

Masterscriptie Fiscaal Recht Aanpak btw-carrouselfraude



Plaats en datum: Tilburg University, 17 juni 2019
Naam: Niels Geven
ANR: 405848, SNR: 1252918
Opleiding: Fiscaal Recht, accent indirecte belastingen
Begeleider: O.J.L.E. Smeets
Tweede lezer: Prof. dr. H.W.M. van Kesteren

Lijst met afkortingen

Volledig	Afkorting
Belasting toegevoegde waarde	Btw
Beoordeling Nieuwe Commissievoorstellen	BNC Fiches
Btw-carrouselfraude	Carrouselfraude
Btw-identificatienummer	Btw-nummer
Btw-informatie-uitwisselingssysteem	VIES
Business to Business	B2B
Business to Consumer	B2C
Certified Taxable Person (gecertificeerd belastingplichtige)	CTP
Europese Commissie	EC
Europese Economische Gemeenschap	EEG
Europese Gemeenschap	EG
Europese Unie	EU
Hof van Justitie Europese Unie	HvJ EU
Intracommunautaire levering van goederen	ICL
Intracommunautaire verwerving van goederen	ICV

One Stop Shop	OSS
Transaction Network Analysis	TNA
Ondernemingsorganisatie Midden- en Kleinbedrijf Nederland	MKB Nederland
Ondernemingsorganisatie Verbond van Nederlandse Ondernemingen en het Nederlands Christelijk Werkgeversverbond	VNO-NCW
Raad Economische en Financiële zaken	Ecofin
Quick Reaction Mechanism	QRM
Standard Audit File Tax	SAF-T

Inhoudsopgave

1	<u>HET HUIDIGE BTW-STELSE EN BTW-CARROUSELFRAUDE</u>	6
1.1	HET PROBLEEM	6
1.2	MAATSCHAPPELIJKE RELEVANTIE EN PROBLEEMSTELLING	7
1.3	PLAN VAN AANPAK	8
1.4	ONDERLIGGENDE BEGINSELEN VAN HET EUROPESE BTW-SYSTEEM	8
2	<u>BESTEMMINGSLANDBEGINSEL EN OORSPRONGLANDBEGINSEL</u>	10
2.1	INLEIDING	10
2.2	DE PLAATSBEPALINGSREGELS UIT DE EUROPESE BTW-RICHTLIJN	10
2.3	OORSPRONGLANDBEGINSEL	11
2.4	BESTEMMINGSLANDBEGINSEL	12
3	<u>RELEVANTE ASPECTEN VAN DE BTW VOOR HET BEGRIP VAN FRAUDE</u>	14
3.1	INLEIDING	14
3.2	WAT IS BTW-CARROUSELFRAUDE?	14
3.2.1	VOORBEELD CARROUSELFRAUDE	14
3.2.2	DEFINITIE CARROUSELFRAUDE	15
3.3	KETENTRANSACTIES	16
3.3.1	VOORBEELD KETENTRANSACTIE	16
3.3.2	BTW-BEHANDELING KETENTRANSACTIES	16
3.3.3	GRENDOVERSCHRIJDENDE KETENTRANSACTIES	17
4	<u>VOORSTEL TOT DEFINITIEF BTW-STELSE</u>	19
4.1	INLEIDING	19
4.2	HISTORIE INVOERING DEFINITIEF BTW-STELSE	19
4.3	HET INHOUDELIJKE VOORSTEL TOT INVOERING VAN HET DEFINITIEVE BTW-STELSE	20
4.4	VISIE LIDSTATEN OMTRENT HET DEFINITIEVE BTW-STELSE	21
5	<u>DE OORZAKEN VAN BTW-CARROUSELFRAUDE</u>	23
5.1	INLEIDING	23
5.2	FRAUDEGEVOELIGE ELEMENTEN BTW-STELSE	23
5.3	BTW-BEHANDELING BELASTINGPLICHTIGEN IN DE FRAUDEKETEN	23
5.4	VOORBEELDEN VAN CARROUSELFRAUDE	24
5.5	TUSSENCONCLUSIE VOORSTEL DEFINITIEF BTW-STELSE	25
6	<u>MAATREGELEN TER BESTRIJDING VAN BTW-CARROUSELFRAUDE</u>	26
6.1	INLEIDING	26
6.2	DE MAATREGELEN	27
6.2.1	INLEIDING	27

6.2.2	DE ALGEMENE VERLEGGINGSREGELING	27
6.2.3	HET SPLIT-PAYMENTMODEL.....	28
6.3	VOOR- EN NADELEN VAN DE MAATREGELEN	29
6.3.1	INLEIDING	29
6.3.2	DE ALGEMENE VERLEGGINGSREGELING	29
6.3.3	HET SPLIT-PAYMENTMODEL.....	31
6.3.4	VERGELIJKING	32
6.4	STRUCTURELE FRAUDEBESTENDIGHEID	32
6.4.1	DE MANIEREN VAN FRAUDEBESTRIJDING OP EEN RIJTJE.....	32
6.4.2	DE DRIE MANIEREN EN DE GECONSTATEERDE OORZAKEN VAN FRAUDE	33
6.5	ADMINISTRATIEVE VEREENVOUDIGING	35
6.5.1	INLEIDING	35
6.5.2	ALGEMENE VERLEGGINGSREGELING	36
6.5.3	HET SPLIT-PAYMENTMODEL.....	37
6.5.4	HET DEFINITIEVE BTW-STELSEL	38
6.5.5	VERGELIJKING	39
7	<u>CONCLUSIE</u>	<u>42</u>
	<u>LITERATUURLIJST.....</u>	<u>45</u>
	<u>JURISPRUDENTIELIJST.....</u>	<u>48</u>
	<u>WETGEVINGSLIJST</u>	<u>50</u>

1 Het huidige btw-stelsel en btw-carrouselfraude

1.1 Het probleem

De omzetbelasting is geharmoniseerd in de EU op grond van de btw-richtlijn (Richtlijn 2006/112/EG). Lidstaten zijn verplicht om de richtlijn te implementeren in de nationale wetgeving, doch zijn ze vrij hoe ze dat juridisch vormgeven. Het gaat uiteindelijk om het resultaat. Idealiter is het resultaat dat elke lidstaat btw heft op dezelfde manier, ondanks de verschillende rechtsstelsels die lidstaten hanteren.¹

Het doel van de Europese btw-richtlijn is om de uiteindelijke consumptie bij particuliere consumenten te belasten. De btw kwalificeert als een belasting op consumptie.² De btw is een transactiebelasting, omdat btw wordt geheven over een bepaalde transactie die partijen met elkaar aangaan. Bij goederen is het zo dat het goed eerst geproduceerd en vaak nog naar de verkoper gedistribueerd dient te worden, voordat het goed geconsumeerd kan worden. Er hebben zo al enkele transacties plaatsgevonden voordat het goed bij de particuliere consument terechtkomt.

Met de invoering van de btw-richtlijn is gekozen voor een gefractioneerd systeem van belastingheffing. Over elke transactie binnen een keten van transacties wordt btw geheven. Een voordeel van dit systeem is onder andere dat het risico op belastingfraude wordt verspreid over de gehele transactieketen. Om cumulatie van btw te voorkomen, is het systeem van aftrek van btw ingevoerd. Een onderneming die kwalificeert als belastingplichtige³ heeft het recht om de btw over de aangeschafte goederen en diensten in aftrek te brengen. Het resultaat van dit systeem is dat alleen belasting wordt betaald over de toegevoegde waarde. De particuliere consument heeft geen recht op aftrek.⁴

Btw wordt op een indirecte manier geheven. Dit houdt in dat btw niet rechtstreeks wordt geheven van de particuliere consument, maar van de leverancier die het de particuliere consument mogelijk maakt om een bepaald goed of een bepaalde dienst te kunnen kopen. Deze belastingplichtige draagt de btw af aan de belastingautoriteiten.⁵

Wat blijkt is dat onder het huidige btw-stelsel zoals op dit moment geïmplementeerd in de gehele EU op basis van de btw-richtlijn sinds jaar en dag grootschalige fraude wordt gepleegd. Middels gebruikmaking van het grotendeels geharmoniseerde btw-stelsel in de EU wordt jaarlijks voor tientallen miljarden aan btw niet afgedragen. Zo gaan schattingen terug naar 2003 waarin al geschat werd dat gepleegde fraude jaarlijks een omvang van 100 miljard bevat. Hiervan is moeilijk in te schatten hoe groot het verlies is door gepleegde carrouselfraude, maar wel duidelijk is dat het gaat om grote bedragen.⁶ Uit latere rapporten zou het gaan om een jaarlijks verlies aan btw-inkomsten van 50 miljard door gepleegde intracommunautaire btw-fraude.⁷ In ieder geval is duidelijk dat het maatschappelijke probleem zeer groot is.

¹ Van Doesum & Nellen 2013, p. 9.

² Artikel 1 lid 2 Richtlijn 2006/12/EG.

³ Zie artikel 9 Richtlijn 2006/112/EG.

⁴ Van Doesum, Van Kesteren & Van Norden 2016, p. 6, 7.

⁵ Van Doesum & Nellen 2013, p. 6.

⁶ *Kamerstukken II* 2008/09, 31 880, nrs. 2, p. 15.

⁷ COM (2016) 148 final, p. 3.

1.2 Maatschappelijke relevantie en probleemstelling

Het grote jaarlijkse verlies aan btw-inkomsten, voor een groot gedeelte door carrouselfraude⁸, geeft direct de maatschappelijke relevantie aan van de bestrijding van btw-fraude, in het bijzonder carrouselfraude. Zoals in de vorige paragraaf aangegeven gaan de schattingen omtrent het verlies al meer dan tien jaar terug en eigenlijk tot aan de dag van vandaag is daar nog geen structureel antwoord op gevonden. Het btw-stelsel is toe aan modernisering en vereenvoudiging zodat structureel een oplossing kan worden gevonden voor de grote fraude. Vandaar dat de EC in 2016 met een actieplan is gekomen met onder andere als doelstelling om een structureel fraudebestendig uniform btw-stelsel in te voeren.⁹

Deze doelstelling is uitgewerkt in het voorstel tot herziening van het btw-stelsel richting een definitief btw-stelsel. Doelstellingen van het voorstel tot herziening van het btw-stelsel zijn structurele fraudebestendigheid en administratieve vereenvoudiging voor zowel het bedrijfsleven als belastingautoriteiten. Het is de bedoeling dat het nieuwe btw-stelsel in werking treedt per 30 juni 2022.¹⁰ De vraag die dan opkomt, is of het herziene btw-stelsel carrouselfraude definitief gaat oplossen. Pakt het stelsel het daadwerkelijke probleem van de grootschalige fraude aan?

Naast dit voorstel zijn een aantal maatregelen voorgesteld die wel reeds ingevoerd om carrouselfraude tegen te gaan. Ik zal me in dit onderzoek gaan richten op de tot nu toe meest ingezette maatregel, de verleggingsregeling en daarnaast ook op het split-paymentmodel, omdat deze maatregel qua type in de buurt komt van de verleggingsregeling. Gegeven de grote maatschappelijke relevantie door het grootschalige jaarlijkse verlies aan btw ben ik tot de volgende onderzoeksvraag gekomen:

In hoeverre lossen de maatregelen; de algemene verleggingsregeling en het split-paymentmodel structureel het probleem van de btw-carrouselfraude op, sluiten ze aan bij de achterliggende doelstellingen van de Europese btw, en hoe verhouden ze zich tot het voorstel van de Europese Commissie tot invoering van een nieuw uniform btw-stelsel?

Om tot een gedegen antwoord te komen van de onderzoeksvraag is het van belang om de onderzoeksvraag op te delen in deelvragen. Het is belangrijk om het huidige btw-stelsel toe te lichten. Op welke doelstellingen en beginselen is het gebaseerd en wat zijn de relevante aspecten van de Europese btw waardoor carrouselfraude gepleegd kan worden. Daarvoor is het noodzakelijk om te begrijpen hoe carrouselfraude gepleegd wordt en wat de oorzaken zijn. Aan de hand van de geconstateerde oorzaken wordt een koppeling gemaakt met de maatregelen ter bestrijding van carrouselfraude. Het gaat om de volgende maatregelen; het voorstel tot invoering van een nieuw uniform btw-stelsel, de verleggingsregeling en het split-paymentmodel. De maatregelen worden uitgebreid toegelicht en geanalyseerd aan de hand van de doelstellingen van de Europese btw; structurele fraudebestendigheid en administratieve lastenverlichting voor zowel het bedrijfsleven als belastingautoriteiten. Aan de hand van deze analyse probeer ik een gedegen antwoord te geven op de onderzoeksvraag.

⁸ Zie o.a. COM (2016) 148 final, p. 3 en TAXUD/2015/CC/131, p. 15 - 20. Het totaal aan jaarlijks verloren btw-inkomsten is ongeveer 150 miljard, waarvan ongeveer 50 miljard voor rekening komt van carrouselfraude.

⁹ COM (2016) 148 final, p. 9.

¹⁰ Fiche 3: Richtlijn betreffende een definitief btw-systeem, p. 8.

1.3 Plan van aanpak

Het onderzoek is gericht op het vinden van een structurele oplossing voor de grootschalige carouselfraude. Om tot een structurele oplossing voor een probleem te komen, moet het probleem bij de bron aangepakt worden. Allereerst zal ik daarom toelichten op basis van welke beginselen wordt bepaald in welke lidstaat grensoverschrijdende prestaties belast worden. Dit is van belang, omdat we hebben gezien dat carouselfraude de gehele EU teistert.

Bij de zoektocht naar de oorzaken van carouselfraude, zal ik voordat ik daadwerkelijk toelicht wat carouselfraude inhoudt eerst de relevante aspecten van de btw uiteenzetten voor een goed begrip van fraude. Vervolgens zal ik de koppeling maken met het voorstel tot herziening van het btw-stelsel. Op welke doelstellingen en beginselen is het gebaseerd? Wat houdt de herziening precies in en hoe poogt het voorstel carouselfraude te bestrijden? De volgende stap in het onderzoek zal zijn om deze relevante aspecten van de btw te koppelen aan de kenmerken van carouselfraude, waardoor het probleem ontleedt kan worden.

Na toelichting van het definitieve btw-stelsel als maatregel ter bestrijding van carouselfraude en de oorzaken van carouselfraude richt ik me op de maatregelen; de verleggingsregeling en het split-paymentmodel. Deze maatregelen zullen worden toegelicht en ik probeer tot de kern te komen; de toetsing van de twee maatregelen aan het probleem van carouselfraude en de doelstellingen van de Europese btw. Daarnaast vergelijk ik de verleggingsregeling en het split-paymentmodel met het voorstel tot herziening van het btw-stelsel. Om de toetsing handen en voeten te geven, zal ik de maatregelen naast het criterium van structurele fraudebestendigheid ook toetsen aan de proportionaliteit en subsidiariteit. Aan de hand van deze twee beginselen poog ik een oordeel te vellen wat betreft de administratieve lastenverlichting voor zowel het bedrijfsleven als belastingautoriteiten van de maatregelen.

1.4 Onderliggende beginselen van het Europese btw-systeem

Ik heb ervoor gekozen om de administratieve lastenverlichting te toetsen aan de proportionaliteit en subsidiariteit om een tweetal redenen. Ten eerste gaat het hier om een juridisch onderzoek en valt een cijfermatig oordeel omtrent lastenverlichting buiten de scope van het onderzoek.

En ten tweede is het Europese btw-systeem gebaseerd op een aantal onderliggende fundamentele rechtsbeginselen. De beginselen zijn onder te verdelen in twee categorieën, namelijk algemene EU-rechtelijke beginselen en btw-specifieke beginselen. Algemeen EU-rechtelijke beginselen zijn onder andere het proportionaliteitsbeginsel, het neutraliteitsbeginsel en het antifraudebeginsel. Belangrijke btw-specifieke beginselen die in het volgende hoofdstuk aan bod komen zijn het bestemmingslandbeginsel en het oorsprongslanbeginsel. Ik zal in deze paragraaf kort ingaan op het proportionaliteitsbeginsel en subsidiariteitsbeginsel.

Het btw-stelsel dat op het proportionaliteitsbeginsel is gebaseerd houdt in dat de regeling evenredig moet zijn ten opzichte van het nagestreefde doel van het stelsel. Bij het invoeren van een maatregel, in het kader van dit onderzoek, ter bestrijding van carouselfraude betekent de proportionaliteit dat de maatregel evenredig moet zijn aan het doel; structurele bestrijding van carouselfraude. Bestaat een objectieve en redelijke rechtvaardiging waarom de maatregel wordt ingevoerd?¹¹

¹¹ Poelmann 2018, 5.3.1.E.

Daarmee samenhangend het subsidiariteitsbeginsel wat betekent dat de maatregel noodzakelijk moet zijn ter bereiking van het doel. Zijn er minder belastende alternatieven ter bestrijding van de carouselfraude?¹² Het subsidiariteitsbeginsel is tot nu toe nog niet voorgekomen bij belastingzaken¹³, maar het is wel essentieel in het kader van het onderzoek van de maatregelen ter bestrijding van carouselfraude. Aan de hand van de proportionaliteit en subsidiariteit zal ik uiteindelijk gaan toetsen of de maatregelen voldoen aan administratieve lastenverlichting voor het bedrijfsleven.

¹² Stolp 2007, p. 21.

¹³ Weber 2018, 4.0.1.

2 Bestemmingslandbeginsel en oorsprongsbeginsel

2.1 Inleiding

Transacties worden niet alleen aangegaan binnen dezelfde lidstaat, maar ook grensoverschrijdend. Hoe worden grensoverschrijdende transacties belast? Welke lidstaat heeft het recht om de btw over een bepaalde transactie te heffen? Dit wordt bepaald aan de hand van de plaatsbepalingsregels onder Titel V van de btw-richtlijn. De plaats waar de belastbare handeling plaatsvindt, is de plaats waar de btw wordt geheven door de belastingautoriteiten. Belastbare handelingen zijn de levering van goederen, het intracommunautair verwerven van goederen, het verrichten van diensten en de invoer van goederen.¹⁴

Het is van belang om de plaatsbepalingsregels voor grensoverschrijdende transacties helder voor ogen te hebben, omdat we al kort hebben gezien en gaan zien dat carouselfraude een Europees probleem is. De plaatsbepalingsregels voor grensoverschrijdende transacties zijn gebaseerd op het bestemmingslandbeginsel en het oorsprongsbeginsel. Om een goed begrip te krijgen van deze regels en waarom het voorstel tot een definitief btw-stelsel gebaseerd wordt op het bestemmingslandbeginsel is het noodzakelijk om de onderliggende beginselen toe te lichten. In dit hoofdstuk zal daarom eerst kort worden ingegaan op de plaatsbepalingsregels voor zowel binnenlandse- als grensoverschrijdende transacties en daarna worden het bestemmingsland- en oorsprongsbeginsel uitgelicht.

2.2 De plaatsbepalingsregels uit de Europese btw-richtlijn

De plaatsbepalingsregels zijn geregeld in de btw-richtlijn.¹⁵ Ik zal kort ingaan op de regels voor de plaats van levering van goederen, de plaats van de ICV en de plaats van diensten. De plaats van de invoer van goederen laat ik hier buiten beschouwing, omdat invoer ziet op goederen die de EU binnenkomen vanuit een derde land en niet op situaties tussen partijen uit verschillende EU-lidstaten.

Bij de plaatsbepaling van de levering van goederen moet een onderscheid gemaakt worden tussen verschillende situaties. Er kan sprake zijn van een levering zonder vervoer en levering met vervoer. Bij de levering met vervoer kan nog verder onderscheid gemaakt worden naar het vervoersmiddel. De plaats van levering van goederen zonder vervoer is de plaats waar het goed zich op het tijdstip van de levering bevindt.¹⁶ Deze situatie ziet alleen op binnenlandse transacties, waar uiteindelijk de plaats van levering dus altijd diezelfde lidstaat zal zijn. De plaats van de levering van goederen met vervoer is de plaats waar het goed zich bevindt op het tijdstip van vertrek van de verzending of het vervoer naar de afnemer.¹⁷ Dit zijn de twee hoofdregels. Daar zijn enkele uitzonderingen op.¹⁸

We spreken over een B2B-levering indien een belastingplichtige aan een andere belastingplichtige levert. Geschiedt de levering aan een niet-belastingplichtige spreken we over een B2C-levering. De fysieke levering van een goed naar een belastingplichtige in een andere lidstaat wordt een intracommunautaire levering genoemd. De verwerving van het goed in die andere lidstaat is een intracommunautaire verwerving. De verwerver verkrijgt de macht om als eigenaar te beschikken over een roerende lichamelijke zaak.¹⁹

¹⁴ Artikel 2 lid 1 Richtlijn 2006/112/EG.

¹⁵ Titel V Richtlijn 2006/112/EG.

¹⁶ Artikel 31 Richtlijn 2006/112/EG.

¹⁷ Artikel 32 Richtlijn 2006/112/EG.

¹⁸ Zie bijvoorbeeld artikel 33 en 34 Richtlijn 2006/112/EG.

¹⁹ Artikel 17, 20, 138 Richtlijn 2006/112/EG.

De ICL is vrijgesteld van de heffing van btw.²⁰ Als plaats van de ICV wordt aangemerkt de plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van verzending of vervoer naar de afnemer.²¹ De ICV is een aparte belastbare handeling en wordt dus belast in de lidstaat van aankomst.²²

Bij de plaatsbepalingsregels voor het verrichten van diensten is het ook van belang om een onderscheid te maken tussen B2B-diensten verricht voor belastingplichtigen en B2C-diensten verricht voor niet-belastingplichtigen. Doel van dit onderscheid is om in beginsel alle diensten daar te belasten waar zij werkelijk verbruikt worden.²³

Als plaats van B2B-dienst wordt aangemerkt de plaats waar de belastingplichtige, waarvoor de dienst wordt verricht, de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd.²⁴ Voor B2C-diensten is dat de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitvoering heeft gevestigd.²⁵ Het maakt dus wezenlijk verschil of sprake is van een B2B-dienst of B2C-dienst.

Daarnaast bestaan enkele uitzonderingen in de btw-richtlijn, zoals diensten van tussenpersonen, vervoerdiensten en restaurant- en cateringdiensten.²⁶ Conform jurisprudentie van het HvJ EU hebben de uitzonderingen voorrang op de hoofdregels.²⁷ Om de plaats van de verrichte dienst te achterhalen, zal altijd eerst gekeken moeten worden of de dienst valt onder één van de uitzonderingen, voordat wordt overgeschakeld naar de twee hoofdregels. Aan de hand van alle omstandigheden van het specifieke geval zal moeten worden beoordeeld of sprake is van een uitzondering. Doorslaggevend hierbij is de aard van de verrichte dienst.²⁸

2.3 Oorsprongslidbeginsel

Het oorsprongslidbeginsel is een van de twee algemene beginselen waarop de plaatsbepalingsregels in de btw-richtlijn zijn gebaseerd. Op grond van het oorsprongslidbeginsel worden goederen en diensten belast in de lidstaat waar de goederen of diensten zijn geproduceerd. Dit houdt in dat de export van goederen en diensten wordt belast in de lidstaat van vertrek en de import in de lidstaat van aankomst wordt vrijgesteld van belastingheffing.²⁹

Het voordeel voor ondernemingen is dat alle goederen en diensten die zij leveren belast worden tegen het lokale btw-tarief, ongeacht of sprake is van een binnenlandse- of grensoverschrijdende transactie. Een belangrijk nadeel is dat het een prikkel creëert voor bedrijven om goederen of diensten aan te kopen vanuit lidstaten met een laag btw-tarief of waar die transacties zelfs zijn vrijgesteld van btw-heffing. Lokale leveringen en

²⁰ Artikel 138 Richtlijn 2006/112/EG.

²¹ Artikel 40 Richtlijn 2006/112/EG.

²² Van Doesum, Van Kesteren & Van Norden 2016, p. 159.

²³ Van Doesum, Van Kesteren & Van Norden 2016, p. 160, 161.

²⁴ Artikel 44 Richtlijn 2008/8/EG.

²⁵ Artikel 45 Richtlijn 2008/8/EG.

²⁶ Artikel 46 e.v. Richtlijn 2008/8/EG.

²⁷ Zie bijvoorbeeld HvJ EU 26 september 1996, nr. C327/94 (*Jürgen Dudda v Finanzgericht Bergisch Gladbach*) r.o. 21, HvJ EU 6 maart 1997, nr. C-167/95 (*Maatschap M.J.M. Linthorst, K.G.P. Pouwels en J. Scheren c.s. tegen Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Roermond*), r.o. 11 en HvJ EU 15 maart 2001, nr. C-108/00 (*SPI*), r.o. 19.

²⁸ Van Doesum, Van Kesteren & Van Norden 2016, p. 161.

²⁹ Terra 1998, p. 4.

grensoverschrijdende leveringen worden verschillend behandeld, wanneer de beide lidstaten verschillende btw-tarieven hanteren. Daarnaast houdt het ook een administratieve lastenverzwaring in, aangezien belastingplichtigen de aftrek van voorbelasting over aankopen moeten terugvragen bij belastingautoriteiten in de lidstaat van vertrek.³⁰ Een voorbeeld van een plaatsbepalingsregel gebaseerd op het oorsprongslidbeginsel is de plaatsbepaling van die van B2C-diensten.³¹

2.4 Bestemmingslandbeginsel

Het bestemmingslandbeginsel houdt in dat goederen en diensten worden belast in de lidstaat waar de goederen en diensten worden afgeleverd. Daar waar de daadwerkelijke consumptie van de goederen of diensten plaatsvindt, wordt de btw over de goederen of diensten geheven.³² Worden goederen of diensten grensoverschrijdend geleverd, moet de lidstaat van vertrek de btw verrekenen of de levering vrijstellen van btw. De lidstaat van aankomst belast de geleverde goederen of diensten naar het geldende tarief voor binnenlandse transacties.

Het voordeel is dat binnenlandse- en grensoverschrijdende aangekochte goederen en diensten gelijk behandeld worden in de lidstaat van aankomst. Op alle goederen en diensten rust dezelfde belastingdruk wanneer ze uiteindelijk gekocht worden door de particuliere consument.³³ Een mogelijk nadeel is administratieve lastenverzwaring voor ondernemingen en belastingautoriteiten. Dit kan ontstaan door de verschillende behandeling van binnenlandse- en grensoverschrijdende leveringen van goederen en diensten die moet worden toegepast.³⁴ Noodzakelijkerwijs zullen administratieve belastingmaatregelen aan de grens moeten worden ingevoerd om ervoor te zorgen dat goederen of diensten belastingvrij worden geëxporteerd naar andere lidstaten.³⁵

Het systeem van de ICL en de ICV is een duidelijk voorbeeld van een systeem van plaatsbepalingsregels gebaseerd op het bestemmingslandbeginsel.³⁶ Ook de plaatsbepaling van B2B-diensten is gebaseerd op het bestemmingslandbeginsel.³⁷

In theorie sluit het bestemmingslandbeginsel het meeste aan bij het doel van de btw als algemene verbruiksbelasting; het belasten van de particuliere consumptie. Het belasten van de particuliere consumptie houdt in dat de consumptie ook belast moet worden daar waar de consumptie daadwerkelijk plaatsvindt. Het theoretisch doel van het belasten van de daadwerkelijke consumptie zelf leidt niet tot een duidelijke norm waar de consumptie belast moet worden. Vandaar dat dit beginsel ook als uitgangspunt is genomen bij de invoering van de btw-richtlijn.³⁸

Op basis van het bovenstaande kan geconcludeerd worden dat een Europees btw-systeem gebaseerd op het bestemmingslandbeginsel de voorkeur geniet gezien de doelstelling om de belastingdruk van de btw bij de particuliere consument neer te leggen. In het volgende

³⁰ Van Doesum, Van Kesteren en Van Norden 2016, p. 151.

³¹ Artikel 45 Richtlijn 2008/8/EG.

³² Terra 1998, p. 4.

³³ Terra 1998, p. 5.

³⁴ Van Doesum, Van Kesteren & Van Norden 2016, p. 151.

³⁵ Terra 1998, p. 5.

³⁶ Artikel 40, 41, 42 & 138 Richtlijn 2006/112/EG.

³⁷ Artikel 44 Richtlijn 2008/8/EG.

³⁸ Van Doesum, Van Kesteren & Van Norden 2016, p. 152.

hoofdstuk zullen de relevante aspecten van de btw voor het begrip van carouselfraude worden toegelicht als ook hoe carouselfraude nu daadwerkelijk in zijn werk gaat.

3 Relevante aspecten van de btw voor het begrip van fraude

3.1 Inleiding

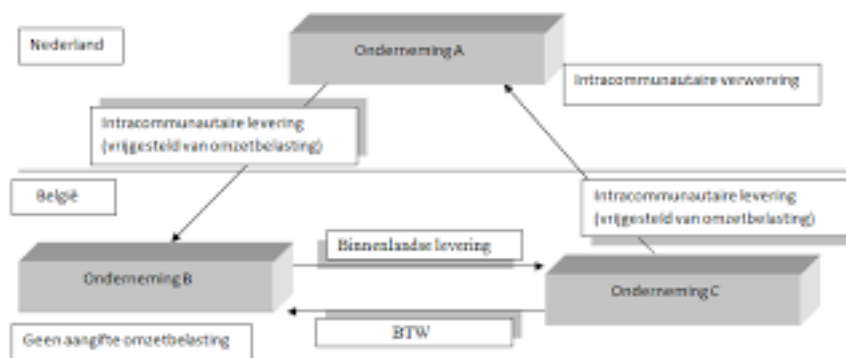
In het inleidende hoofdstuk zagen we de jaarlijkse geschatte omvang aan misgelopen btw door btw-fraude, waaronder een groot gedeelte door carrouselfraude. Carrouselfraude lijkt dan ook een van de grootste Europese fraudeproblemen van het moment te zijn. De maatschappelijke relevantie van de bestrijding van deze fraudevorm is daarom enorm. In het hoofdstuk daarna is het huidige btw-stelsel verder toegelicht als basis voor het doorgronden van de problematiek van carrouselfraude.

De volgende stap is het uitlichten van de relevante aspecten van de btw voor het begrip van fraude. Om dit te kunnen doen, is het noodzakelijk om eerst uit te leggen wat carrouselfraude precies inhoudt. Daarna diep ik de relevante aspecten uit onder andere aan de hand van de geldende wet- en regelgeving en jurisprudentie.

3.2 Wat is btw-carrouselfraude?

3.2.1 Voorbeeld carrouselfraude

Een voorbeeld van carrouselfraude is de volgende situatie:



Voorbeeld 1³⁹

Onderneming A, gevestigd in Nederland, levert goederen aan onderneming B in België. De ICL is vrijgesteld van btw.⁴⁰ B moet in België melding maken van een ICV in zijn aangifte omzetbelasting⁴¹, maar doet dit niet. B doet geen melding van de verwerving om zo uit het zicht te blijven van de belastingautoriteiten. Vervolgens levert B de goederen door aan onderneming C in België. Deze verkoop kwalificeert dus als een binnenlandse levering waarover B btw in rekening brengt en C de factuur met btw betaald aan B. B draagt de verkregen btw niet af aan de belastingdienst en C verkrijgt het recht op aftrek van de betaalde btw, omdat C de goederen doorverkoopt aan A.⁴² Vanaf dat moment kan hetzelfde rondje weer van vooraf aan beginnen. Vandaar de naam 'carrouselfraude'.

Het resultaat is een negatief saldo aan belastinginkomsten in België, omdat B de verkregen btw niet afdraagt en C de btw wel in aftrek neemt na de ICL aan A. In de praktijk blijkt de fraudeur vaak verdwenen te zijn op het moment dat de belastingautoriteiten de fraude op het spoor zijn.

³⁹ <https://docplayer.nl/32014910-De-aanpak-van-btw-carrouselfraude.html>

⁴⁰ Artikel 138 Richtlijn 2006/112/EG.

⁴¹ Artikel 178 lid 2 onder c jo. 168 onder c Richtlijn 2006/112/EG.

⁴² Artikel 169 onder b Richtlijn 2006/112/EG.

De frauderende onderneming verdwijnt doordat het in de tussentijd de onderneming failliet laat gaan, waardoor de belastingdienst geen verhaalsmogelijkheden meer heeft. De verdwijnende onderneming wordt ook wel de ‘ploffers’ genoemd.

Om carrouselfraude te kunnen plegen is het niet noodzakelijk dat onderneming A en C in het complot zaten. Het kan zomaar zijn dat A en C gewoon bonafide belastingplichtigen waren zonder enig idee van de gepleegde fraude.⁴³

3.2.2 Definitie carrouselfraude

In voorbeeld 1 zien we een klassiek voorbeeld van een simpel opgezette carrouselfraude. Zulke carrouselfraudes worden eenvoudig opgespoord door belastingautoriteiten. In de praktijk zijn de fraudeketens dan ook veel complexer met meerdere ondernemingen en goederenstromen door meerdere landen.⁴⁴

Is het mogelijk om tot een algemene definitie te komen gezien de vele verschillende, complexe fraudeketens? Er bestaan de nodige beschrijvingen van het fenomeen carrouselfraude⁴⁵, maar een eenduidige definitie is er niet. Wel kunnen een aantal kernelementen gedestilleerd worden uit de verschillende beschrijvingen. Hét kernelement is dat één van de partijen btw in rekening brengt, terwijl deze belastingplichtige op voorhand al weet dat hij de btw niet af gaat dragen. Daartegenover staat een belastingplichtige die de niet-afgedragen btw wel in aftrek brengt.

Het stelsel van de gescheiden afdracht en aftrek van btw door belastingplichtigen is essentieel voor carrouselfraude. Niet noodzakelijk is dat goederen meer dan eens bij dezelfde belastingplichtigen terechtkomen. Dit komt juist niet vaak meer voor om ontdekking van fraude voor te blijven. Facturen en goederen gaan tegenwoordig alle kanten op. Het verbindende element in alle beschrijvingen is de facturenstroom. Ongeacht of de facturenstroom ook feitelijk overeenkomt met de vele handelstransacties bestaat er binnen een fraudeketen altijd een facturenstroom.⁴⁶

Carrouselfraude werkt zeer marktversturend. De fraudeur wil in zeer korte tijd een zo hoog mogelijke omzet en daarbij behorende btw-factorering via een tussenschakel genereren. De tussenschakel kan vrij handelen op de markt, maar hoeft geen winst te maken op zijn transacties, aangezien die winst wordt gehaald uit de niet-betaalde btw. Het effect is dat de tussenschakel tegen hogere prijzen inkoopt en voor lagere prijzen verkoopt.⁴⁷

Door de jaren heen is carrouselfraude in verschillende verschijningsvormen opgedoken. Denk onder andere aan fraude gepleegd met waardeloze goederen, met fictieve handelsstromen, heel veel tussenschakels of fictieve facturen. Gemeenschappelijke factor is dat goederen worden gebruikt die kostbaar, makkelijk vervoerbaar, eenvoudig verhandelbaar en onderhevig aan snelle economische veroudering zijn.⁴⁸

⁴³ Van Doesum, Van Kesteren & Van Norden 2016, p. 504, 505.

⁴⁴ Van Doesum, Van Kesteren & Van Norden 2016, p. 504.

⁴⁵ Wolf 2010, hoofdstuk 3, p. 1 – 4.

⁴⁶ Wolf 2010, hoofdstuk 3, p. 1 - 4.

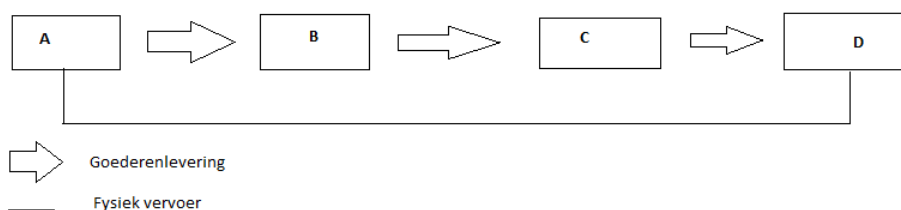
⁴⁷ Wolf 2010, hoofdstuk 3, p. 6.

⁴⁸ Wolf 2010, hoofdstuk 3, p. 4, 5.

3.3 Ketentransacties

3.3.1 Voorbeeld ketentransactie

Het is duidelijk dat er bij carrouselfraude altijd minstens drie partijen betrokken zijn. De btw-behandeling van ketentransacties is dan ook een zeer relevant aspect voor het begrip van fraude. Een klassiek voorbeeld van een ketentransactie is de volgende situatie; bedrijf A verkoopt goederen aan bedrijf B, bedrijf B verkoopt de gekochte goederen direct door aan bedrijf C die de goederen vervolgens weer doorverkoopt aan bedrijf D, terwijl de goederen rechtstreeks worden vervoerd van A naar D. Hier vinden dus drie goederenleveringen plaats, maar één daadwerkelijk fysieke levering van A naar de uiteindelijke afnemer D.



Voorbeeld 2 'Eenvoudige ketentransactie'⁴⁹

3.3.2 Btw-behandeling ketentransacties

De vraag is dan hoe de hierboven geschetste situaties voor de btw worden behandeld? Uit de jurisprudentie van het HvJ EU volgt dat elke levering in de keten moet worden aangemerkt als een afzonderlijke levering van goederen.⁵⁰ Waar een levering vervolgens plaatsvindt, wordt bepaald aan de hand van de plaatsbepalingsregels eerdergenoemd in hoofdstuk 2. Voor de btw-behandeling van ketentransacties bestaande uit drie partijen is een uitzondering ingevoerd, namelijk de vereenvoudigde ABC-regeling.⁵¹

Ketentransacties kunnen zowel binnenlands als grensoverschrijdend plaatsvinden. Daarnaast zijn verschillende mogelijkheden denkbaar zoals transacties met tussenkomst van een tussenpersoon, commissionair of goederen die worden verhandeld via veilingen.⁵² Transacties aangaan met tussenkomst van een tussenpersoon worden hetzelfde behandeld voor de btw als de zojuist genoemde 'standaard' ketentransacties, wat dus betekent dat elke levering afzonderlijk wordt aangemerkt als levering van goed⁵³ dan wel dienst.⁵⁴ Indien de tussenpersoon zowel juridisch als feitelijk gezien nooit de beschikkingsmacht heeft gehad over de geleverde goederen is sprake van een rechtstreekse levering van de leverancier aan de afnemer.⁵⁵

De vereenvoudigde ABC-regeling is alleen van toepassing indien sprake is van een ketentransactie bestaande uit drie partijen die allen zijn gevestigd in verschillende lidstaten en

⁴⁹ Zelfgemaakt voorbeeld

⁵⁰ HvJ EU 6 april 2006, nr. C-245/04 (EMAG).

⁵¹ Artikel 42 Richtlijn 2006/112/EG.

⁵² Artikel 3 lid 5 Wet OB 1968.

⁵³ Artikel 14 lid 2 onderdeel C Richtlijn 2006/112/EG.

⁵⁴ Artikel 28 Richtlijn 2006/112/EG en Artikel 3 lid 6 Wet OB 1968.

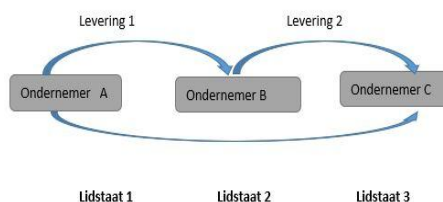
⁵⁵ HvJ EU 6 februari 2003, nr. C-185/01, ECLI:EU:C:2003:73 (Auto Lease Holland), *BNB* 2003/171 en HvJ EU 3 september 2015, nr. C-526/13 (FBK).

de goederen direct van partij A in de keten naar partij C gaan.⁵⁶ De regeling houdt in essentie in dat B een ICV aangaat in lidstaat C die niet onderworpen is aan btw.⁵⁷ Vervolgens vindt een lokale transactie plaats van B aan C, waarbij de btw-verschuldigdheid wordt verlegd naar C.⁵⁸ Vereist is wel dat B de goederen niet ook mag verwerven onder het btw-nummer van lidstaat B wat kwalificeert als een intracommunautaire nummerverving in lidstaat B, terwijl de goederen direct naar lidstaat C gaan. Dit betekent namelijk een dubbele verwerving, de ‘echte’ verwerving in lidstaat C en de nummerverving in lidstaat B.⁵⁹ De regeling zelf is bepaald niet eenvoudig. De vereenvoudiging zit in het resultaat van de regeling. Het doel van de regeling dat B zich niet hoeft te registreren in een andere lidstaat wordt bereikt met de vereenvoudigde regeling.⁶⁰

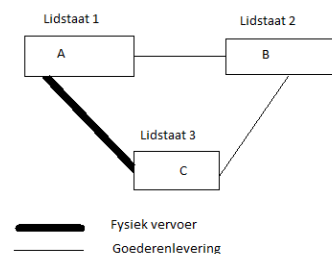
Voor toepassing van de vereenvoudigde regeling is niet van belang in welke lidstaten de tussenschakel B al dan niet voor de btw geregistreerd is. Relevant is dat de ICV wordt verricht onder een btw-nummer van een andere lidstaat dan waar vandaan de goederen vertrekken dan wel aankomen.⁶¹

3.3.3 Grensoverschrijdende ketentransacties

Vooraf van belang voor het begrip van carrouselfraude is de btw-behandeling van grensoverschrijdende ketentransacties waarbij alle belastingplichtigen gevestigd zijn in verschillende lidstaten. De uitwerking van de ABC-transactie die alleen bestaat uit binnenlandse transacties is minder interessant, gezien het feit dat eventueel gepleegde carrouselfraude in deze situaties snel ontdekt wordt door belastingautoriteiten. Specifiek gezien zal ik hier ingaan op de btw-behandeling van grensoverschrijdende ABC-transacties, ook wel ‘driehoeks’-transacties genoemd, waarbij de goederen direct van leverancier A naar afnemer C gaan.⁶² Deze situatie ziet er als volgt uit:



Voorbeeld 3 ‘ABC-transactie’⁶³



Voorbeeld 4 ‘Driehoekstransactie’⁶⁴

A gaat een goederenlevering aan met B, die vervolgens door levert aan C. De goederen worden rechtstreeks fysiek geleverd van A aan C. Indien A daadwerkelijk fysiek aan B levert en B aan C levert, zal tweemaal sprake zijn van een ICV en ICL.⁶⁵

⁵⁶ Van Hilten & Van Kesteren 2017, p. 442.

⁵⁷ Artikel 141 Richtlijn 2006/112/EG.

⁵⁸ Artikel 197 Richtlijn 2006/112/EG.

⁵⁹ Artikel 42 Richtlijn 2006/112/EG, artikel 17b lid 3 Wet OB 1968 en artikel 37c Wet OB 1968.

⁶⁰ Blank 2018, p. 2 en HvJ EU 19 april 2018, nr. C-580/16, ECLI:EU:C:2018:261 (*Firma Hans Bühler*), FED 2018/100, m.nt. Nellen, p. 7.

⁶¹ HvJ EU 19 april 2018, nr. C-580/16, ECLI:EU:C:2018:261 (*Firma Hans Bühler*), r.o. 34 – 43.

⁶² Van Hilten & Van Kesteren 2017, p. 165. Voor binnenlandse situaties in Nederland artikel 5 Wet OB 1964.

⁶³ <http://www.hulsbosklatt.nl/2018/08/vereenvoudigde-abc-regeling-in-nederland/>

⁶⁴ Zelfgemaakt voorbeeld

⁶⁵ Van Doesum, Van Kesteren & Van Norden 2016, p. 489, 490.

In de situatie dat de goederen direct van lidstaat A naar C gaan is de algemene regel dat meerdere, afzonderlijke intracommunautaire vervoersbewegingen kunnen leiden tot hoogstens evenzoveel toepassingen van het intracommunautaire btw-regime op afzonderlijke transacties.⁶⁶ In voorbeeld 3 en 4 kan dus maar eenmalig sprake zijn van een vrijgestelde ICL en belaste ICV. De andere levering wordt dan aangemerkt als binnenlandse levering.⁶⁷

Op basis van alle omstandigheden van het bijzondere geval moet vervolgens worden uitgemaakt voor welke levering aan alle voorwaarden voor een ICL is voldaan en het intracommunautaire vervoer dus moet worden toegerekend.⁶⁸

De voorwaarden voor toepassing van de vrijstelling voor de ICL zijn dat de macht om als eigenaar over een goed te beschikken moet zijn overgedragen, bewezen moet worden dat het goed naar een andere lidstaat is verzonden of vervoerd en het goed de lidstaat daadwerkelijk fysiek moet hebben verlaten.⁶⁹ Relevante omstandigheden zijn onder andere het wel of niet kenbaar gemaakte voornemen van B om de goederen direct van A naar C te vervoeren. Het gaat hierbij dan wel om afhaaltransacties, waarbij B dus de goederen direct afhaalt in A.⁷⁰

Bij afhaaltransacties is het voor A vaak moeilijk dan wel niet te controleren of de goederen daadwerkelijk naar de afnemer gaan. In dat geval wordt van die leverancier geëist dat hij te goeder trouw handelt en alles doet wat redelijkerwijs binnen zijn mogelijkheden ligt om ervoor te zorgen dat hij door zijn verrichte handeling, niet betrokken raakt bij belastingfraude.⁷¹

Concluderend lijkt de algemene regel te zijn dat het intracommunautaire vervoer is toe te rekenen aan de eerste levering van A aan B, indien beide eigendomsoverdrachten plaatsvinden in de lidstaat van aankomst, C.⁷² Indien de eigendomsoverdracht van B aan C plaatsvindt voordat het goed fysiek van A naar C wordt vervoerd, is het intracommunautaire vervoer toe te rekenen aan de tweede levering van B aan C.⁷³

⁶⁶ Nellen & Kandhai 2017, p. 2.

⁶⁷ HvJ EU 6 april 2006, nr. C-245/04 (*EMAG*), r.o. 45, 50.

⁶⁸ HvJ EU 16 december 2010, nr. C-430/09, ECLI:EU:C:2010:786, (*Euro Tyre Holding*), r.o. 27.

⁶⁹ HvJ EU 27 september 2007, nr. C-409/04 (*Teleos e.a.*), r.o. 26 – 42 en HvJ EU 16 december 2010, nr. C-430/09, ECLI:EU:C:2010:786, (*Euro Tyre Holding*), *BNB* 2011/130 m.nt. Bijl, p. 7, 8.

⁷⁰ Wolf 2011, p. 5 en Nellen & Kandhai 2017, p. 5.

⁷¹ HvJ EU 16 december 2010, nr. C-430/09, ECLI:EU:C:2010:786, (*Euro Tyre Holding*), r.o. 27 – 40.

⁷² Nellen & Kandhai 2017, p. 4.

⁷³ HvJ EU 16 december 2010, nr. C-430/09, ECLI:EU:C:2010:786, (*Euro Tyre Holding*), r.o. 33, HvJ EU 27 september 2012, nr. C-587/10, ECLI:EU:C:2012:592, (*VSTR*), r.o. 32 en HvJ EU 26 juli 2017, nr. C-386/16, ECLI:EU:C:2017:599, (*Toridas*), r.o. 36, 44.

4 Voorstel tot definitief btw-stelsel

4.1 Inleiding

In de voorgaande hoofdstukken zijn het huidige btw-stelsel, de onderliggende beginselen en de relevante aspecten van het btw-stelsel voor het begrip van fraude aan bod gekomen. Op 4 oktober 2017 is de EC met een voorstel gekomen tot invoering van een definitief stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten. Het voorstel tot invoering van een definitief btw-stelsel binnen de EU is gebaseerd op het bestemmingslandbeginsel. Hiervoor is gekozen omdat dit het beste aansluit bij het idee achter de invoering van het definitieve stelsel, namelijk dat zakendoen in de EU net zo eenvoudig en veilig zou moeten zijn als het aangaan van uitsluitend binnenlandse activiteiten. Het voornemen van de EC om een definitief stelsel voor grensoverschrijdend verkeer op te stellen was mede ingegeven om zo een solide, gemeenschappelijke Europese btw-ruimte te creëren.⁷⁴

Eén van de doelstellingen van het definitieve btw-stelsel is structurele fraudebestendigheid.⁷⁵ De invoering van dit voorstel kan dan ook wel gezien worden als een algemene maatregel ter bestrijding van carrouselfraude. Vandaar dat in dit hoofdstuk de historie achter de invoering van het definitieve btw-stelsel aan bod komt; waarom wordt het definitieve stelsel ingevoerd? Daarnaast zal het voorstel inhoudelijk worden toegelicht en tot slot zal de kijk van de Nederlandse regering en de nu nog andere 27 lidstaten van de EU (indien de Brexit definitief een feit is niet meer) op dit voorstel besproken worden. Staan alle lidstaten achter dit voorstel tot invoering van het definitieve stelsel?

4.2 Historie invoering definitief btw-stelsel

De reden voor het voorstel tot invoering van een definitief btw-stelsel voor grensoverschrijdend handelsverkeer binnen de EU is gebaseerd op de zogenoemde interne markt-gedachte. Het is sinds de invoering van de btw in 1967 altijd de bedoeling van de EC geweest om een btw-stelsel in te voeren als ware de EU als één land functioneert. Het is daarom hoog tijd om de in 1992 ingevoerde overgangsregeling van de ICL en ICV te vervangen voor een definitief systeem. In eerste instantie was de doelstelling om een definitief btw-stelsel in te voeren gebaseerd op het oorsprongsbeginsel, maar dit bleek politiek en technisch niet haalbaar⁷⁶, waardoor het voorstel is gebaseerd op het bestemmingslandbeginsel om zo een solide, gemeenschappelijke Europese btw-ruimte te creëren.⁷⁷

De achterliggende doelstellingen voor het nieuwe Europese btw-systeem zijn administratieve vereenvoudiging voor zowel het bedrijfsleven als belastingautoriteiten en structurele fraudebestendigheid, waardoor een eenvoudiger en minder fraudegevoelig btw-stelsel zou moeten ontstaan.⁷⁸ De EC heeft ervoor gekozen om geleidelijk te komen tot de invoering van het definitieve btw-stelsel op basis van het bestemmingslandbeginsel. Per 1 juli 2022 wordt de regeling in eerste instantie ingevoerd voor de grensoverschrijdende handel in goederen tussen belastingplichtige bedrijven (B2B). Na uitgebreide evaluatie omtrent de fraudebestendigheid, nalevingskosten voor bedrijven en de doeltreffendheid van de handhaving door belastingautoriteiten vijf jaar later ook voor diensten.⁷⁹

⁷⁴ COM (2017) 569 final, p. 1, 2.

⁷⁵ COM (2017) 569 final, p. 3, 4.

⁷⁶ COM (2010) 695 final, p. 7, 8.

⁷⁷ COM (2017) 569 final, p. 2, 3.

⁷⁸ COM (2017) 569 final, p. 3, 4.

⁷⁹ COM (2018) 329 final, p. 2, 6, 62.

4.3 Het inhoudelijke voorstel tot invoering van het definitieve btw-stelsel

De belangrijkste hoeksteen waarop het nieuwe, definitieve stelsel gebaseerd is, is duidelijk het bestemmingslandbeginsel.⁸⁰ De belangrijkste wijzigingen van het nieuwe stelsel zien op het toepassingsgebied, de definitiebepaling, de plaatsbepaling en de verschuldigheid van de grensoverschrijdende levering van goederen binnen de EU.⁸¹

Na invoering van het definitieve btw-stelsel zal de grensoverschrijdende goederenhandel nog maar bestaan uit één belastbare handeling, waardoor het systeem van de ICL en ICV komt te vervallen. Deze belastbare handeling zal onder het nieuwe stelsel de ‘intra-Unielevering van goederen’ worden genoemd. Een grensoverschrijdende levering wordt aangemerkt als deze nieuwe belastbare handeling indien de afnemer kwalificeert als belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon is. Daarnaast moeten de goederen daadwerkelijk fysiek de grens overgaan naar een andere lidstaat.

Een intra-Unielevering wordt geacht plaats te vinden daar waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of vervoer naar de afnemer. De definitie en de plaatsbepalingsregel van de ‘intra-Unielevering van goederen’ samen vormen de garantie dat een grensoverschrijdende B2B-levering van goederen binnen de EU wordt belast in de lidstaat van bestemming. De btw over de intra-Unielevering wordt verschuldigd bij uitreiking van de factuur of op de vijftiende dag van de maand volgend op die waarin het belastbare feit van de intra-Unielevering zich heeft voorgedaan. De verschuldigheid zal onder het nieuwe uniforme btw-stelsel in beginsel ook liggen bij de leverancier met dien verstande dat belastingplichtigen zich bij grensoverschrijdende transacties in beginsel niet meer hoeven te registreren in meerdere lidstaten, maar belastingplichtigen de aangifte- en betalingsverplichtingen kunnen voldoen via een zogenoemd éénloketsysteem.⁸²

Wat betreft de verschuldigheid van de btw zijn ook enkele voorstellen gedaan om een verleggingsregeling in te voeren met daaraan de koppeling van de invoering van de status van CTP. Deze regeling houdt in dat de btw-verschuldigheid wordt verlegd naar de afnemer indien de afnemer de status van CTP heeft verkregen. De status van CTP betekent dat die belastingplichtige wordt aangemerkt als betrouwbare belastingplichtige. De belastingplichtige moet deze status zelf aanvragen bij de belastingautoriteit van één van de lidstaten, waarna bij toekenning de CTP moet worden erkend door alle belastingautoriteiten binnen de gehele EU.⁸³

Daar zit ook direct het probleem van de CTP. Een goede uitvoering van dit systeem betekent dat alle belastingautoriteiten binnen de gehele EU elkaar moeten vertrouwen op een correcte toekenning van de CTP-status aan belastingplichtigen. Ondanks dat de toekenning in elke lidstaat gebaseerd is op dezelfde criteria⁸⁴, lijkt de kans dat lidstaten elkaar vertrouwen in het onderzoek naar belastingplichtigen of voldaan is aan die criteria nihil. Daarnaast worden lidstaten afhankelijk van elkaars monitoring.⁸⁵ Zo blijkt uit besprekingen van de Ecofinraad dat lidstaten bezorgd zijn over de mogelijke complexiteit en verschillende opvattingen hebben over de invulling van het CTP-concept en certificering van CTP's.⁸⁶

⁸⁰ COM (2017) 569 final, p. 13.

⁸¹ COM (2018) 329 final, p. 6 – 9.

⁸² COM (2017) 569 final, p. 13, 21 en COM (2018) 329 final, p. 8, 9.

⁸³ COM (2017) 569 final, p. 9 en COM (2018) 329 final, p. 8, 9.

⁸⁴ Zie COM (2017) 569 final, p. 17.

⁸⁵ Zie bijvoorbeeld Fiche 5, p. 7.

⁸⁶ Ecofin nr. 14601/18, p. 20, 21.

Tot slot wordt het onder het definitieve stelsel dus mogelijk voor belastingplichtigen om de btw te voldoen middels het reeds bestaande OSS, waardoor belastingplichtigen zich eenmalig moeten registreren voor de aangifte, betaling en aftrek van btw.⁸⁷ De OSS wordt zodoende uitgebreid met verzoeken om terugaaf van btw op uitgaven in andere lidstaten.⁸⁸

4.4 Visie lidstaten omtrent het definitieve btw-stelsel

Het definitieve btw-stelsel moet op 30 juni 2022 zijn geïmplementeerd door de lidstaten. Maar hoe kijken lidstaten aan tegen de invoering van dit nieuwe, definitieve btw-stelsel. Hebben zij er vertrouwen in dat dit stelsel een effectieve manier is om carrouselfraude te bestrijden? Worden de doelstellingen van het definitieve stelsel gehaald? Wat is de visie van de lidstaten omtrent de verdeling van de administratieve lasten na invoering van het nieuwe btw-stelsel? Hier zal ik kort ingaan op de visie van lidstaten omtrent de invoering van het definitieve stelsel.

Het voorstel van de EC tot invoering van het definitieve btw-stelsel gebaseerd op het bestemmingslandbeginsel wordt over het algemeen positief ontvangen door de lidstaten.⁸⁹ Het zijn de juiste doelstellingen die worden nagestreefd met het voorstel. Toch leven ook een aantal zorgen omtrent het behalen van de doelstellingen.⁹⁰

Lidstaten zijn fel tegen de afschaffing van de rapportage- en bewijsverplichtingen voor leveranciers. Hierdoor worden controle mogelijkheden voor belastingautoriteiten ernstig beperkt.⁹¹ Het is nog de vraag in hoeverre de materiële voorwaarde omtrent de toekenning van de vrijstelling voor de ICL opgenomen in de richtlijnwijziging van 4 december 2018 de handhaving voor belastingautoriteiten gaat vergemakkelijken. De materiële voorwaarde houdt in dat toekenning van de vrijstelling afhankelijk is van het feit of het btw-nummer van de afnemer staat geregistreerd in VIES.⁹²

Een onderneming moet met het btw-nummer geregistreerd worden in VIES door de belastingautoriteit van de lidstaat waar ze geregistreerd zijn voor de btw. Registratie van het btw-nummer in VIES moet de onderneming zelf aangeven bij de belastingautoriteit.⁹³ Vandaar dat tekortkomingen hierin behoudens goede trouw voor rekening van de leverancier komen bij de toekenning van de vrijstelling voor de ICL. Indien het btw-nummer van de afnemer ontbreekt of niet klopt in VIES, hetgeen de leverancier kan controleren in het systeem, is het zelf verantwoordelijk voor de correctie door de afnemer hiervan. Alleen indien de leverancier te goeder trouw handelt, behoudt hij het recht op de vrijstelling voor de ICL.⁹⁴

Daarnaast houdt de EC met het voorstel ook geen rekening met het snelle aanpassingsvermogen van fraudeurs en de nieuwe fraudemogelijkheden die ontstaan door de invoering van het definitieve systeem.⁹⁵

Het btw-stelsel op basis van het bestemmingslandbeginsel levert een forse toename aan geldstromen op. Dit leidt tot financiële risico's. De leverancier moet in het nieuwe stelsel in

⁸⁷ Zie COM (2018) 329 final, p. 11.

⁸⁸ Fiche 5, p. 3

⁸⁹ Ecofin nr. 14601/18, p. 18, 19.

⁹⁰ Fiche 5: Mededeling, richtlijn en verordening betreffende een definitief btw-systeem, p. 5.

⁹¹ Fiche 3, p. 3, Fiche 5, p. 7 en Ecofin nr. 14601/18, p. 22, 23.

⁹² Richtlijn 2018/1910/EU, 4 december 2018, p. 2.

⁹³ http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/faq.html#item_2

⁹⁴ Richtlijn 2018/1910/EU, 4 december 2018, p. 2.

⁹⁵ Ecofin nr. 14601/18, p. 23, 24 en Fiche 5, p. 6, 7.

meer situaties btw in rekening brengen en er ontstaan meer geldstromen tussen belastingplichtigen en autoriteiten uit verschillende lidstaten. Belastingautoriteiten moeten bij grensoverschrijdende transacties btw gaan innen van belastingplichtigen uit andere lidstaten.⁹⁶

Tot slot lijkt het definitieve stelsel niet te leiden tot een administratieve lastenverlichting voor bedrijven, doordat bedrijven rekening moeten gaan houden met niet-uniforme btw-regels van iedere lidstaat afzonderlijk. De verplichting om btw te heffen volgens het tarief van de lidstaat van bestemming zorgt ervoor dat bedrijven rekening moeten houden met de verschillende tarieven binnen de EU. Daarnaast verschilt per lidstaat de afbakening tussen goederen die onder het verlaagde dan wel normale btw-tarief vallen. Tot slot houden deze verschillen ook in dat bedrijven continu wijzigingen in de regelgeving van lidstaten binnen de EU moeten monitoren.⁹⁷

⁹⁶ Fiche 3, p. 3, 4, 6 en Fiche 5, p. 7.

⁹⁷ VNO-NCW/MKB, 17/11.227/K/Ha, p. 3.

5 De oorzaken van btw-carrouselfraude

5.1 Inleiding

Nu we weten wat carrouselfraude inhoudt, wat de relevante btw-aspecten zijn voor fraude is het van essentieel belang om te weten wat de precieze oorzaken zijn van carrouselfraude. Om een probleem structureel te bestrijden, moet je de oorzaak van het probleem aanpakken. Welke elementen leiden ertoe dat carrouselfraude gepleegd kan worden? Zonder begrip van deze elementen is het namelijk niet mogelijk om te komen tot maatregelen die fraude op structurele wijze bestrijden.

Vandaar dat in dit hoofdstuk een beschouwing wordt gegeven van de eventuele fraudegevoelige elementen van het huidige btw-stelsel. Ook wordt er een blik geworpen op de btw-behandeling van gepakte belastingplichtige fraudeurs of belastingplichtige die deelnamen aan wat achteraf bleek een fraudeketen te zijn. Tot slot zullen enkele fraudevoorbeelden uit het recente verleden de revue passeren.

5.2 Fraudegevoelige elementen btw-stelsel

Een van de fraudegevoelige elementen van het huidige btw-stelsel is het stelsel van de ICL en de ICV, waardoor goederen grensoverschrijdend vrij van btw ingekocht kunnen worden. Vervolgens wordt over de binnenlandse doorlevering geen btw afgedragen door de belastingplichtige. Goederen kunnen door het overgangsstelsel in feite vrij van belasting circuleren binnen de EU.⁹⁸

Hét fraudegevoelige element, de belangrijkste juridische oorzaak van het huidige btw-stelsel is het feit dat de afdracht en aftrek van btw niet aan elkaar gekoppeld zijn. Een belastingplichtige brengt btw in rekening zonder dat deze btw ook daadwerkelijk wordt afgedragen aan de belastingautoriteiten, terwijl de afnemende belastingplichtige wel de btw in aftrek neemt. Btw valt dus niet samen; de btw wordt door een andere belastingplichtige afgetrokken dan degene die de btw moet afdragen. Het niet-samenvallen van btw is het voornaamste probleem dat moet worden opgelost om carrouselfraude structureel tegen te gaan.⁹⁹

Carrouselfraude gaat altijd gepaard met een facturenstroom, ongeacht fictief of niet. Het is verplicht voor ondernemers om bij verkoop van goederen een factuur uit te reiken. Daarnaast is het recht op aftrek van btw gekoppeld aan de op correcte wijze, opgestelde factuur. Het fraudegevoelige element zit hem dan vervolgens in feit dat de fraudeur een factuur uitreikt omtrent de transactie wetende dat hij de btw niet gaat afdragen, maar de afnemer door middel van de verkregen factuur wel het recht op aftrek van btw verkrijgt.¹⁰⁰

5.3 Btw-behandeling belastingplichtigen in de fraudeketen

Korte aandacht verdient de btw-behandeling van belastingplichtige fraudeurs als ook die van belastingplichtigen die deelnamen in wat achteraf een fraudeketen bleek te zijn. Uit de jurisprudentie van het HvJ EU en de Hoge Raad volgt dat een belastingplichtige het recht op aftrek van voorbelasting, het nultarief bij een ICL of of de teruggaaf van btw in verband met een nummerverwerving, indien in de lidstaat van aankomst van verzending of vervoer over de 'echte' intracommunautaire verwerving is geheven¹⁰¹, kan worden ontzegd. Indien aan de hand

⁹⁸ Wolf 2010, hoofdstuk 2, p. 3, 4.

⁹⁹ Wolf 2010, hoofdstuk 1, p. 1, 4, 5.

¹⁰⁰ Wolf 2010, hoofdstuk 2, p. 1, 2, 3.

¹⁰¹ Wolf 2013, p. 5.

van objectieve elementen wordt vastgesteld dat de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij door zijn aankoop deelnam aan een transactie die onderdeel was van btw-fraude kan een van die rechten worden ontzegd.¹⁰² Indien de belastingplichtige zelf fraude heeft gepleegd is het helder dat op deze rechten inbreuk gemaakt mag worden.¹⁰³

Het criterium volgend uit de jurisprudentie dat een belastingplichtige ‘wist of had moeten weten’ kan ook wel worden aangeduid als het zeer zwaarwegende vereiste van goede trouw. Het vereiste moet namelijk zo worden opgevat als een algemeen antifraudebeginsel dat niemand in geval van misbruik of bedrog aanspraak kan maken op rechten die voortvloeien uit het rechtsstelsel van de Unie. Het weegt dus zwaarder dan algemeen EU-rechtelijke beginselen zoals het rechtszekerheidsbeginsel en evenredigheidsbeginsel.¹⁰⁴ Er is geen nationale wet nodig om het beginsel toe te passen.¹⁰⁵

Waarom dit van belang is, is omdat van deze jurisprudentie een afschrikwekkende werking uit kan gaan. Met het gevaar van verlies van rechten op de loer zullen belastingplichtigen meer op de hoede zijn van deelname aan een fraudeketen en dus zorgvuldiger zijn met wie ze zaken zullen doen. Echter lost deze jurisprudentie niet de in de vorige paragraaf geschetste onderliggende oorzaken van carrouselfraude op.

5.4 Voorbeelden van carrouselfraude

Uit de voorbeelden van recent gepleegde carrouselfraude blijkt dat in principe carrouselfraude met alle goederen of diensten kan plaatsvinden. Waar het om draait is dat die goederen of diensten de kenmerken bevatten dat de goederen of diensten meermalig en snel verhandeld kunnen worden, een grote materiële waarde vertegenwoordigen in verhouding tot het volume en door verschillende partijen in verschillende lidstaten kunnen worden verhandeld.¹⁰⁶

Zo is er in het recente verleden bijvoorbeeld fraude gepleegd met mobiele telefoons¹⁰⁷, CO₂-emmissierechten¹⁰⁸ en telecommunicatiediensten.¹⁰⁹ Maar ook binnen de handel met computers¹¹⁰, computeronderdelen¹¹¹, auto's¹¹² en zelfs zonnebloemen.¹¹³ Het inzetten van het

¹⁰² HvJ EU 6 juli 2006, nr. C-439/04 en nr. C-440/04 (*Axel Kittel en Recolta Recycling BVBA*), r.o. 25, 51, 60, 61 en HvJ EU 18 december 2014, nr. C-131/13, nr. C-163/13 en nr. C-164/13, ECLI:EU:C:2014:2455 (*Italmoda*), r.o. 60, 62, 69. Zie ook HvJ EU 7 december 2010, nr. C-285/09, ECLI:EU:C:2010:742 (*R*), *V-N* 2011/2.11. en voor weigering van het nultarief ook HvJ EU 6 september 2012, nr. C-273/11, ECLI:EU:C:2012:547 (*Mecsek Gabona*), r.o. 56 – 65.

¹⁰³ HvJ EU 21 februari 2006, nr. C-255/02 (*Halifax*), r.o. 58, 59.

¹⁰⁴ Zie HR 18 maart 2016, nr. 11/02825, ECLI:NL:HR:2016:442, *BNB* 2016/97, m.nt. Bijl, maar ook Merx & Verstappen 2015, p. 4, Lamers 2015, p. 2 en HR 1 februari 2016, nr. 11/02825, ECLI:NL:PHR:2016:28 (Conclusie A-G Ettema), r.o. 3.24.

¹⁰⁵ HvJ EU 18 december 2014, nr. C-131/13, nr. C-163/13 en nr. C-164/13, ECLI:EU:C:2014:2217 (*Italmoda*), *BNB* 2015/61, r.o. 46 – 63 en HR 1 februari 2016, nr. 11/02825, ECLI:NL:PHR:2016:28 (Conclusie A-G Ettema), r.o. 5.24 – 5.29.

¹⁰⁶ *V-N* 2017/11.15, p. 3, 4, 5.

¹⁰⁷ *Wolf* 2010, hoofdstuk 3, p. 6.

¹⁰⁸ *Wolf* 2010, hoofdstuk 3, p. 6, 7 en *V-N* 2017/11.15, p. 3, 4, 5.

¹⁰⁹ *V-N* 2017/44.21, p. 2, 3.

¹¹⁰ HvJ EU 18 december 2014, nr. C-131/13, nr. C-163/13 en nr. C-164/13, ECLI:EU:C:2014:2217 (*Italmoda*), *BNB* 2015/61.

¹¹¹ HvJ EU 6 juli 2006, nr. C-439/04 en nr. C-440/04 (*Axel Kittel en Recolta Recycling BVBA*).

¹¹² HvJ EU 6 juli 2006, nr. C-439/04 en nr. C-440/04 (*Axel Kittel en Recolta Recycling BVBA*) en HvJ EU 7 december 2010, nr. C-285/09, ECLI:EU:C:2010:742 (*R*), *V-N* 2011/2.11.

¹¹³ HvJ EU 6 december 2012, nr. C-285/11, ECLI:EU:C:2012:774 (*Bonik*).

middel van de verleggingsregeling bleek onder andere een effectief bestrijdingsmiddel.¹¹⁴ Wat de verleggingsregeling precies inhoudt en op welke manier het middel fraude bestrijdt, wordt besproken in het volgende hoofdstuk.

5.5 Tussenconclusie voorstel definitief btw-stelsel

De grote vraag is of het voorstel van het definitieve btw-stelsel de belangrijkste juridische oorzaak van carrouselfraude wegneemt. Met het voorstel wordt gepoogd om de prikkel om goederen belastingvrij te verwerven weg te nemen. Maar dat is niet het voornaamste probleem van carrouselfraude. Het definitieve stelsel neemt niet de mogelijkheid weg van de gescheiden afdracht en aftrek van btw, waardoor belastingopbrengsten nog steeds negatief kunnen zijn als gevolg van het niet-afdragen, maar wel in aftrek brengen van btw. Ook onder het nieuwe stelsel blijft de belastingplichtige leverancier in beginsel degene die btw verschuldigd is. In het volgende hoofdstuk zullen de verleggingsregeling en het split-paymentmodel geanalyseerd worden op grond van structurele fraudebestendigheid en administratieve vereenvoudiging voor het bedrijfsleven en belastingautoriteiten.

¹¹⁴ V-N 2017/11.15, p. 3, 4, 5.

6 Maatregelen ter bestrijding van btw-carrouselfraude

6.1 Inleiding

Door de jaren heen zijn vanuit verschillende hoeken maatregelen voorgesteld ter bestrijding van de grootschalige carrouselfraude. Onder andere vanuit de EC en lidstaten zelf¹¹⁵ zijn maatregelen voorgesteld, ingevoerd dan wel toegestaan.¹¹⁶ In de literatuur hebben verschillende auteurs zich uitgelaten over oplossingen voor de bestrijding van carrouselfraude.¹¹⁷ De vraag is of deze maatregelen de belangrijkste juridische oorzaak, toegelicht in het vorige hoofdstuk, daadwerkelijk wegnemen en dus structureel fraude bestrijden. Die vraag probeer ik in dit hoofdstuk te beantwoorden.

De maatregelen die ik ga behandelen in dit hoofdstuk zijn de algemene verleggingsregeling, het split-paymentmodel en het in hoofdstuk 3 behandelde voorstel tot invoering van een definitief btw-stelsel. Technologische maatregelen zoals het gebruik van datatools en blockchain en realtime-btw-rapportage- en betalingsverplichtingen waaronder SAF-T zijn ook veel voorgestelde en reeds gebruikte maatregelen om carrouselfraude tegen te gaan.¹¹⁸ In de rest van het onderzoek zal ik de technologische maatregelen en realtime-btw-rapportage- en betalingsverplichtingen grotendeels buiten beschouwing laten.

De maatregelen zijn grofweg te categoriseren in twee categorieën. Enerzijds de categorie maatregelen die ziet op het weghalen van de mogelijkheid van de gescheiden afdracht en aftrek van btw¹¹⁹ en anderzijds de categorie die ziet op het verkleinen van de informatieachterstand van belastingautoriteiten ten opzichte van belastingplichtigen.¹²⁰ Het voorstel tot invoering van het definitieve btw-stelsel ziet niet per se op een van deze twee categorieën nu het definitieve stelsel het belastingvrij verwerven van goederen tegengaat. Toch heb ik ervoor gekozen om dit voorstel uitgebreid te behandelen, omdat het voorstel zo essentieel het btw-verkeer in de EU wijzigt doordat het belastingvrij verwerven van goederen in de EU wordt aangepakt.

Centraal in dit hoofdstuk staan dus de algemene verleggingsregeling en het split-paymentmodel. De werking van de maatregelen wordt toegelicht en met elkaar vergeleken. Daarnaast worden de voor- en nadelen op een rijtje gezet. Vervolgens wordt een koppeling gemaakt met het definitieve btw-stelsel en vindt een toetsing plaats aan de hand van de normen structurele fraudebestendigheid en administratieve vereenvoudiging voor het bedrijfsleven en belastingautoriteiten. Hoe verhouden de algemene verleggingsregeling en het split-paymentmodel zich met het voorstel tot invoering van het definitieve btw-stelsel? Welke manier van fraudebestrijding is het meest wenselijk met het oog op de gesignaleerde oorzaken van carrouselfraude? Administratieve vereenvoudiging wordt getoetst aan de hand van de proportionaliteit en subsidiariteit.¹²¹ Wat is het effect van de maatregelen op de regeldruk voor het bedrijfsleven?

¹¹⁵ Zie o.a. COM (2018) 666 final en COM (2019) 10 final.

¹¹⁶ Zie het voorbeeld over de carrouselfraude in CO₂-emmissierechten in paragraaf 5.4. (V-N 2017/11.15).

¹¹⁷ Zie bijvoorbeeld Van Norden 2017 en Wolf 2016.

¹¹⁸ Van Norden 2017, p. 3.

¹¹⁹ Wolf 2010, hoofdstuk 1, p. 1, 4, 5.

¹²⁰ Van Norden 2017, p. 3.

¹²¹ Zie paragraaf 1.4 voor begrip van de proportionaliteit en subsidiariteit.

6.2 De maatregelen

6.2.1 Inleiding

In deze paragraaf licht ik de algemene verleggingsregeling en het split-paymentmodel toe. Hoe werken de maatregelen, op welke manier pogen ze carrouselfraude te reduceren en hoe worden de verleggingsregeling en het split-paymentmodel in de praktijk ingezet.

6.2.2 De algemene verleggingsregeling

Onder het huidige btw-stelsel ligt in beginsel de verschuldigdheid van de btw bij elke belastingplichtige leverancier in een transactieketen. De leverancier is de belastingplichtige die de btw afdraagt aan de belastingautoriteiten. Bij toepassing van een algemene verleggingsregeling wordt de verschuldigdheid verlegd. In plaats van dat elke schakel in de keten over haar verkoop btw in rekening brengt en de btw gefractioneerd wordt geïnd door de belastingautoriteiten, wordt het totale verschuldigde bedrag aan btw in een keer in rekening gebracht aan en afgedragen door de eindafnemer in de keten. De btw-verschuldigdheid wordt dus in zijn geheel verlegd naar degene die uiteindelijk de prestatie afneemt los van eventuele voorwaarden die kunnen worden verbonden aan de toepassing van de verleggingsregeling. De tot voldoening verplichte afnemer geeft de af te dragen btw over de afgenomen prestatie aan in zijn aangifte en indien hij ook aftrekgerechtigde prestaties heeft verricht, mag hij de afdracht en aftrek van btw met elkaar verrekenen in zijn belastingaangifte.

Door de invoering van een algemene verleggingsregeling wordt afstand genomen van het gefractioneerde stelsel waarin over elke transactie btw wordt geheven. De verleggingsregeling maakt een einde aan het btw-stelsel van de gescheiden afdracht en aftrek van btw en het is dan ook deze manier waarop de verleggingsregeling probeert om fraude te bestrijden. Daarnaast wordt de verleggingsregeling gebruikt in grensoverschrijdende situaties, waardoor een leverancier zich niet hoeft te registreren voor de btw in een andere lidstaat.¹²²

Door verschillende lidstaten is de verleggingsregeling reeds ingevoerd in fraudesituaties. De fraude in de handel in telecommunicatiediensten en CO₂-emmissierechten zijn goede voorbeelden waarbij de verleggingsregeling is ingezet om de fraude te bestrijden.¹²³ Door EU-brede toepassing van de verleggingsregeling werd de carrouselfraude binnen de handel met CO₂-emmissierechten ogenschijnlijk snel verdreven en de handel in deze rechten teruggebracht naar normale proporties.

De verleggingsregeling ziet er in de praktijk dan als volgt uit; de verkoper van emissierechten mag de btw, verschuldigd over die transactie, niet vermelden op zijn verkoopfactuur. De koper geeft de verschuldigde btw aan op zijn eigen aangifte en kan die btw op dezelfde aangifte ook in aftrek brengen. Op die manier wordt voorkomen dat de verkoper de verschuldigde btw niet afdraagt aan de belastingautoriteiten.¹²⁴ Praktische gevolg voor de factuur van verkoper is dan dat het normaal gesproken te vermelden bedrag aan verschuldigde btw op de factuur nu wordt vervangen door de vermelding 'btw verlegd'. Daarnaast moeten zowel verkoper als koper op de btw-aangifte dus de rubriek invullen die ziet op de verlegde btw.¹²⁵

De beschrijving van de werking van de regeling was van de werking van een algemene verlegging, maar de verleggingsregeling komt in verschillende varianten voor en aan de

¹²² Van Doesum, Van Kesteren & Van Norden 2016, p. 415, 416, 417 en SWD (2016) 457 final, p. 6, 7, 30.

¹²³ Zie o.a. de voorbeelden uit paragraaf 5.4 en V-N 2017/44.21 en V-N 2017/11.15.

¹²⁴ V-N 2017/11.15, p. 4, 5.

¹²⁵ V-N 2017/44.21, p. 3.

toepassing ervan kunnen voorwaarden worden verbonden. Zo is het op dit moment voor lidstaten mogelijk om tijdelijk een algemene verleggingsregeling voor B2B-leveringen en diensten in te voeren met als voorwaarde dat het moet gaan om een transactie groter dan €17.500. Een verleggingsregeling voor B2B-leveringen houdt in dat de btw-verschuldigheid wordt verlegd naar de laatste belastingplichtige schakel in de keten die uiteindelijk de goederen levert aan de particuliere consument.¹²⁶

Er worden voorwaarden gesteld aan toepassing van een tijdelijke algemene verleggingsregeling, omdat gebruik van de maatregel enkel bedoeld is voor lidstaten die heel hard getroffen worden door carrouselfraude. Om de mogelijkheid van verschuiving van fraude naar omliggende lidstaten te voorkomen, kunnen deze lidstaten daarom ook de verleggingsregeling toepassen.¹²⁷

Uit de btw-richtlijn volgen dus verschillende situaties voor lidstaten om de verleggingsregeling toe te passen¹²⁸, met name als een reactie op carrouselfraude. Uit voorzorg kunnen lidstaten facultatief de verleggingsregeling invoeren op vooraf omschreven fraudegevoelige gebieden. Indien de situatie erom vraagt, heeft de EC, lidstaten de mogelijkheid geboden om middels een versnelde procedure, de zogenoemde QRM, de verleggingsregeling toe te passen. Voorwaarde is dat sprake moet zijn van dwingende urgentie, dus sprake van plotse en grootschalige fraude.¹²⁹

6.2.3 Het split-paymentmodel

In essentie is de werking van het split-paymentmodel heel simpel. Het split-paymentmodel houdt een gesplitste betaling in van het belastbare bedrag en de daarover verschuldigde btw. Fraude wordt voorkomen, doordat de leverancier, los van de verschillende mogelijkheden, in essentie alleen het nettobedrag ontvangt van de afnemer en de btw rechtstreeks naar de belastingautoriteiten gaat. De wijze van inning van de btw wijzigt ten opzichte van het klassieke model waarbij de leverancier de in rekening gebrachte btw moet afdragen aan de belastingautoriteiten.¹³⁰

Toepassing van het split-paymentmodel is mogelijk in verschillende vormen en is ook al toegepast in een aantal lidstaten, zoals Italië¹³¹ en Polen.¹³² De gesplitste betaling van het belastbare bedrag en de btw kan op verschillende manieren worden vormgegeven. Een bekende mogelijkheid is die van het verplicht gebruik moeten maken door de leverancier van geblokkeerde btw-rekeningen waarnaar de afnemer het bedrag aan btw moet betalen en de leverancier beperkt over kan beschikken doordat de leverancier de geblokkeerde rekening verder enkel mag gebruiken voor het betalen van btw aan andere leveranciers.¹³³ Ook een mogelijkheid is het rechtstreeks afdragen van de btw door de afnemer aan de belastingautoriteiten of naar een btw-rekening beheerd door de staat.¹³⁴

¹²⁶ V-N 2018/56.12, p. 2, 3.

¹²⁷ COM (2016) 811 final, p. 3, 4.

¹²⁸ Zie art. 199, 199a, 199bis & 199ter Richtlijn 2006/112/EG.

¹²⁹ COM (2018) 298 final waarin de toepassing van de verlegging bij fraudegevoelige goederen en toepassing van QRM worden verlengd tot 30 juni 2022 en zie Fiche 2: Richtlijn betreffende facultatieve verleggingsregeling en het snelle reactiemechanisme tegen btw-fraude voor de visie van de Nederlandse regering.

¹³⁰ Rapport Deloitte 2017, p. 19, 20, maar zie bijvoorbeeld ook COM (2018) 666 final.

¹³¹ Rapport Deloitte 2017, p. 29 ev.

¹³² COM (2019) 10 final.

¹³³ COM (2019) 10 final, p. 1 en Rapport Deloitte 2017, p. 207.

¹³⁴ COM (2018) 666 final, p. 2.

Belangrijke elementen voor de invulling van het model zijn de bepaling van de verschuldigdheid van de btw, de bepaling van degene die zorgdraagt voor de splitsing van de bedragen; de leverancier of de afnemer, de invulling van het gebruik maken van een geblokkeerde rekening, volledige of gedeeltelijke gesplitste betaling en de invulling van de teruggaaf van btw. Waar het in het split-paymentmodel vaak op neer komt, is dat het bedrag aan teruggaaf van btw wordt geblokkeerd door belastingautoriteiten totdat aan alle btw-verplichtingen is voldaan door de afnemer, zodat het btw-bedrag over de transactie tussen leverancier en afnemer is verzekerd gezien de eerdere rechtstreekse btw-betaling aan de autoriteiten door afnemer.¹³⁵

6.3 Voor- en nadelen van de maatregelen

6.3.1 Inleiding

Het is helder op welke manier de verleggingsregeling en het split-paymentmodel proberen carrouselfraude te bestrijden. Aan de ene kant de verleggingsregeling die ervoor zorgt dat het probleem van de gescheiden afdracht en aftrek van btw wordt opgelost en aan de andere kant het split-paymentmodel dat direct tegengaat dat btw niet wordt afgedragen, doordat een splitsing wordt gemaakt tussen het belastbare bedrag en de te betalen btw. Maar wat zijn nu de voor- en nadelen van de twee manieren? In deze paragraaf worden de maatregelen vergeleken aan de hand van de voor- en nadelen.

6.3.2 De algemene verleggingsregeling

De verleggingsregeling maakt een einde aan het gefractioneerde systeem van voldoening van de btw. De verschuldigdheid van de btw wordt verlegd naar de laatste schakel in de transactieketen, de uiteindelijke afnemer. Het grootste voordeel van de verleggingsregeling is dat carrouselfraude aantoonbaar fors wordt gereduceerd.¹³⁶ In het verleden is reeds zo gebleken dat de verleggingsregeling een zeer effectief en efficiënt middel is ter bestrijding van carrouselfraude. Denk hier bijvoorbeeld aan de inzet van het middel tegen de fraude gepleegd met CO₂-emmissierechten.¹³⁷

Afgezien van de implementatiekosten waarop ik nog terugkom, houdt de invoering van een algemene verleggingsregeling zonder verdere voorwaarden een administratieve lastenverlichting in voor belastingplichtigen. De lastenverlichting zit hem in het feit dat onder de verleggingsregeling niet elke belastingplichtige leverancier de btw op aangifte moet voldoen aan de belastingautoriteiten, maar alleen degene die uiteindelijk de prestatie afneemt, ongeacht de kwalificatie van de afnemer als belastingplichtig of niet.¹³⁸

Toch is het goed om naar het onderscheid te kijken tussen B2B en B2C-transacties als laatste transactie in de transactieketen gezien het feit dat verschillende voorwaarden kunnen worden verbonden aan de toepassing van de verleggingsregeling. Een voorwaarde die we hebben gezien is het gebruik van de verleggingsregeling bij B2B-lieferingen boven een bedrag van €17.500.¹³⁹ Op dat moment verandert er voor de particuliere consument niets. Maar in het geval dat een algemene verleggingsregeling wordt ingevoerd en ook van toepassing is bij B2C-transacties, betekent dit dat de afnemer belastingplichtig wordt en de btw moet voldoen aan de

¹³⁵ Rapport Deloitte 2017, p. 50, 51, 52, 53.

¹³⁶ COM (2018) 118 final, p. 3 en Van Doesum, Van Kesteren & Van Norden 2016, p. 416.

¹³⁷ V-N 2017/11.15, p. 3, 4, 5.

¹³⁸ Van Doesum, Van Kesteren & Van Norden 2016, p. 416.

¹³⁹ V-N 2018/56.12, p. 2, 3.

belastingautoriteiten, terwijl de particuliere consument normaal gesproken btw betaalt door betaling van de leverancier voor de geleverde prestatie. Toch zal de administratieve lastenverzwaring in de praktijk meevallen voor de particuliere consument, omdat de algemene verleggingsregeling over het algemeen wordt ingevoerd voor gebruik binnen B2B-transactieketens.¹⁴⁰

Een negatief effect van de verleggingsregeling is het mogelijke ontstaan van nieuwe vormen van fraude of de verplaatsing naar andere reeds bestaande vormen van fraude. Indien de verleggingsregeling niet in de gehele EU wordt toegepast, ontstaat het gevaar dat de fraude zich verplaatst naar andere lidstaten of andere bedrijfssectoren.¹⁴¹

Waar rekening mee moet worden gehouden is dat fraudeurs hun gedrag zullen aanpassen, indien maatregelen tegen fraude worden ingevoerd. Daarbij moet ook gedacht worden aan de gedragseffecten op belastingplichtigen die verantwoordelijk worden voor voldoening van de btw. Door de verleiding die ontstaat om de btw niet af te dragen, wordt dit mogelijkwerijs een nieuwe groep fraudeurs.¹⁴² De mogelijkheid tot het niet afdragen van de btw wordt namelijk niet weggenomen door de verleggingsregeling.¹⁴³

Nog een belangrijk nadeel is het feit dat door de invoering van de verleggingsregeling twee heffingssystemen naast elkaar gaan bestaan aannemende dat de verleggingsregeling alleen in fraudegevoelige sectoren wordt ingevoerd. Zowel het systeem van de gefractioneerde betaling van btw als de verleggingsregeling zullen naast elkaar bestaan, waardoor het btw-stelsel zeer complex wordt en de handhavingskosten voor belastingautoriteiten toenemen. Voor het bedrijfsleven nemen de compliancekosten toe, doordat ze aan twee heffingssystemen moeten voldoen. Deze kosten voor zowel belastingautoriteiten als het bedrijfsleven nemen structureel toe zolang beide heffingssystemen naast elkaar blijven bestaan.¹⁴⁴

De controle voor belastingautoriteiten wordt complexer en van nog groter belang, omdat de factuur onder de verleggingsregeling geen centrale rol meer zal spelen en de belastingplichtigen die de btw zullen moeten voldoen vaak kleiner en minder betrouwbaar zijn. De regeling brengt nieuwe rapportageverplichtingen mee, waardoor ook het bedrijfsleven geconfronteerd wordt met een administratieve lastenverzwaring. Maar deze kosten nemen af naar verloop van tijd, indien de nieuwe rapportageverplichtingen zijn geïmplementeerd door het bedrijfsleven.¹⁴⁵

Doordat de factuur geen centrale rol meer speelt in het btw-stelsel bestaat het risico op toename van zwarte omzet. De factuur geldt niet meer als controlemiddel waardoor verdoezeling, onder andere door het niet opnemen van de factuur in de boekhouding, eerder op de loer ligt.¹⁴⁶ Daarnaast betekent dit dat belastingplichtigen de eigen boekhoud-IT-systemen eenmalig zullen moeten aanpassen wat administratieve lasten met zich meebrengt.¹⁴⁷ Tot slot worden de nalevingsregels voor belastingplichtigen complexer, omdat de tenuitvoerlegging van de verleggingsregeling EU-breed niet hetzelfde is.¹⁴⁸

¹⁴⁰ Zie bijvoorbeeld V-N 2018/56.12, p. 2, 3.

¹⁴¹ Zie COM (2018) 118 final, p. 5, 6. Maar ook SWD (2016) 457 final, p. 20, 21, 50 en COM (2008) 109, p. 8, 9.

¹⁴² V-N 2017/11.15, p. 11.

¹⁴³ V-N 2018/56.12, p. 3 en Van Norden 2017, p. 4.

¹⁴⁴ SWD (2016) 457 final, p. 22, 51.

¹⁴⁵ COM (2008) 109 final, p. 8, 9.

¹⁴⁶ V-N 2017/44.12, p. 3 en V-N 2017/26.14, p. 6.

¹⁴⁷ SWD (2016) 457 final, p. 32, maar ook V-N 2017/44.21, p. 3 en V-N 2017/26.14, p. 3.

¹⁴⁸ COM (2018) 118 final, p. 4, 7.

6.3.3 Het split-paymentmodel

Het split-paymentmodel bestrijdt fraude door de wijze van btw-inning te wijzigen waardoor het direct het niet-afdragen van btw tegengaat. De betaling van het belastbare bedrag wordt losgekoppeld van de voldoening van de btw. In deze paragraaf zullen de algemene voor- en nadelen besproken worden, los van de verschillende mogelijkheden qua invulling van het split-paymentmodel.

Het gebruik van een split-paymentmodel is een effectieve manier gebleken om de betaling van btw veilig te stellen en daarom kan gesteld worden dat de gesplitste betaling van het belastbare bedrag en btw carrouselfraude reduceert.¹⁴⁹ De toepassing van een split-paymentmodel zou carrouselfraude bij de bron aanpakken.¹⁵⁰ Het heeft duidelijk structurele, positieve cashflow effecten voor de schatkist van de staat, doordat toepassing van het model een garantie geeft dat de belastingautoriteiten de btw ontvangen die ze zouden moeten ontvangen. Met de reductie van fraude nemen uiteraard de btw-inkomsten toe.¹⁵¹

Een mogelijk negatief effect is verschuiving van de fraude naar de afnemer die onder het split-paymentmodel de btw direct moet afdragen aan de belastingautoriteiten. Het gedrageseffect kan zijn dat de voor voldoening verantwoordelijke afnemer nu zelf in de verleiding komt om te frauderen, de btw niet afdraagt en bij constatering door de belastingautoriteiten verdwenen is, zoals de zogenoemde ‘ploffer’ in de tot nu toe bekende vormen van carrouselfraude.¹⁵² Indien niet de afnemer of leverancier, maar de bank als splitsende actor, ook wel splitting agent genoemd, wordt aangewezen in het split-paymentmodel, wordt dit negatieve effect ondervangen. In dat model zijn zowel leverancier als afnemer niet meer in staat om te frauderen middels het niet-afdragen van het verschuldigde btw-bedrag.¹⁵³

Nog een negatief effect zou kunnen zijn dat er andere vormen van carrouselfraude ontstaan.¹⁵⁴ Daarnaast heeft de gesplitste betaling van het belastbare bedrag en de daarover verschuldigde btw een negatief cashflow effect voor belastingplichtigen. Btw dient direct afgedragen te worden aan de belastingautoriteiten, terwijl het systeem voor de teruggaaf van de btw niet verandert. Dit heeft directe en structurele gevolgen voor het werkkapitaal van bedrijven zolang de regels voor de teruggaaf van btw niet aangepast worden aan het split-paymentmodel.¹⁵⁵

Het split-paymentmodel leidt tot een administratieve lastenverzwaring voor zowel het bedrijfsleven als de belastingautoriteiten. Bedrijven moeten hun IT-systemen aanpassen aan het model en mogelijk trainingen volgen voor de toepassing van het model wat zal leiden tot flinke implementatiekosten. Belastingautoriteiten worden ook geconfronteerd met implementatiekosten zoals het moeten aanpassen van de handhaving toegespitst op het nieuwe model. Implementatiekosten zijn onvermijdelijk bij de invoering van een nieuw systeem, maar zijn daarbij ook vaak eenmalige kosten om je als bedrijfsleven en belastingautoriteiten aan te passen aan het nieuwe systeem. Elke transactie na invoering van het model bestaat uit twee betalingen wat leidt tot structureel hogere financiële kosten. Facturen zullen aangepast moeten

¹⁴⁹ Rapport Deloitte 2017, p. 55 en COM (2019) 10 final, p. 4, 5.

¹⁵⁰ COM (2019) 10 final, p. 1.

¹⁵¹ Rapport Deloitte 2017, p. 69, 147 en Rapport PWC 2010 (Samenvatting), p. 6, 7.

¹⁵² Rapport Deloitte 2017, p. 151.

¹⁵³ Zie bijvoorbeeld COM (2019) 10 final, p. 3.

¹⁵⁴ Pashev 2006, p. 8, 9. Zie ook Rapport Deloitte 2017, p. 24, 25. In Bulgarije ontstond een andere stroom van carrouselfraude.

¹⁵⁵ Rapport Deloitte 2017, p. 62, 147 en Ainsworth 2011, p. 4.

worden. Tot slot ontstaan er nieuwe informatieverplichtingen die nodig zijn voor handhaving door belastingautoriteiten, maar ook voor de afnemer om te kunnen voldoen aan de betaling van het juiste bedrag aan btw.¹⁵⁶

6.3.4 Vergelijking

Wat opvalt is dat ondanks positieve effecten aan beide maatregelen ook wat haken en ogen zitten. In het verleden is gebleken dat beide maatregelen carrouselfraude reduceren. Toch bestaat de kans bij invoering van beide maatregelen dat fraude verschuift naar andere, mogelijk nieuwe vormen van fraude, waardoor het positieve effect van de maatregelen enigszins onder voorbehoud moet worden aangenomen. Wat is de waarde van de fraudereductie, indien fraude in een andere gedaante juist weer terugkomt? Om dit daadwerkelijk vast te kunnen stellen, dient onderzoek gedaan te worden naar de gedragseffecten van maatregelen op fraudeurs. Wat is het effect van een maatregel op het gedrag van fraudeurs? Dat is een vraag die buiten de scope van het onderzoek valt en ik dus verder buiten beschouwing laat.

Daarnaast valt op dat beide maatregelen op korte termijn aanzienlijke administratieve kosten met zich meebrengen. Dit is logisch gezien het feit dat het invoeren van een nieuw systeem, dan wel regeling, leidt tot kosten voor het implementeren van het systeem. Zowel het bedrijfsleven als belastingautoriteiten dienen zich aan te passen aan de nieuwe regeling wat implementatiekosten met zich meebrengt. Waar het om draait, is de vraag of de invoering van de maatregel leidt tot een administratieve lastenverlichting op de lange termijn. Enkele vraagtekens die hierbij gezet kunnen worden zijn onder andere het naast elkaar bestaan van twee heffingssystemen bij de invoering van de verleggingsregeling in fraudegevoelige sectoren en de negatieve cashflow effecten voor het bedrijfsleven bij invoering van het split-paymentmodel.

In de volgende paragraaf wordt een koppeling gemaakt met de doelstellingen van de Europese btw geformuleerd in het voorstel voor het definitieve btw-stelsel. Sluiten de verleggingsregeling en het split-paymentmodel aan bij deze doelstellingen van structurele fraudebestendigheid en administratieve vereenvoudiging? En hoe verhouden de maatregelen zich dan ten opzichte van het voorstel tot invoering van het definitieve btw-stelsel?

6.4 Structurele fraudebestendigheid

6.4.1 De manieren van fraudebestrijding op een rijtje

De verleggingsregeling, het split-paymentmodel en het definitieve btw-stelsel bestrijden fraude alle drie op een andere wijze.

De verleggingsregeling pakt carrouselfraude aan door de afdracht en aftrek van btw aan elkaar te koppelen. De btw-verschuldigheid wordt verlegd naar de belastingplichtige afnemer in de transactieketen.¹⁵⁷

Het split-paymentmodel bestrijdt carrouselfraude door tegen te gaan dat btw niet wordt afgedragen aan belastingautoriteiten. Er wordt een splitsing gemaakt tussen het belastbare bedrag en het daarover verschuldigde bedrag aan btw dat betaald moet worden aan de belastingautoriteiten.¹⁵⁸

¹⁵⁶ Rapport Deloitte 2017, p. 63, 67, 71, 204, 207.

¹⁵⁷ Van Doesum, Van Kesteren & Van Norden 2016, p. 415, 416, 417 en SWD (2016) 457 final, p. 6, 7, 30.

¹⁵⁸ Rapport Deloitte 2017, p. 19, 20, maar zie bijvoorbeeld ook COM (2018) 666 final.

Het definitieve btw-stelsel bestrijdt carrouselfraude door de prikkel om goederen grensoverschrijdend vrij van btw te verwerven weg te nemen. Het systeem van de ICL en ICV vervalt onder het nieuwe systeem. Grensoverschrijdende goederentransacties zullen vanaf 1 juli 2022 nog maar bestaan uit één belastbare handeling; de ‘intra-Unielevering van goederen’.¹⁵⁹

De vraag is dan welke wijze van fraudebestrijding het beste aansluit bij de geconstateerde oorzaken van carrouselfraude.

6.4.2 De drie manieren en de geconstateerde oorzaken van fraude

Kort samengevat zijn de twee belangrijkste fraudeoorzaken van het huidige btw-stelsel de mogelijkheid van het belastingvrij verwerven van goederen binnen grensoverschrijdende transacties¹⁶⁰ en het systeem van de gescheiden afdracht en aftrek van btw, waardoor btw niet samenvalt. De btw wordt afgedragen door een andere belastingplichtige dan degene die de btw in aftrek mag brengen.¹⁶¹

Wat we eigenlijk zien is dat de verleggingsregeling zoals die nu van toepassing is¹⁶² de oorzaak van de gescheiden afdracht en aftrek van btw bestrijdt door de btw samen te laten vallen bij de laatste belastingplichtige schakel in de transactieketen en het definitieve systeem het element van het belastingvrij grensoverschrijdend kunnen verwerven van goederen tegengaat.

Het split-paymentmodel richt zich direct op het bestrijden van het niet-afdragen van btw door de betaling van het belastbare bedrag aan de leverancier en de btw-betaling los te koppelen. Doordat de btw terecht komt op een geblokkeerde rekening of rechtstreeks naar de belastingautoriteiten gaat, zijn belastingautoriteiten niet meer afhankelijk van leveranciers voor de afdracht van btw. Het is niet dat de afdracht en aftrek van btw geheel samenvallen door toepassing van deze maatregelen, onder andere door de vereisten voor teruggaaf van btw die belastingautoriteiten kunnen stellen, maar de maatregel ziet wel duidelijk op het oplossen van de oorzaak van de gescheiden afdracht en aftrek van btw.

De vraag is dan welke manier carrouselfraude daadwerkelijk structureel tegengaat? In hoofdstuk 5 kwam ik tot de conclusie dat het niet-samenvallen van de btw op dit moment het voornaamste probleem is wat btw-fraude in de kaart speelt.¹⁶³ Met dat in het achterhoofd moeten de maatregelen beoordeeld worden.

Door de invoering van het definitieve stelsel is het niet meer mogelijk dat goederen btw-vrij door de EU stromen, maar dit is niet de belangrijkste oorzaak van carrouselfraude als zodanig. In beginsel valt de afdracht en aftrek van btw onder het nieuwe stelsel nog steeds niet samen. De fraudemarge wordt wel beperkt onder het definitieve stelsel, volgens berekeningen met 41 miljard per jaar¹⁶⁴, nu de fraudeur de goederen waarmee hij wil frauderen met btw verwerft in plaats van belastingvrij.¹⁶⁵ De invoering van het definitieve btw-stelsel lost een van de fraudegevoelige elementen van het btw-stelsel op, maar zorgt er niet voor dat belastingplichtigen niet meer in staat worden gesteld om verschuldigde btw niet af te dragen.

¹⁵⁹ COM (2018) 329 final, p. 7, 8, 9, 22.

¹⁶⁰ Wolf 2010, hoofdstuk 2, p. 3, 4.

¹⁶¹ Wolf 2010, hoofdstuk 1, p. 1, 4, 5.

¹⁶² Zie V-N 2018/56.12, p. 2, 3.

¹⁶³ Wolf 2016, p. 2.

¹⁶⁴ COM (2017) 569 final, p. 8

¹⁶⁵ Fiche 3, p. 4 en Fiche 5, p. 6, 7.

De verleggingsregeling zorgt er daarentegen voor dat een belastingplichtige leverancier niet meer kan verdwijnen met ontvangen btw. De verlegging van de btw-verschuldigheid naar de belastingplichtige afnemer, bij de verleggingsregeling zoals die nu van toepassing is, pakt carrouselfraude daadwerkelijk bij de belangrijkste oorzaak aan; het niet-samenvallen van de btw.¹⁶⁶

Een kanttekening die daarbij geplaatst moet worden is dat de verleggingsregeling fraude in de tussenschakels van een transactieketen voorkomt, maar niet in de gehele keten. De belastingplichtige afnemer die onder de verleggingsregeling verantwoordelijk wordt voor de afdracht van btw, kan ervoor kiezen dit niet te doen. Het feit dat ook onder de verleggingsregeling btw nog steeds afgedragen moet worden door een belastingplichtige betekent dat de kans op fraude altijd blijft bestaan.¹⁶⁷

Het split-paymentmodel is weer een andere manier van fraudebestrijding dan de verleggingsregeling en het definitieve btw-stelsel. Het afsplitsen van de verschuldigde btw uit de betaling door de afnemer aan de leverancier is een methode die ervoor zorgt dat de afdracht van btw wordt veiliggesteld.¹⁶⁸ De vraag wie verschuldigd is tot het voldoen van de btw is niet meer relevant onder het split-paymentmodel, omdat de af te dragen btw gegarandeerd naar de belastingautoriteiten gaat, ongeacht de invulling van het model.¹⁶⁹ Voorwaarde voor gegarandeerde btw-inkomsten is dat de gesplitste betaling geautomatiseerd gaat plaatsvinden.¹⁷⁰

Het split-paymentmodel pakt niet zozeer het belastingvrij verwerven van goederen aan, maar speelt in op het gedrag van belastingplichtigen door belastingplichtigen niet meer de kans te geven om te frauderen. Op deze manier probeert het split-payment de gescheiden afdracht en aftrek van btw aan te pakken. De verleiding om niet te voldoen aan de regels en btw niet af te dragen aan de belastingautoriteiten zal namelijk altijd blijven bestaan ongeacht welke invulling van het btw-systeem dan ook.¹⁷¹

We hebben nu gezien dat de verleggingsregeling en het split-paymentmodel op verschillende wijzen de gescheiden afdracht en aftrek van btw aanpakken en het definitieve stelsel het belastingvrij verwerven van goederen binnen grensoverschrijdende transacties aanpakt. Een volgende stap is dan om te achterhalen welke maatregel of combinatie van maatregelen het meest wenselijk is ter bestrijding van carrouselfraude. Hoe wegen de maatregelen tegen elkaar op als ze vergeleken worden omtrent de regeldruk voor het bedrijfsleven en uitvoerbaarheid voor belastingautoriteiten door middel van de proportionaliteit en subsidiariteit?

Voordat ik de maatregelen ga toetsen omtrent de administratieve vereenvoudiging voor zowel het bedrijfsleven als belastingautoriteiten, maak ik toch een klein uitstapje naar de tweede categorie maatregelen. Deze categorie ziet op het verkleinen van de informatieachterstand van belastingautoriteiten. Het is namelijk zo dat deze categorie niet helemaal los gezien kan worden

¹⁶⁶ COM (2018) 118 final, p. 2.

¹⁶⁷ V-N 2018/56.12, p. 3 en Van Norden 2016, p. 4.

¹⁶⁸ Rapport Deloitte 2017, p. 11.

¹⁶⁹ Zie bijvoorbeeld de mogelijkheid van het gebruiken van een geblokeerde btw-rekening door de leverancier, Rapport PWC 2010 (samenvatting), p. 6, COM (2019) 10 final, p. 1.

¹⁷⁰ Fiche 3, p. 5.

¹⁷¹ Pashv 2006, p. 20.

van de eerste categorie maatregelen die zijn gericht op het wegnemen van de gescheiden afdracht en aftrek van btw.

De tweede categorie maatregelen ziet voornamelijk op realtime-btw-rapportage- en betalingsverplichtingen zoals het gebruik van SAF-T. SAF-T bijvoorbeeld is een internationale standaard waarbij van belastingplichtigen wordt verwacht dat zij brondata, zoals facturen en trial balances, periodiek in een voorgeschreven elektronisch format indienen. Doordat belastingplichtigen periodiek data moeten aanleveren, kunnen belastingautoriteiten heel gericht controles uitvoeren. Op die manier kan btw-fraude snel gedetecteerd en bestreden worden. SAF-T wordt onder andere gebruikt in Frankrijk, Hongarije, Polen en Spanje. Zo heeft Spanje een realtime-btw-rapportagesysteem waarbij belastingplichtigen uiterlijk vier dagen na het aangaan van een transactie waarvoor een factuur is uitgereikt die transactie dienen te rapporteren.¹⁷²

Realtime-btw-rapportage- en betalingsverplichtingen zorgen er niet voor dat de afdracht en aftrek van btw samenvallen bij een en dezelfde belastingplichtige, maar indien belastingautoriteiten transacties kunnen koppelen voordat belastingplichtigen een btw-aangifte moeten indienen, wordt fraude direct gedetecteerd voordat belastingplichtige ondernemers eventueel verdwenen zijn. Op die manier wordt dan het probleem van de gescheiden afdracht en aftrek van btw ook tegengegaan.

De informatieachterstand voor belastingautoriteiten wordt op deze manier ingehaald, waardoor eventuele fraude uiteindelijk realtime gedetecteerd en bestreden kan worden. Er wordt meegegaan met de digitalisering door gebruik te maken van de technologische mogelijkheden. Periodieke aangiften zullen zeer waarschijnlijk overbodig worden, omdat belastingautoriteiten de benodigde data voor beoordeling eerder voorhanden zullen hebben. Controle zal gedurende het gehele jaar plaatsvinden en niet enkel na afloop van een boekjaar.¹⁷³

6.5 Administratieve vereenvoudiging

6.5.1 Inleiding

Om een genuanceerd oordeel te kunnen vellen over de meest wenselijke maatregel ter bestrijding van fraude is het van belang om te bekijken op welke manier maatregelen de geconstateerde oorzaken van fraude pogen op te lossen. Daarnaast is het belangrijk om te bekijken welke administratieve lasten de maatregelen met zich meenemen voor het bedrijfsleven en belastingautoriteiten. Om de regeldruk van maatregelen te toetsen, zal ik de maatregelen vergelijken aan de hand van de proportionaliteit en subsidiariteit.

Is de maatregel evenredig aan het na te streven doel van structurele fraudebestendigheid? Bestaat er een objectieve en redelijke rechtvaardiging om de maatregel in te voeren?¹⁷⁴ Is de maatregel noodzakelijk voor het behalen van het doel? Of zijn er minder belastende alternatieven waarmee het doel van structurele fraudebestendigheid ook behaald wordt?¹⁷⁵

¹⁷² Van Norden 2017, p. 4 en <https://feibv.nl/wp-content/uploads/2018/01/Albert-Bomer-presentatie.pdf>.

¹⁷³ Rabenort 2017, p. 3.

¹⁷⁴ Poelmann 2018, 5.3.1.E.

¹⁷⁵ Stolp 2007, p. 21.

6.5.2 Algemene verleggingsregeling

De verleggingsregeling is in het verleden al in verschillende vormen en onder verschillende voorwaarden toegepast.¹⁷⁶ Onder andere aan de hand van de resultaten van de reeds toegepaste vormen probeer ik een beeld te schetsen omtrent de wenselijkheid van de maatregel. Er moet onderscheid gemaakt worden tussen een algemene verleggingsregeling en specifieke verleggingsregelingen bijvoorbeeld gericht op bepaalde sectoren ter bestrijding van carrouselfraude. Tot nu toe is de verleggingsregeling altijd gebruikt als tijdelijk instrument specifiek voor bepaalde sectoren waar fraude werd geconstateerd. In deze paragraaf richt ik me met name op de verleggingsregeling die voor de gehele btw zou worden ingevoerd en niet speciaal voor bepaalde sectoren.

Over het algemeen zijn de resultaten over de verleggingsregeling door de jaren heen wisselend te noemen. De verleggingsregeling wordt geacht een effectief en doeltreffend middel te zijn om fraude te bestrijden, maar brengt daarentegen wel hoge (nalevings-)kosten met zich mee.¹⁷⁷ De vraag is hoe dit tegen elkaar opweegt.

Uit een recente effectbeoordeling over de maatregel ter bestrijding van carrouselfraude blijkt duidelijk dat lidstaten, maar ook de EC, de hoge kosten proportioneel achten ten opzichte van de geconstateerde voordelen van de maatregel, zoals een aanzienlijke stijging van de btw-inkomsten, vermindering van oneerlijke concurrentie en een betere kasstroom.¹⁷⁸

Daarnaast bleek het gebruik van de verleggingsregeling noodzakelijk om carrouselfraude te bestrijden in specifieke sectoren. Toch is het moeilijk om de daadwerkelijke impact en effectiviteit te meten, omdat in het verleden is gebleken dat de verleggingsregeling vaak in combinatie met andere maatregelen wordt gebruikt.¹⁷⁹

Verder is het de vraag of de verleggingsregeling alleen effectief is als kortetermijnmaatregel of ook voor de lange termijn?¹⁸⁰ Tot nu toe is de verleggingsregeling als fraudebestrijdingsmiddel voornamelijk tijdelijk ingevoerd. De tijdelijke maatregel wordt als proportioneel ervaren, mits de regeling facultatief is. Zo ontstaat geen verplichting voor lidstaten om de verleggingsregeling in te moeten voeren.¹⁸¹

Waar het om draait is de vraag of de verleggingsregeling ook als proportioneel kan worden gekwalificeerd als de maatregel niet tijdelijk van aard is, maar definitief als fraudebestrijdingsmaatregel wordt ingevoerd. Die vraag kan beantwoord worden aan de hand van het soort kosten dat de verleggingsregeling met zich meebrengt voor zowel de naleving als de handhaving van de regeling.

De verleggingsregeling wordt dan geanalyseerd als ware de btw-verschuldigdheid enkel en alleen gebaseerd is op de regeling. De btw-verschuldigdheid wordt altijd verlegd naar de laatste belastingplichtige schakel in de transactie, de uiteindelijke afnemer van de prestatie. Er is geen sprake meer van twee naast elkaar bestaande parallelle systemen wat betekent dat naar de complexiteitskosten omtrent het naast elkaar bestaan van twee systemen niet gekeken wordt.

¹⁷⁶ Zie de aangehaalde voorbeelden in paragraaf 5.4 en 6.2.2.

¹⁷⁷ COM (2008) 109 final, p. 8, 9, 10, maar ook SWD (2016) 457, p. 33 en V-N 2017/26.14, p. 3.

¹⁷⁸ COM (2018) 118 final, p. 7 en SWD (2016) 457 final, p. 33.

¹⁷⁹ SWD (2016) 457 final, p. 20.

¹⁸⁰ COM (2018) 118 final, p. 4.

¹⁸¹ COM (2016) 811 final, p. 3 en Fiche 1: wijziging van de btw-richtlijn voor een tijdelijke toepassing van een algehele verleggingsregeling, p. 4.

De invoering van de algemene verleggingsregeling brengt in eerste instantie aanzienlijke implementatiekosten met zich mee. Zo moet het bedrijfsleven de boekhoud- en IT-systemen aanpassen als ook de kasregisters en de manier van factureren. Daarnaast is het noodzakelijk dat personeel getraind wordt hoe om te gaan met de verleggingsregeling.¹⁸² Dit zijn grotendeels kosten die op lange termijn afnemen en die door de lidstaten en EC als evenredig werden gezien ten opzichte van de voordelen van de verleggingsregeling.

Structurele nalevingskosten die ontstaan voor het bedrijfsleven zijn nieuwe rapportageverplichtingen ter compensatie van het afstappen van de gescheiden afdracht en aftrek van btw.¹⁸³ Op de lange termijn lijken de kosten voor het bedrijfsleven netto af te nemen. De verleggingsregeling lijkt op den duur een administratieve lastenverlichting te bewerkstelligen.¹⁸⁴

Ook de handhavingskosten nemen in eerste instantie toe, doordat belastingautoriteiten de handhaving moeten aanpassen aan het nieuwe systeem. Er ontstaat een nieuwe groep aan belastingplichtigen die btw verschuldigd is aan de staat en die geïdentificeerd moet worden. De groep btw-verschuldigde belastingplichtigen wordt groter, waardoor meer capaciteit nodig is om dit te kunnen controleren. Personeel zal opnieuw opgeleid moeten worden. De handhavingskosten zullen daarom structureel omhooggaan.¹⁸⁵ Laatste gevaar is het ontstaan van nieuwe vormen van fraude wat extra kosten meebrengt ter bestrijding van die nieuwe vormen van fraude.¹⁸⁶ Maar hiervoor kan ook gedacht worden aan nieuwe waarborgen in de wet om dit te voorkomen.¹⁸⁷

Tot slot de vraag of het noodzakelijk is om de verleggingsregeling in te voeren op het niveau van de EC. Onder andere vanwege de inbreuk die wordt gemaakt op het systeem van de gescheiden afdracht en aftrek van btw is het in overeenstemming met de subsidiariteit om de verleggingsregeling middels een richtlijn in te voeren. Hier is algemene consensus over binnen de EU.¹⁸⁸

6.5.3 Het split-paymentmodel

Het split-paymentmodel is in veel verschillende varianten in te voeren en daarom wat lastiger te beoordelen wat betreft proportionaliteit en subsidiariteit. Voor een goede beoordeling van de beginselen is de invulling van het systeem van essentieel belang. Eerder dit hoofdstuk hebben we al gezien wat belangrijke elementen zijn voor de invulling van het split-paymentmodel.¹⁸⁹

Uit derogatieverzoeken van Roemenië en Polen blijkt ook dat de invulling van het model essentieel is voor de EC, wil de EC kunnen instemmen met een dergelijk verzoek. Zo was het hanteren van een vaste drempel voor verschillende belastingplichtigen door Roemenië niet proportioneel en in strijd met het gelijkheidsbeginsel. Ook vond de EC het onevenredig om de klant onder de gestelde voorwaarden als splitting-agent aan te merken.¹⁹⁰

¹⁸² COM (2018) 118 final, p. 4, 7 en V-N 2017/26.14, p. 3.

¹⁸³ COM (2008) 109 final, p. 8, 9.

¹⁸⁴ Rapport EY 2015, p. 85.

¹⁸⁵ Rapport EY 2015, p. 103, V-N 2017/26.14, p. 3 en COM (2008) 109 final, p. 8, 9.

¹⁸⁶ COM (2018) 118 final, p. 3 en SWD (2016) 457 final, p. 50, 51, 52.

¹⁸⁷ V-N 2017/26.14, p. 3.

¹⁸⁸ COM (2016) 811 final, p. 3. Maar ook Fiche 1, p. 4 en COM (2018) 118 final, p. 4, 5.

¹⁸⁹ Zie paragraaf 6.2.3.

¹⁹⁰ COM (2018) 666 final, p. 3, 4.

Het split-paymentmodel voldoet aan de proportionaliteit, indien het specifiek gericht is op bepaalde fraudegevoelige sectoren. Daarnaast oordeelde de EC dat een verplicht model in overeenstemming was met het doel van fraudebestrijding, mede vanwege het gegeven dat het reeds facultatief was ingevoerd in Polen, waardoor belastingplichtigen zich hadden kunnen instellen op een verplicht systeem.¹⁹¹

Vraag is hoe de positieve en negatieve cashflow effecten van een dergelijk model tegen elkaar opwegen.¹⁹² Weegt het positieve effect van gegarandeerde btw-inkomsten zwaarder dan de negatieve cashflow effecten voor het bedrijfsleven? Uit een recent onderzoeksrapport volgt dat toepassing van het split-paymentmodel onder zowel het huidige als definitieve btw-systeem disproportioneel is ten opzichte van het doel van fraudebestrijding. De administratieve lasten voor het bedrijfsleven én de belastingautoriteiten wegen zwaarder dan de voordelen van een dergelijk model.¹⁹³

Voor een goed oordeel omtrent proportionaliteit zal ik ook hier een blik werpen op het soort kosten dat gemaakt moet worden bij de invoering van een algemeen geldend split-paymentmodel. Daarbij richt ik me op de kosten die in het algemeen gemaakt moeten worden en niet de kosten die afhankelijk zijn van de eventuele invulling van het model.

Uiteraard gaat de invoering van een nieuw model gepaard met implementatiekosten voor het bedrijfsleven, maar ook voor belastingautoriteiten. Net als bij de verleggingsregeling moeten bedrijven bij invoering van het split-paymentmodel de boekhoud- en IT-systemen en facturen aanpassen aan het model. Personeel moet getraind worden om met het nieuwe model te kunnen werken, maar dit lijken op het eerste oog implementatiekosten die op de lange termijn afnemen.

Een aanzienlijke kostenpost onder het split-paymentmodel vormen de structurele, financiële kosten die hiermee gepaard gaan. Elke transactie bestaat onder het model uit twee betalingen, namelijk de betaling van het nettobedrag aan de leverancier en de btw-afdracht aan de belastingautoriteiten. Dit is een structureel nadeel van de invoering van het model.

Een andere structurele kostenpost voor zowel bedrijfsleven als belastingautoriteiten zijn de informatieverplichtingen die ontstaan om ervoor te zorgen dat het juiste bedrag aan btw naar de belastingautoriteiten vloeit.

De structurele kosten kunnen voor het grootste gedeelte gereduceerd worden, indien een geautomatiseerd split-paymentmodel wordt ingevoerd. Het invoeren van een geautomatiseerd model moet mogelijk zijn gezien de snelheid waarmee de technologie zich ontwikkelt in de huidige tijd. De implementatiekosten blijven hoog, maar zullen grotendeels afnemen naarmate meer ervaring met het model is opgedaan. Op den duur is het systeem dan ook niet erg belastend voor het bedrijfsleven en belastingautoriteiten.¹⁹⁴

6.5.4 Het definitieve btw-stelsel

Lidstaten zijn het eens dat carouselfraude EU-breed aangepakt moet worden. Hetzelfde geldt voor de complexiteit van het btw-stelsel. Vandaar dat het met de subsidiariteit in

¹⁹¹ COM (2019 10, final, p. 2, 3.

¹⁹² Zie paragraaf 6.3.3.

¹⁹³ Rapport Deloitte 2017, p. 202, 203, 204.

¹⁹⁴ Rapport Deloitte 2017, p. 63, 67, 71, 171, 173.

overeenstemming is dat de EC met het voorstel tot invoering van een definitief stelsel is gekomen.¹⁹⁵ De vraag is echter of de voorgestelde wijziging de meest wenselijke manier is?

Zo bestaan ernstige twijfels over de proportionaliteit van het voorstel. Het voorstel zou niet geschikt zijn om de doelstellingen, fraudebestrijding en administratieve vereenvoudiging, te behalen. Het voornaamste probleem van de gescheiden afdracht en aftrek van btw wordt niet aangepakt, de regeldruk voor het bedrijfsleven neemt niet af en het voorstel kent hoge uitvoeringskosten.¹⁹⁶

De EC is uiteraard de visie toegedaan dat het voorstel in proportionele verhouding staat tot de nagestreefde doelstellingen. De verbeteringen zouden doelgericht zijn en beperkt tot een aantal regels die op systematische en uniforme wijze toepasbaar zijn.¹⁹⁷

Belastingautoriteiten zijn onder het nieuwe stelsel afhankelijk van elkaar omtrent informatie-uitwisseling over belastingplichtigen.¹⁹⁸ Dit leidt tot aanpassing van de handhaving door belastingautoriteiten. Het is even de vraag hoe de materiële voorwaarde voor toekenning van de vrijstelling voor de ICL opgenomen in de richtlijnwijziging van 4 december 2018 uit gaat pakken. De vraag is of dit de controle voor belastingautoriteiten vergemakkelijkt, aangezien belastingautoriteiten verantwoordelijk zijn voor de vermelde gegevens in VIES. Voor het opnemen van gegevens in VIES zijn belastingautoriteiten afhankelijk van de door belastingplichtigen aangeleverde gegevens. Het lijkt wel een stap in de goede richting door verantwoordelijkheid bij de leverancier te leggen middels de materiële voorwaarde voor toekenning van de vrijstelling voor een ICL.¹⁹⁹

Ook de toename aan geldstromen maakt de uitvoerbaarheid voor belastingautoriteiten complexer. Btw moet geïnd worden van belastingplichtigen uit andere lidstaten. Dit brengt financiële risico's met zich mee.²⁰⁰ Daarnaast bestaat het risico dat nieuwe vormen van fraude ontstaan en dat fraudeurs zich aanpassen. De uitvoerbaarheid lijkt dus niet eenvoudiger voor belastingautoriteiten.²⁰¹

Onder het definitieve btw-stelsel wordt fraude gereduceerd. Maar kun je een wijziging proportioneel noemen indien het niet de belangrijkste oorzaak van carrouselfraude aanpakt? Daarmee samenhangend kleven er vele nadelen aan het voorstel. Daarom schaar ik mij achter de visie van de Nederlandse regering dat het definitieve btw-stelsel niet in overeenstemming is met doelstellingen van structurele fraudebestendigheid en administratieve vereenvoudiging en dus niet proportioneel te noemen is.²⁰²

6.5.5 Vergelijking

We hebben in de vorige paragrafen gezien dat het noodzakelijk is dat EU-breed wordt ingezet op structurele fraudebestrijding om die doelstelling te halen. Het is daarom in overeenstemming

¹⁹⁵ Fiche 3, p. 6, Fiche 5, p. 9 en COM (2018) 329 final, p. 3.

¹⁹⁶ Fiche 3, p. 6, 7 en Fiche 5, p. 9, 10.

¹⁹⁷ COM (2017) 569 final, p. 6.

¹⁹⁸ Fiche 5, p. 10.

¹⁹⁹ Zie paragraaf 4.4.

²⁰⁰ Fiche 3, p. 3, 4, 6 en Fiche 5, p. 7.

²⁰¹ Ecofin nr. 14601/18, p. 23, 24 en Fiche 5, p. 6, 7.

²⁰² Fiche 3, p. 6.

met de subsidiariteit dat de EC met voorstellen tot wijziging van de btw-richtlijn komt ongeacht de mate van wijziging.²⁰³

Maar dit zegt niets over de noodzakelijkheid van de voorgestelde maatregel zelf. Het subsidiariteitsbeginsel betekent daarnaast namelijk dat het minst belastende alternatief gekozen moet worden.²⁰⁴ Toegespitst op het onderzoek betekent dit dus de vraag; welke maatregel is het minst belastend voor het bedrijfsleven en belastingautoriteiten? De algemene verlegging, het split-paymentmodel of het definitieve stelsel?

De algemene verleggingsregeling en het split-paymentmodel beogen het huidige systeem van de gescheiden afdracht en aftrek van btw aan te pakken door enerzijds verlegging van de btw-verschuldigheid naar de uiteindelijke afnemer in de transactieketen en anderzijds een splitsing aan te brengen tussen het te betalen belastbare bedrag en de afdracht van btw. Het definitieve btw-stelsel wijzigt de grensoverschrijdende handel door af te stappen van het systeem van de ICL en ICV waardoor goederen niet meer belastingvrij door de EU stromen.²⁰⁵

Invoering van een nieuw stelsel of een nieuwe regeling gaat vanzelfsprekend gepaard met implementatiekosten. Zowel het bedrijfsleven als belastingautoriteiten moeten zich aanpassen aan de nieuwe situatie. Bij de verlegging en het split-paymentmodel hebben we gezien dat boekhoud- en IT-systemen en de manier van factureren aangepast moeten worden. Dit zijn kosten op korte termijn, maar spelen op lange termijn een bescheiden rol.

Een verschil zijn de financiële kosten die een structurele rol spelen bij het split-paymentmodel, maar niet bij de verleggingsregeling. Bij de invoering van beide maatregelen ontstaan nieuwe informatieverplichtingen voor het bedrijfsleven en belastingautoriteiten. Zo lijkt de verleggingsregeling op dit punt een minder belastende maatregel omtrent fraudebestrijding dan het split-paymentmodel.

Kanttekening die daarbij dient te worden gemaakt is dat die financiële kosten op den duur aan zienlijk gereduceerd kunnen worden, indien het split-paymentmodel in een geautomatiseerde variant wordt ingevoerd. Uiteraard gaat de invoering van een geautomatiseerd systeem ook gepaard met implementatiekosten, maar die kosten zullen afnemen naarmate het bedrijfsleven en belastingautoriteiten meer ervaring krijgen met het geautomatiseerde model.²⁰⁶

Doorslaggevend is dan het negatieve cashfloweffect van het split-paymentmodel voor belastingplichtigen. Belastingplichtigen moeten de btw direct afdragen aan belastingautoriteiten, maar de regels omtrent het recht op teruggaaf van btw veranderen niet.²⁰⁷ Bij de verleggingsregeling kan de tot afdracht verschuldigde belastingplichtige de in aftrek te nemen btw direct verrekenen op de aangifte, waardoor geen negatief cashfloweffect ontstaat.

Aan het eind van de vorige paragraaf kwam ik tot de conclusie dat het definitieve btw-stelsel niet in proportionele verhouding staat tot het doel van de structurele fraudebestendigheid. De verleggingsregeling en het split-paymentmodel pakken daarentegen carrouselfraude aan bij de bron door op verschillende wijzen een oplossing te bieden voor het stelsel van de gescheiden afdracht en aftrek van btw. Het definitieve btw-stelsel heeft daarnaast onder andere ook het

²⁰³ Zie paragraaf 6.5.2, 6.5.3 en 6.5.4.

²⁰⁴ Stolp 2007, p. 21.

²⁰⁵ Zie paragraaf 6.4.

²⁰⁶ Zie paragraaf 6.5.3.

²⁰⁷ Zie paragraaf 6.3.3.

nadelige gevolg dat bedrijven de niet-uniforme regels van alle lidstaten in de gaten moeten gaan houden.²⁰⁸

Ongeacht de invulling van het model; of het split-paymentmodel nu zo wordt ingericht dat de btw direct van de afnemer naar de belastingautoriteiten gaat of naar een geblokkeerde rekening waarover de leverancier nog maar zeer beperkt kan beschikken, het gevolg is dat belastingautoriteiten voor de btw-afdracht niet meer geheel afhankelijk zijn van de leverancier. Mogelijkerwijs ook niet meer van de afnemer, indien de bank als splitting agent gaat fungeren zoals in het Poolse split-paymentmodel.²⁰⁹ Een belangrijk verschil met de verleggingsregeling op dit moment lijken toch met name de regels omtrent de teruggaaf van btw te zijn waardoor voor nu een gerechtvaardigde conclusie is dat de algemene verleggingsregeling de minst belastende maatregel is voor het bedrijfsleven.²¹⁰

Wat betreft de uitvoerbaarheid voor belastingautoriteiten is het onder het definitieve btw-stelsel afwachten hoe de materiële voorwaarde voor toekenning van de vrijstelling van de ICL uitpakt. De ontwikkeling van het systeem VIES zal hierbij ook een grote rol spelen.²¹¹ Bij de verleggingsregeling wordt de handhaving bemoeilijkt, doordat de btw-verschuldigde groep van belastingplichtigen verandert en groter wordt. Dit vergt meer personele capaciteit. Onder het split-paymentmodel worden informatieverplichtingen belangrijker en verandert de groep van btw-verschuldigde belastingplichtigen ook, doordat de verschuldigdheid in de meeste gevallen komt te liggen bij de afnemers.²¹²

Onder alle drie de maatregelen wordt de controle van belastingplichtigen zeer waarschijnlijk complexer. Doorslaggevend voor de mate van complexiteit zal uiteindelijk de invulling van een maatregel zijn. Tussen de verleggingsregeling en het split-paymentmodel lijken de verschillen omtrent de handhaafbaarheid voor belastingautoriteiten niet al te groot te zijn. Een beschouwing omtrent de uitvoerbaarheid voor belastingautoriteiten leidt dan ook niet tot andere inzichten dan dat de verleggingsregeling de maatregel is die op dit moment als minst belastend kan worden bestempeld. De conclusie dat het definitieve stelsel niet in proportionele verhouding staat tot het doel van structurele fraudebestendigheid is zo essentieel waardoor de analyse omtrent de uitvoerbaarheid voor belastingautoriteiten niet dusdanig zwaar kan wegen dat dit tot andere inzichten leidt omtrent het definitieve btw-stelsel.

²⁰⁸ VNO-NCW/MKB, 17/11.227/K/Ha, p. 3.

²⁰⁹ Zie COM (2019) 10 final, p. 3.

²¹⁰ Zie de paragrafen 6.2.3 en 6.3.3.

²¹¹ Zie paragraaf 4.4.

²¹² Zie paragrafen 6.5.2, 6.5.3 en 6.5.4.

7 Conclusie

Centraal in het onderzoek stond de volgende onderzoeksvraag:

In hoeverre lossen de maatregelen; de algemene verleggingsregeling en het split-paymentmodel structureel het probleem van de btw-carrouselfraude op, sluiten ze aan bij de achterliggende doelstellingen van de Europese btw, en hoe verhouden ze zich tot het voorstel van de Europese Commissie tot invoering van een nieuw uniform btw-stelsel?

Btw-fraude is sinds jaar en dag een van de grootste fraudeproblemen van de EU. Het verlies aan inkomsten door btw-fraude kan voor een groot gedeelte worden toegeschreven aan carrouselfraude. Het is daarom essentieel dat maatregelen ter bestrijding van carrouselfraude structureel het probleem aanpakken gezien de grote financiële inkomsten die jaarlijks misgelopen worden.²¹³

Bij enkel symptoombestrijding is de kans op verplaatsing van fraude naar andere vormen aanwezig. Het is niet bekend in hoeverre carrouselfraude zich heeft verplaatst naar andere vormen door de invoering van verschillende maatregelen, maar wel duidelijk is dat met de invoering van maatregelen ook rekening moet worden gehouden met gedragseffecten van die maatregelen op fraudeurs. Fraudeurs zullen altijd op zoek gaan naar andere mogelijkheden om te frauderen.

Deze eventueel mee te nemen gedragseffecten zijn een van de redenen waarom het zo lastig is om tot een eenduidige conclusie te komen welke maatregel carrouselfraude daadwerkelijk het beste bestrijdt. Waar het om gaat is de vraag hoe je ervoor zorgt dat het risico van carrouselfraude of de verschuiving naar andere fraudevormen zo klein mogelijk is en dat de kans op opsporing zo groot mogelijk is. Hier zullen gedragseffecten altijd een rol spelen. Wat bepaalde maatregelen voor effect hebben op het gedrag van belastingplichtigen kan niet enkel onderzocht worden met juridisch onderzoek. Daarvoor zal ook psychologisch onderzoek verricht moeten worden.²¹⁴

Om structureel fraude tegen te gaan moet de juridische oorzaak aangepakt worden. We hebben gezien dat twee oorzaken zijn aan te wijzen voor carrouselfraude. Aan de ene kant het probleem van de mogelijkheid van het grensoverschrijdend btw-vrij verwerven van goederen en aan de andere kant het huidige btw-inningsstelsel van de gescheiden afdracht en aftrek van btw. Duidelijk werd dat het stelsel van de gescheiden afdracht en aftrek van btw het voornaamste probleem is dat moet worden aangepakt.²¹⁵

Als reactie op de grootschalige fraude is de EC met een voorstel gekomen tot herziening van het huidige btw-stelsel. De achterliggende doelstellingen van het voorstel tot een definitief btw-stelsel voor grensoverschrijdend B2B-goederenverkeer zijn structurele fraudebestendigheid en administratieve lastenverlichting voor zowel het bedrijfsleven als belastingautoriteiten. Het voorstel van de EC houdt in dat het systeem van de ICL en ICV wordt vervangen door een belaste ‘intra-Unielevering’ van goederen, waardoor het niet meer mogelijk is om goederen grensoverschrijdend btw-vrij te verwerven.²¹⁶

²¹³ Zie hoofdstuk 1.

²¹⁴ Zie paragraaf 6.3.

²¹⁵ Zie paragraaf 5.2.

²¹⁶ Zie hoofdstuk 3.

Naast het voorstel tot herziening van het huidige btw-stelsel zijn er ook een aantal andere maatregelen voorgesteld dan wel reeds ingevoerd ter bestrijding van de carrouselfraude. Ik heb me in het onderzoek gefocust op de algemene verleggingsregeling en de toepassing van het split-paymentmodel. De verleggingsregeling en het split-paymentmodel beogen fraude te bestrijden door het stelsel van de gescheiden afdracht en aftrek van btw te wijzigen. De verleggingsregeling door de btw-verschuldigheid te verleggen naar de uiteindelijke afnemer. Het split-paymentmodel door in te spelen op het gedrag van belastingplichtigen en het niet meer mogelijk te maken dat btw niet wordt afgedragen aan de staat.²¹⁷

De verleggingsregeling en het split-paymentmodel lossen de belangrijkste oorzaak van de gescheiden afdracht en aftrek van btw dus op verschillende wijzen op. Betekent dit dan dat deze maatregelen voldoen aan de doelstelling van structurele fraudebestendigheid? Kun je een maatregel structureel fraudebestendig noemen, indien het de voornaamste oorzaak aanpakt, maar niet het gehele probleem? Het probleem van het belastingvrij kunnen verwerven van goederen binnen de EU door het systeem van de ICL en ICV is weliswaar minder essentieel, maar toch een groot probleem op dit moment. Beide oorzaken dienen opgelost te worden om tot een structureel fraudebestendig btw-systeem te komen.

Alle drie de in het onderzoek behandelde maatregelen lossen dus een van de twee oorzaken van carrouselfraude op, maar bieden geen structurele oplossing voor het gehele probleem. In de inleiding van hoofdstuk 6 gaf ik aan dat er twee categorieën maatregelen bestaan om carrouselfraude tegen te gaan. Ik heb me in het onderzoek met name gericht op de eerste categorie van het weghalen van de mogelijkheid van de gescheiden afdracht en aftrek van btw, maar ik ben ook kort ingegaan op de tweede categorie die ziet op het verkleinen van de informatieachterstand van belastingautoriteiten ten opzichte van belastingplichtigen, omdat die categorie niet helemaal los gezien kan worden van de eerste categorie.²¹⁸

Het verkleinen van de informatieachterstand door invoering van realtime-btw-rapportage- en betalingsverplichtingen, waardoor btw-fraude realtime gedetecteerd en bestreden kan worden voordat belastingplichtige ondernemers eventueel verdwenen zijn, zorgt er weliswaar niet voor dat de afdracht en aftrek van btw samenvallen bij een en dezelfde belastingplichtige, maar betekent wel dat de afdracht en aftrek van btw direct gekoppeld kunnen worden. Belastingautoriteiten zullen dan in staat zijn om belastingplichtigen gedurende het gehele jaar doorlopend te controleren.

De ontwikkeling van de realtime-btw-rapportage- en betalingsverplichtingen zal ertoe moeten leiden dat belastingautoriteiten in de toekomst niet meer afhankelijk zullen zijn van belastingplichtigen voor de afdracht van btw, maar dat dit geautomatiseerd gaat gebeuren. Bij de bespreking van het split-paymentmodel is bijvoorbeeld de mogelijkheid van het invoeren van een geautomatiseerd systeem al kort naar voren gekomen.²¹⁹ Mogelijkerwijs kan hierdoor het risico van fraude tot een minimum gereduceerd worden. Het gaat uiteindelijk om de vraag hoe de kans op het niet-afdragen van btw door belastingplichtigen zoveel als mogelijk verkleind wordt. Fraude zal altijd blijven bestaan indien voor belastingplichtigen de keuze bestaat btw niet af te dragen aan de belastingautoriteiten.²²⁰

²¹⁷ Zie paragraaf 6.2.

²¹⁸ Zie paragraaf 6.4.2.

²¹⁹ Zie paragraaf 6.5.3.

²²⁰ Zie paragraaf 6.3.

De realtime-btw-rapportage- en betalingsverplichtingen zijn in te voeren onder het definitieve btw-stelsel waardoor de beide problemen van carrouselfraude aangepakt worden. Door realtime informatie kunnen belastingautoriteiten dan de afdracht en aftrek van btw direct koppelen en eventuele fraude direct opsporen. Daarnaast is het dus niet meer mogelijk om goederen binnen de EU belastingvrij te laten stromen.

Tot slot; een belangrijke vraag die dan nog beantwoordt zal moeten worden, is hoe de combinatie van het definitieve btw-stelsel met de invoering van realtime-btw-rapportage- en betalingsverplichtingen zich zal verhouden tot de andere doelstelling van de Europese btw; de administratieve lastenverlichting voor zowel het bedrijfsleven als belastingautoriteiten.

Dit heb ik voor de verleggingsregeling, het split-paymentmodel en het voorstel tot invoering van het definitieve btw-stelsel getoetst aan de hand van de proportionaliteit en subsidiariteit. Welke maatregel is het minst belastend voor het bedrijfsleven en voor belastingautoriteiten? En leidt dit tot andere inzichten wat betreft welke maatregel het beste aansluit bij de achterliggende doelstellingen van het definitieve btw-stelsel?

Ik ben tot de conclusie gekomen dat de verleggingsregeling op dit moment als de minst belastende maatregel kan worden bestempeld. De verleggingsregeling is in het verleden een effectieve en doeltreffende maatregel gebleken.²²¹ Maar voor een structurele oplossing van het gehele probleem van carrouselfraude is de enkele maatregel van de verleggingsregeling niet voldoende. Een combinatie van maatregelen moet er uiteindelijk voor zorgen dat de kans op carrouselfraude tot een minimum gereduceerd wordt. Om deze stap te maken zullen de EC en lidstaten genoodzaakt zijn om de digitalisering te omarmen en mee te gaan met de technologische ontwikkelingen!

²²¹ Zie paragraaf 6.4 en 6.5.

Literatuurlijst

Ainsworth 2011

R.T. Ainsworth, 'VAT Fraud as a policy stimulus – Is the US watching? VAT Withholding, RTvat, and the Mittler Model', *BU School of Law*, no. 11-08, 24 februari 2011.

Blank 2018

A.J. Blank, 'Toepassing vereenvoudigde regeling voor intracommunautaire A-B-C-transacties', *NtFR* 2018/27, afl. 1-2.

Lambregts 2013

M. Lambregts, 'Over de oplettend koopman, diens wetenschap en zorgvuldigheid', *WFR* 2013/1468.

Lamers 2015

J.J.M. Lamers, 'Spel zonder grenzen', *NtFR-B* 2015/6, afl. 2.

Merckx & Verstappen 2015

M.M.W.D. Merckx en M.H.T. Verstappen, 'Italmoda: Wat past klopt niet', *WFR* 2015/655.

Merckx 2017

M.M.W.D. Merckx, 'De Certified Taxable Person: vereenvoudiging als reactie op vertrouwen', *MBB* 2017/12-3.

Nellen & Kandhai 2017

F.J.G. Nellen en G.P. Kandhai, 'De btw-toerekening van intracommunautair vervoer bij ketentransacties', *WFR* 2017/214.

Pashev 2006

K. Pashev, 'Fighting VAT Fraud: The Bulgarian Experience', *MPRA* no. 998, 3 juni 2006.

Piek & Kan 2013

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

Poelmann 2018

E. Poelmann, *Cursus Belastingrecht Formeel Belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2018.

Rabenort 2017

M. Rabenort, 'Digitale Fiscale Autoriteiten veroorzaken een revolutie in de fiscale praktijk', *WFR* 2017/116.

Stolp 2007

M.M. Stolp, *Ontbinding, schadevergoeding en nakoming: de remedies voor wanprestatie in het licht van de beginselen van subsidiariteit en proportionaliteit*, Deventer: Kluwer.

Terra 1998

B.J.M. Terra, *The place of supply in European VAT*, Dordrecht: Kluwer Law International 1998.

Vandamme 2015

T.A.J.A. Vandamme, 'C'est arrivé près de chez vous! Het arrest *Italmoda* en het ontzeggen van rechten aan de particulier op grond van de EU-richtlijn', *NtEr* juli 2015, nr. 5, p. 154 – 159.

Van Dijk 2018

C.E. van Dijk, *btw-(carousel)fraude*, fiscale thema's: Kluwer Navigator 2018.

Van Doesum & Nellen 2013

A.J. van Doesum en F.J.G. Nellen, *VAT in a Day*, Deventer: Wolters Kluwer 2013.

Van Doesum, Van Kesteren & Van Norden 2016

A.J. van Doesum, H.W.M. van Kesteren en G.J. van Norden, *Fundamentals of EU VAT Law*, Deventer: Wolters Kluwer 2016.

Van Hilten & Van Kesteren 2017

M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer 2017.

Van Norden 2017

G.J. van Norden, 'Voorstellen voor ingrijpende Europese btw-hervormingen', *NtFR* 2017/2908.

V-N 2017/11.15

Brief Staatssecretaris van Financiën van 10 februari 2017, nr. 2017-0000020464, 'Maatregelen tegen btw-carrouselfraude', *V-N* 2017/11.15.

V-N 2017/26.14

Brief Staatssecretaris van Financiën van 12 mei 2017, nr. 2017-0000044351, 'Antwoorden op vragen over btw-carrouselfraude en tegengaan terrorismefinanciering', *V-N* 2017/26.14.

V-N 2017/44.21

Brief Staatssecretaris van Financiën van 4 september 2017, nr. 2017-0000175453, 'Verslag van een schriftelijk overleg over de aanpak van btw-(carousel)fraude met telecommunicatiediensten', *V-N* 2017/44.21.

V-N 2018/55.12

Nederland steunt btw-voorstellen tijdens Ecofin Raad op 2 oktober 2018, *V-N* 2018/55.12, p. 42 – 46.

V-N 2018/56.12

Minister van Financiën van 11 oktober 2018, nr. 2018-0000169099, 'Nederland zet vooralsnog niet in op algemene verleggingsregeling', *V-N* 2018/56.12, p. 56 – 58.

Weber 2018

D.M. Weber, *Cursus Belastingrecht Europees Belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2018.

Wolf 2010

R.A. Wolf, 'Carrouselfraude, een Europees probleem vanuit Nederlands perspectief', Den Haag: SDU Uitgevers 2010.

Wolf 2011

R.A. Wolf, 'ABC-transacties, btw en intracommunautair vervoer: don't ask, don't tell?', *WFR* 2011/984.

Wolf 2013

R.A. Wolf, 'Prejudiciële vragen over toepassing nultarief bij btw-fraude; Parket bij de Hoge Raad, nr. 11/02825', *NTFR* 2013/531.

Wolf 2016

R.A. Wolf, 'Actie, maar nu echt?', *NTFR* 2016/1262.

Wolf 2018

R.A. Wolf, 'Firma Hans Bühler: vereenvoudigde ABC-regeling kan worden toegepast bij btw-registratie partij B in lidstaten A en B', *NTFR* 2018/1106, afl. 19.

Digitale bronnen

<https://docplayer.nl/32014910-De-aanpak-van-btw-carrouselfraude.html>

<http://www.hulsbosklatt.nl/2018/08/vereenvoudigde-abc-regeling-in-nederland/>

http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/faq.html#item_2

<https://feibv.nl/wp-content/uploads/2018/01/Albert-Bomer-presentatie.pdf>.

Jurisprudentielijst

Hof van Justitie Europese Unie

HvJ EU 26 september 1996, nr. C327/94 (*Jürgen Dudda v Finanzgericht Bergisch Gladbach*).

HvJ EU 6 maart 1997, nr. C-167/95 (*Maatschap M.J.M. Linthorst, K.G.P. Pouwels en J. Scheren c.s. tegen Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Roermond*).

HvJ EU 15 maart 2001, nr. C-108/00 (*SPI*).

HvJ EU 12 januari 2006, nr. C-354/03, nr. C-355/03 en nr. C-484/03 (*Optigen e.a.*).

HvJ EU 6 februari 2003, nr. C-185/01, ECLI:EU:C:2003:73 (*Auto Lease Holland*), *BNB* 2003/171.

HvJ EU 21 februari 2006, nr. C-255/02 (*Halifax*).

HvJ EU 6 april 2006, nr. C-245/04 (*EMAG*).

HvJ EU 6 juli 2006, nr. C-439/04 en nr. C-440/04 (*Axel Kittel en Recolta Recycling BVBA*).

HvJ EU 27 september 2007, nr. C-409/04 (*Teleos e.a.*).

HvJ EU 7 december 2010, nr. C-285/09, ECLI:EU:C:2010:742 (*R*), *V-N* 2011/2.11.

HvJ EU 16 december 2010, nr. C-430/09, ECLI:EU:C:2010:786, (*Euro Tyre Holding*), *BNB* 2011/130.

HvJ EU 21 juni 2012, nr. C-80/11 en nr. C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373 (*Mahagében en Dávid*).

HvJ EU 6 september 2012, nr. C-273/11, ECLI:EU:C:2012:547 (*Mecsek Gabona*).

HvJ EU 27 september 2012, nr. C-587/10, ECLI:EU:C:2012:592, (*VSTR*).

HvJ EU 6 december 2012, nr. C-285/11, ECLI:EU:C:2012:774 (*Bonik*).

HvJ EU 26 februari 2013, nr. C-617/10, ECLI:EU:C:2013:105 (*Akerberg Fransson*).

HvJ EU 13 februari 2014, nr. C-18/13, ECLI:EU:C:2014:69 (*Maks Pen*).

HvJ EU 18 december 2014, nr. C-131/13, nr. C-163/13 en nr. C-164/13, ECLI:EU:C:2014:2455 (*Italmoda*).

HvJ EU 26 maart 2015, nr. C-499/13, ECLI:EU:C:2015:201 (*Macikowski*).

Conclusie A-G Kokott 30 april 2015, nr. C-105/14, ECLI:EU:C:2015:293 (*Taricco*).

HvJ EU 3 september 2015, nr. C-526/13 (*FBK*).

HvJ EU 8 september 2015, nr. C-105/14, ECLI:EU:C:2015:555 (*Taricco*).

HvJ EU 22 oktober 2015, nr. C-277/14, ECLI:EU:C:2015:719 (*PPUH Stehcemp*).

HvJ EU 26 juli 2017, nr. C-386/16, ECLI:EU:C:2017:599, (*Toridas*).

HvJ EU 5 december 2017, nr. C-42/17, ECLI:EU:C:2017:936 (*M.A.S., et . M.B.*).

HvJ EU 21 februari 2018, nr. C-628/16, ECLI:EU:C:2018:84 (*Kreuzmayr*).

HvJ EU 19 april 2018, nr. C-580/16, ECLI:EU:C:2018:261 (*Firma Hans Bühler*).

Rechtbank

Rb. Gelderland 7 juli 2017, ECLI:NL:RBGEL:2017:3549, *V-N* 2017/46.2.4.

Hoge Raad

HR 11 juli 2008, ECLI:NL:HR:2008:AX6292, *BNB* 2008/240, m.nt. Bijl.

HR 25 maart 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP8968, *BNB* 2011/145.

HR 22 februari 2013, ECLI:NL:PHR:2013:BW5440 (Conclusie A-G van Hilten).

HR 1 februari 2016, nr. 11/02825, ECLI:NL:PHR:2016:28 (A-G Ettema).

HR 18 maart 2016, nr. 11/02825, ECLI:NL:HR:2016:442, *BNB* 2016/97, m.nt. Bijl.

HR 19 januari 2018, ECLI:NL:HR:2018:51, *V-N* 2018/8.15.

Wetgevingslijst

Begrip	Uitleg
Richtlijn 67/227/EEG	Eerste richtlijn ter harmonisatie van de omzetbelasting in de toenmalige EEG
Richtlijn 2006/112/EG	De huidige Europese btw-richtlijn
Richtlijn 2008/8/EG	Richtlijn tot wijziging van de Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de plaats van dienst
Richtlijn 2010/45/EU	Richtlijn tot wijziging van de Richtlijn 2006/112/EG wat de factureringsregels betreft
Richtlijn 2018/1910/EU	Richtlijn tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de harmonisatie en vereenvoudiging van bepaalde regels in het btw-stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten
Btw-Fiche (5, 3, 2)	Brief van de Nederlandse regering ter informering van de Tweede Kamer
COM (2008) 109 final	Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement over maatregelen tot wijziging van het btw-stelsel met het oog op fraudebestrijding
COM (2010) 695 final	GROENBOEK over de toekomst van de btw; <i>Naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel</i>
COM (2016) 148 final	Actieplan betreffende de btw: naar een gemeenschappelijke btw-ruimte in de EU – tijd om knopen door te hakken
COM (2016) 811 final	Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG

	betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de tijdelijke toepassing van een veralgemeende verleggingsregeling voor leveringen van goederen en diensten boven een bepaalde drempel
COM (2017) 569 final	Voorstel tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft harmonisering en vereenvoudiging van bepaalde regels in het btw-stelsel en tot invoering van het definitieve stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten
COM (2018) 118 final	Verslag van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement over de effecten van de artikelen 199 bis en 199 ter van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad op de fraudebestrijding
COM (2018) 298 final	Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over toegevoegde waarde wat betreft de toepassing van de facultatieve verleggingsregeling voor leveringen van bepaalde fraudegevoelige goederen en diensten en van het snellereactiemechanisme tegen btw-fraude
COM (2018) 666 final	Mededeling van de Commissie aan de Raad wat betreft het bezwaar tegen invoering van een split-paymentmodel door Roemenië in overeenstemming met artikel 395 van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad
COM (2019) 10 final	Uitvoeringsbesluit waarbij Polen wordt gemachtigd een bijzondere maatregel toe te passen die afwijkt van artikel 226 van de Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

SWD (2016) 457 final	Effectbeoordeling van de Commissie aangaande het voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de tijdelijke toepassing van een veralgemeende verleggingsregeling voor leveringen van goederen en diensten boven een bepaalde drempel
VNO-NCW/MKB, 17/11.227/K/Ha	Brief van de ondernemingsorganisaties VNO-NCW en MKB Nederland aan de Tweede Kamer over hun visie omtrent de voorstellen van de EC tot het invoeren van een definitief btw-stelsel
Rapport Deloitte 2017	Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method (final report) – december 2017
Rapport PWC 2010 (Samenvatting)	Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries – 20 september 2010
Rapport EY 2015	Final report; ‘Implementing the ‘destination principle’ to intra-EU B2B supplies of goods’ <i>Feasibility and economic evaluation study</i>
<i>Kamerstukken II</i> 2008/09, 31 880, nrs. 2.	Rapport Algemene Rekenkamer inzake gezamenlijke aanpak Intracommunautaire btw-fraude
TAXUD/2015/CC/131	Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report – 11 september 2018