W. Lenos, *Column – Soeverein nationaal recht versus Unierecht: een bypass van de Trias Politica*, BTW-bulletin 2015/87
- R. Vos en M.H.W.N. Lammers, *De aftrek van btw 'staat' niet meer rotsvast*, BTW-bulletin 2015/16
- R. Vos en R.J. de Jong, *De Controleaanpak Belastingdienst: CAB*, BTW-bulletin 2015/41

2016

- A.A. Feenstra, *Weigering van rechten bij btw-fraude: straf of maatregel?*, BTW-bulletin 2016/57
- J. Sanders, *Een nieuwe start voor de btw*, BTW-bulletin 2016/46
- J. Sanders, *Het neutraliteitsdenken onder druk*, BtwBrief 2016/108
- J. Sanders, *If you could read my mind...*, BtwBrief 2016/25
- K. Sinnige, *In welk tijdvak is de btw verschuldigd – lang niet altijd even makkelijk!*, BTW-bulletin 2016/38
- M.M.W.D. Merckx en K. Verburg, *In het web van WebmindLicenses: dubbele heffing bij misbruik van recht?* Weekblad Fiscaal Recht 2016/104
- R.A. Wolf, *Actie, maar nu echt?*, Het Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht 2016/1262
- R. Vos en R.J. de Jong, *Weigering aftrek btw bij niet-bestaande marktdeelnemer is in strijd met EU-recht*, BTW-bulletin 2016/11
- R. Vos en R.J. de Jong, *Weigering aftrek btw bij niet-bestaande marktdeelnemer is in strijd met EU-recht*, BTW-bulletin 2016/11
- R. Vos en R. Jeronimus, *Schending Unierecht: Uitsluiting van strafrechtelijk bewijs in fiscale procedures*, BTW-bulletin 2016/66
- T. Vroon, *Wie bent u?*, BtwBrief 2016/26

2017

- A.H. Bomer, *Unierechtelijke beginselen en BTW*, 2017
- B.T.J.G. van Osch en MWJ Timmers, *Te goeder trouw over de grens?* BtwBrief 2017/30
- GJ van Bruggen, *Formalistische Hongaarse aanpak aangepakt*, BtwBrief 2017/66
- H.G.A. van Assen, *Intracommunautaire levering, formele gebreken zijn toch gebreken?*, BTW-bulletin 2017/31
- H.G.A. van Assen, *Onvolledige factuur staat aftrek niet (meer) om de weg*, BTW-bulletin 2017/9
- John Ringhs en Pieter Tielemans, *Btw-verlegging: oplossing voor btw-gap of paardenmiddel?*, BtwBrief 2017/29

- J. Gruson, *Btw in een Brave New Blockchain world- een introductie*, BTW-bulletin 2017/17
- K. Verburg, *Nultarief: neutraliteit versus fraude*, BTW-bulletin 2017/22
- M.M.W.D. Merckx, *Nieuwe plannen voor BTW en e-commerce: eenvoudig, neutraal en minder verlies aan belastinginkomsten?*, Weekblad Fiscaal Recht 2017/59
- M. Rabenort, *Digitale Fiscale Autoriteiten veroorzaken een revolutie in de fiscale praktijk*, Weekblad Fiscaal Recht 2017/116
- R.A. Wolf, *Actie, maar nu echt?*, Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht 2016/1262
- Ugurcan Boy en Willem Veldhuizen, *Ruimte voor SAF-T in de Nederlandse Controleaanpak Belastingdienst?*, BTW-bulletin 2017/15

2018

- Eline Polak, *De laatste losse eindjes over de toepassing van het verbod op misbruik van recht?*, BtwBrief 2018/10
- J. Gruson en N. Verbaan, *Voorstellen voor het definitieve btw-stelsel: definitief een nieuw begin?*, BTW-bulletin 2018/11
- Rutger Jagersma en Pieter Tielemans, *Substance over form*, BtwBrief 2018/12

Overige literatuur

- Algemene Rekenkamer, *Intracommunautaire btw-fraude*, Terugblik 2012
- Europese Rekenkamer, *De aanpak van intracommunautaire btw-fraude: er zijn meer maatregelen nodig*, speciaal verslag nr. 24/2015
- Europese Commissie, *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report*, TAXUD/2015/CC/131
- Staatssecretaris van Financiën, brief van 29 mei 2012, *Extra maatregelen in strijd tegen btw-carrouselfraude (art. 35a Wet OB 1968)*, nr. DGB/2012/2925, Vakstudie Nieuws 2012/35.18
- Staatssecretaris van Financiën, *Maatregelen tegen btw-carrouselfraude*, Vakstudie Nieuws 2017/11.15
- Staatssecretaris van Financiën, *Antwoorden op vragen over btw-carrouselfraude en tegengaan van terrorismefinanciering*, Vakstudie Nieuws 2017/26.14
- Staatssecretaris van Financiën, *Verlegging van btw bij telecommunicatiediensten*, Vakstudie Nieuws 2017/29.13
- Minister van Buitenlandse Zaken, *Wijziging Btw-richtlijn voor tijdelijke toepassing algehele verleggingsregeling*, V-N 2017/9.21
- Europese Commissie, *Europese Commissie presenteert actieplan ter modernisering van btw*, Vakstudie Nieuws 2016/23.21
- Europese Commissie, *Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection final report*
- T.K.M. Rookmaaker-Penners, *(Carrousel)fraudebestrijding*, Cursus Belastingrecht EBR.6.1.6
- T.K.M. Rookmaaker-Penners, *De Btw-richtlijn*, Cursus Belastingrecht EBR.6.1.1.L
- K.M. Braun, *Schijntransacties; Carrouselfraude*, Cursus Belastingrecht OB.2.1.2.K.d
- A. van Dongen, G.J. van Slooten en M.W.C. van Soltysik, *Wegwijs in de btw*, Wegwijs reeks nr. 10-14
- D.M. Weber, *Inleiding*, Cursus Belastingrecht EBR.4.0.7.A.
- D.M. Weber, *Algemeen*, Cursus Belastingrecht EBR.4.0.6.A
- D.M. Weber, *Geschiktheids-, noodzakelijkheids- en evenwichtigheidsstoets*, Cursus Belastingrecht EBR.4.0.6.B.

- D.M. Weber, *Effectiviteitsbeginsel*, Cursus Belastingrecht EBR.4.0.4.
- M. Chin-Oldenziel, *Het gelijkwaardigheids- en doeltreffendheidsbeginsel*, Cursus Belastingrecht EBR.6.0.4.B.
- M. Chin-Oldenziel, *Neutraliteitsbeginsel*, Cursus Belastingrecht EBR.6.5.3.B.

Europese Recht

- HvJ EG 4 december 1974, zaak C-41/74 (Van Duyn)
- HvJ EU 26 februari 2013, zaak C-617/10 (Akerberg Fransson)
- HvJ EG 13 juli 1989 Zaak C-5/88 (Wachauf)
- HvJ EU 22 oktober 2013 zaak C-276/12 (Sabou)
- HvJ EG 15 oktober 2009 zaak C-101/08 (Audiolux)
- HvJ EG 22 november 2005 zaak C-144/04 (Mangold)
- HvJ EG 14 december 1995, zaak C-312/93 (Peterbroeck)
- HvJ EU 22 december 2010, zaak C-279/09 (DEB)
- HvJ EG 9 maart 1978, zaak 106/77 (Simmenthal)
- HvJ EU 26 februari 2013, zaak C-617/10 (Aklagaren)
- HvJ EU 14 april 2016, zaak C-131/14 (Malvi)
- HvJ EG 21 februari 2008, zaak C-425/06 (Parts Service)
- HvJ EG 1 april 2004, zaak C-90/02 (Bockemühl)
- HvJ EG 27 september 2007, zaak C-409/04 (Teleos)
- HvJ EU 12 januari 2017, zaak C-28/16 (Barlis 06)
- HvJ EU 15 september 2016, zaak C-518/14 (Senatax)
- HvJ EG 29 mei 1997, zaak C-63/96 (Werner Skripalle)
- HvJ EU 21 maart 2014, zaak T-81/13 (FTI)
- HvJ EG 27 september 2007, zaak C-146/05 (Collée)
- HvJ EG 19 september 2000, zaak C-454/98 (Scheimk, Cofreth en Strobel)
- HvJ EU 20 oktober 2016, zaak C-24/15 (Plöckl)
- HvJ EU 27 september 2012, zaak C-587/10 (VSTR)
- HvJ EU 9 november 2017, zaak C-552/16 (Wind Inovation)
- HvJ EU 9 juli 2015, zaak C-183/14 (Salomie en Oltean)
- HvJ EG 13 december 1989, zaak C-342/87 (Genius Holding)
- HvJ EU 7 december 2010, zaak C-285/09 (R)
- HvJ EU 6 september 2012, zaak C-273/11 (Mecsek Gabona)
- HvJ EG 6 juli 2006, zaak C-439/04 (Kittel)
- HvJ EU 21 juni 2012, zaak C-80/11 (Mahageben en David)
- HvJ EU 18 december 2014, zaak C-131/13 (Italmoda)
- HvJ EG 12 januari 2006, zaak C-354/03 (Optigen)
- HvJ EG 6 juli 2006, zaak C-440/04 (Recolta Recycling BVBA)

