
**De gevolgen van het afschaffen van de btw-vrijstelling voor kleine zendingen
(2021) voor de Nederlandse Belastingdienst en partijen betrokken bij
e-commerce.**

Is de nieuwe regelgeving rondom invoer van kleine zendingen uitvoerbaar en handhaafbaar en voldoet deze regelgeving aan de beginselen van de btw?



Naam: M.W.J. Dommissie

Studentennummer: u1263570

Studierichting: master Fiscale Economie

Afstudeerdatum: 30 januari 2019

Begeleider: Prof. dr. G.J. van Norden

Tweede lezer: B. Willemsen LL.M

Abstract

In dit onderzoek stond de vraag centraal of de nieuwe regelgeving rondom invoer van kleine zendingen uitvoerbaar en handhaafbaar is en of deze regelgeving voldoet aan de beginselen van de btw. Allereerst werd de huidige regelgeving rondom invoer van kleine zendingen beschreven, waarbij werd geconcludeerd dat deze regelgeving niet meer van deze tijd is en dat deze niet voldoet aan het bestemmingslandbeginsel en het neutraliteitsbeginsel. Vervolgens werd de nieuwe regelgeving beschreven en werd onderzocht of de nieuwe regelgeving uitvoerbaar is. Dit is het geval, mits de personeelstekorten tegen die tijd van de invoering bij de Douane en de Belastingdienst grotendeels zijn opgelost en dat de Raad van de Europese Unie de definiëring van de begrippen uit de richtlijn 2017/2455/EU verduidelijkt. Op het gebied van handhaafbaarheid is de verwachting dat de voorstellen inzake het administratieve toezicht, een belangrijke impact zullen hebben op het huidige handhavingsproces van de Belastingdienst. De nieuwe regelgeving rondom invoer van kleine zendingen voldoet niet volledig aan het bestemmingslandbeginsel, maar dit kan eenvoudig worden opgelost door invoering van een teruggaafregeling voor particulieren. De nieuwe regelgeving lijkt in overeenstemming met het neutraliteitsbeginsel, maar non-EU-ondernemers worden benadeeld door de regelgeving. Het concurrentienadeel voor non-EU-ondernemers zou kunnen worden verminderd door het verlaagde tarief ook voor hen toe te staan. Dit onderzoek levert een belangrijke bijdrage aan het verkrijgen van inzicht in de nieuwe regelgeving rondom invoer van kleine zendingen. Dit onderzoek maakt de sterke en zwakke punten van de regelgeving inzichtelijk en draagt oplossingen voor de ontdekte zwakke punten aan.

Voorwoord

Vol trots mag ik u als lezer mijn masterscriptie presenteren. Deze scriptie is het sluitstuk van mijn studie Fiscale Economie, accent indirecte belastingen, aan Tilburg University.

Vanzelfsprekend heb ik door het accent indirecte belastingen gekozen voor een onderwerp dat ziet op een indirecte belasting, de btw.

Toen ik aan de Vrije Universiteit Amsterdam college volgde van het vak Indirecte Belastingen en Internationale Handel bracht professor Bomer de afschaffing van de btw-vrijstelling voor kleine zendingen ter sprake. Mede door zijn enthousiasme en de aard van het onderwerp werd ik getriggerd me hier verder in te verdiepen. Tijdens deze verdieping kwam steeds duidelijker naar voren dat dit het onderwerp van mijn scriptie zou worden.

Zonder iemand tekort te doen, zou ik graag in het bijzonder een aantal mensen willen bedanken. Allereerst mijn scriptiebegeleiders, mevrouw Bakker, de heer Cremers en professor Van Norden. Zij hebben ervoor gezorgd dat deze masterscriptie naar een hoger niveau is getild. Naast mijn scriptiebegeleiders wil ik graag Roberto de Jong bedanken voor het tegenlezen van mijn scriptie.

Graag wens ik een ieder veel leesplezier!

Hoeven, januari 2019

Moniek Dommissie

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1	6
1.1 Introductie onderwerp	6
1.2 Probleemanalyse en onderzoeksdoel	7
1.3 De hoofdvraag en de deelvragen	9
1.4 Het wetenschappelijke en theoretisch kader	9
1.5 Methodologie	11
1.6 Structuur van het onderzoek	11
Hoofdstuk 2	13
2.1 Btw-beginselen	13
2.1.1 Het bestemmingslandbeginsel	13
2.1.2 Het neutraliteitsbeginsel	14
2.2 De btw-vrijstelling voor kleine zendingen	15
2.2.1 Huidige regelgeving	15
2.2.2 Groepagezending	16
2.2.3 Vrijstelling zending zonder handelskarakter van een particulier aan een andere particulier	17
2.3 Waarom sluit de geldende regelgeving niet aan bij de huidige tijdsgeest?	17
2.4 Waarom voldoet de huidige regelgeving rondom invoer van kleine zendingen niet aan de btw-beginselen?	19
2.4.1 Het bestemmingslandbeginsel	19
2.4.2 Het neutraliteitsbeginsel	20
2.5 Tussenconclusie	21
Hoofdstuk 3	22
3.1 Redenen voor de Europese Commissie om een voorstel tot wijziging in te dienen	22
3.2 Richtlijn 2017/2455/EU van de Raad van de Europese Unie	24
3.2.1 Veranderingen per 1 januari 2019	24
3.2.2 Veranderingen per 1 januari 2021	24
3.2.2.1 De ondernemer maakt gebruik van de (M)OSS	25
3.2.2.2 De ‘terugval procedure’ voor zendingen onder de 150 Euro	27
3.2.2.3 De zending heeft een hogere intrinsieke waarde dan 150 Euro	27
3.3 De gevolgen voor elektronische interfaces	28
3.4 De gevolgen voor betalingsdienaars	31
3.5 De gevolgen voor de Nederlandse Belastingdienst	32
3.6 De gevolgen voor Nederlandse post- en koeriersbedrijven	34
3.7 Tussenconclusie	36

Hoofdstuk 4	38
4.1 Uitvoerbare en handhaafbare wetgeving	38
4.1.1 Onderscheid uitvoerbare en handhaafbare wetgeving	39
4.1.2 Handleiding uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid van het Kenniscentrum Wetgeving en Juridische zaken	39
4.2 Is de nieuwe regelgeving rondom invoer van kleine zendingen uitvoerbaar en handhaafbaar?	40
4.2.1 Uitvoerbaar?	41
4.2.2 Wat zijn de gevolgen van de regelgeving voor de handhavingsinzet en de handhavingsbehoefte?	43
4.2.3 Handhaafbaar?	46
4.3 Tussenconclusie	47
Hoofdstuk 5	49
5.1 Is de nieuwe regelgeving in overeenstemming met het bestemmingslandbeginsel?	49
5.1.1 Het OSS-systeem	50
5.1.2 Regeling rondom elektronische interfaces	51
5.1.3 Regeling voor post- en koeriersbedrijven	52
5.2 Is de nieuwe regelgeving in overeenstemming met het neutraliteitsbeginsel?	52
5.3 Tussenconclusie	53
Hoofdstuk 6: Conclusie	55
6.1 Antwoord op de hoofdvraag	55
6.2 Aanbevelingen voor toekomstig onderzoek	57
Literatuurlijst	58

Hoofdstuk 1

1.1 Introductie onderwerp

In principe moet bij de invoer van goederen van buiten de Europese Unie invoerrechten en btw worden betaald. Dit is ook het geval wanneer goederen online rechtstreeks door een consument bij een non-EU-ondernemer worden gekocht. Denk hierbij aan aankopen door particulieren uit de Europese Unie bij bedrijven als Wish, AliExpress, Alibaba en eBay. Op dit moment bestaat er echter een uitzondering voor ‘kleine zendingen’.¹ Indien de aankopen een ‘te verwaarlozen waarde’ hebben, hoeft geen invoer-btw en/of invoerrechten te worden betaald. In Nederland is sprake van een ‘te verwaarlozen waarde’ als de intrinsieke waarde van de zending niet meer dan 150 euro bedraagt voor wat betreft de rechten bij invoer en niet meer dan 22 euro voor wat betreft de btw bij invoer.² Onder de term ‘intrinsieke waarde’ wordt verstaan: de waarde van de goederen als zodanig, zonder kosten, zoals die inzake vervoer, verzekering en bemiddeling. Let wel: dat deze uitzondering niet geldt voor: alcoholische producten, parfum, toiletwater, tabak en tabaksproducten.³

De Europese Commissie heeft in 2016 een voorstel gedaan tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG en Richtlijn 2009/132/EG.⁴ De Europese Commissie gaf in dit voorstel onder andere aan dat veranderingen moeten worden doorgevoerd, omdat het huidige stelsel niet neutraal is. De Europese Commissie gaf daarnaast in het voorstel aan dat bedrijven uit de Europese Unie worden benadeeld ten opzichte van bedrijven van buiten de Europese Unie. Bedrijven van buiten de Europese Unie kunnen door de btw-vrijstelling voor kleine zendingen goedkoper producten aanbieden in de Europese Unie, omdat zij over kleine zendingen geen btw hoeven af te dragen. Bedrijven die gevestigd zijn in de Europese Unie moeten dit wel. De btw-tarieven in de Europese Unie kunnen tot 27 procent bedragen.⁵ Waardoor dit tot grote verschillen per lidstaat leidt. Daarnaast gaf de Europese Commissie in het voorstel aan dat de veranderingen noodzakelijk zijn, omdat de lidstaten belastinginkomsten mislopen. Lidstaten lopen met name

¹ Verordening (EG) 1186/2009, artikel 23, lid 1.

² Verordening (EG) 1186/2009, artikel 23, lid 2 juncto artikel 7:27 lid 3 Algemene douaneregeling.

³ Verordening (EG) 1186/2009, artikel 24, lid 2.

⁴ COM (2016) 757.

⁵ Trenta 2018 p. 5.

door de btw-vrijstelling voor kleine zendingen inkomsten mis.⁶ Alle lidstaten van de Europese Unie hebben op 5 december 2017 ingestemd met de voorstellen, waardoor de afschaffing van de btw-vrijstelling voor kleine zendingen 1 januari 2021 een feit is.⁷ De Raad van de Europese Unie heeft op 5 december 2017 een richtlijn gepubliceerd, die dient als leidraad voor de lidstaten van Europese Unie vanuit waar zij de nationale wet moeten aanpassen. De afschaffing van de btw-vrijstelling voor kleine zendingen en de invoering van de nieuwe regelgeving rondom invoer van kleine zendingen hebben gevolgen voor belastingautoriteiten in de Europese Unie, post- en koeriersbedrijven in de Europese Unie, consumenten uit de Europese Unie, elektronische interfaces, betalingsdienaantbieders en non-EU-bedrijven. Om onduidelijkheid te voorkomen, wanneer wordt bedoeld op kleine zendingen in het kader van de huidige btw-vrijstelling voor kleine zendingen wordt bedoeld op een zending met een lagere intrinsieke waarde dan 22 Euro. Wanneer bedoeld wordt op kleine zendingen in het kader van de nieuwe regelgeving die voortvloeit uit Richtlijn 2017/2455/EU, dan wordt gesproken over een zendingen met een lagere intrinsieke waarde, dan 150 Euro. In dit onderzoek zal eerst de huidige regelgeving worden uitgeschreven en vervolgens zal worden getoetst of de nieuwe regelgeving rondom invoer van kleine zendingen uitvoerbaar en handhaafbaar is en of de nieuwe regelgeving voldoet aan de beginselen van de btw.

1.2 Probleemanalyse en onderzoeksdoel

Door onder andere de btw-vrijstelling voor kleine zendingen is het huidige btw-regime op dit moment niet neutraal. Europese bedrijven worden duidelijk benadeeld ten opzichte van non-EU-bedrijven, die legitiem en anderszins btw-vrij naar de Europese Unie kunnen leveren. De Europese Commissie heeft dan ook in 2016 een voorstel ingediend om de btw-vrijstelling voor kleine zendingen af te schaffen.⁸ Dit voorstel is een onderdeel van verscheidene maatregelen om btw-heffing bij grensoverschrijdende e-commerce te moderniseren en te vereenvoudigen.⁹ De Europese Commissie wil door middel van de afschaffing van deze vrijstelling een 'level playing field' creëren.¹⁰ Daarnaast leidt de bestaande btw-vrijstelling voor de invoer van kleine

⁶ COM (2016) 757, p. 2.

⁷ Richtlijn 2017/2455/EU.

⁸ COM (2016) 757.

⁹ COM (2016) 757 p. 4.

¹⁰ Kamerstukken II 2017/22 112, 2279.

zendingen ertoe dat de lidstaten belastinginkomsten mislopen. Door de btw-vrijstelling voor kleine zendingen af te schaffen hoopt de Europese Commissie dat de belastinginkomsten zullen toenemen.¹¹

De implementatie van Richtlijn 2017/2455/EU, met daarin de afschaffing van de btw-vrijstelling voor kleine zendingen en een richtlijn voor de invoering van vernieuwde regels rondom invoer van kleine zendingen, heeft directe gevolgen voor non-EU-ondernemers die kleine zendingen leveren aan Europese consumenten (B2C). Hun producten worden namelijk vanaf het moment van afschaffing (1 januari 2021) duurder voor Europese consumenten. Naast deze gevolgen voor non-EU-bedrijven en voor de consumenten in de Europese Unie, zijn er ook gevolgen voor de inrichting van de belastingheffing. Ook elektronische interfaces en betalingsdianstaaubieders krijgen door deze nieuwe regelgeving extra (administratieve) lasten. Daarnaast zullen post- en koeriersbedrijven veranderingen moeten doorvoeren om compliant te blijven. De impact van dit alles is op Europees niveau aanzienlijk te noemen.

Op 11 en 12 december 2018 heeft de Europese Commissie nieuwe richtlijnvoorstellen gedaan tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG.¹² Richtlijnvoorstel COM (2018) 819, ziet met name op nadere invulling geven aan de bepalingen voor elektronische interfaces. In COM (2018) 812, stelt de Europese Commissie voor om betalingsdianstaaubieders te verplichten bepaalde betalingsgegevens bij te houden, met als doel de btw-fraude in de e-commerce op te lossen. Deze richtlijnvoorstellen, zijn ten tijde van dit onderzoek nog niet omgezet tot een richtlijn.

Het doel van dit onderzoek is om inzicht te creëren in de gevolgen van de afschaffing van de btw-vrijstelling voor kleine zendingen. Daarnaast wordt inzicht gecreëerd in de gevolgen van de invoering van de nieuwe regelgeving rondom de invoer van kleine zendingen. Door de sterke en zwakke punten van de regelgeving inzichtelijk te maken kunnen oplossingen voor de ontdekte zwakke punten worden aangedragen. Dit onderzoek richt zich op de gevolgen op het gebied van btw. De gevolgen voor de heffing van invoerrechten worden buiten beschouwing gelaten.

¹¹ SWD (2016) 382 final.

¹² COM (2018) 812 Final en COM (2018) 819 Final.

1.3 De hoofdvraag en de deelvragen

De hoofdvraag van dit onderzoek luidt:

Is de nieuwe regelgeving rondom invoer van kleine zendingen uitvoerbaar en handhaafbaar en voldoet deze regelgeving aan de beginselen van de btw?

Deze hoofdvraag zal beantwoord worden aan de hand van de volgende deelvragen:

- Wat is de huidige regelgeving en waarom voldoet deze regelgeving niet aan de huidige tijdsgeest en de btw-beginselen?
- Wat zijn de gevolgen van de implementatie van Richtlijn 2017/2455/EU van de Raad van de Europese Unie?
- Wat wordt verstaan onder uitvoerbare en handhaafbare wetgeving en is de nieuwe regelgeving rondom invoer van kleine zendingen uitvoerbaar en handhaafbaar?
- Voldoet de wetgeving, na implementatie van Richtlijn 2017/2455/EU van de Raad van de Europese Unie, aan de btw-beginselen?

1.4 Het wetenschappelijke en theoretisch kader

Om de hoofdvraag en de deelvragen van een antwoord te kunnen voorzien, zal binnen de Europese en nationale wet- en regelgeving worden gezocht naar antwoorden. De heffing van btw is namelijk op Europees niveau geharmoniseerd via de Europese Btw-richtlijn. De Nederlandse btw-wetgeving, de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: wet OB), vloeit voort uit deze Btw-richtlijn.¹³ In dit onderzoek wordt niet ingegaan op de gevolgen van de veranderingen omtrent de heffing van invoerrechten. De focus ligt op de btw-gevolgen van de afschaffing van de btw-vrijstelling voor kleine zendingen en op de invoer van de nieuwe regelgeving rondom invoer van kleine zendingen.

Daarnaast wordt het voorstel van de Europese Commissie, om btw-heffing bij grensoverschrijdende e-commerce te moderniseren en te vereenvoudigen, kort aangestipt om inzicht te creëren in de redenen waarom men veranderingen wil doorvoeren.¹⁴ Daarna komt de op 5 december 2017 gepubliceerde richtlijn aan bod.¹⁵ Ook de nieuwste richtlijnvoorstellen van

¹³ Richtlijn 2006/112/EG.

¹⁴ COM (2016) 757.

¹⁵ Richtlijn 2017/2455/EU.

de Europese Commissie rondom de nieuwe regelgeving betreffende de invoer van kleine zendingen zullen worden bekeken.¹⁶

Het belang van effectieve wetgeving is in de laatste jaren steeds meer aan het licht gekomen. Zo bevatten de meeste wetten tegenwoordig een evaluatiebepaling die voorschrijft dat binnen enkele jaren na invoering van de wet een verslag over de doeltreffendheid en/of doelmatigheid opgesteld moet zijn.¹⁷ Door deze regelgeving nu al, nog voor de invoering, te toetsen aan de effectiviteit ervan, kan tijd worden bespaard. Voorafgaand aan de afschaffing kan de effectiviteit van de nieuwe regelgeving nog niet worden bepaald. Daarom wordt in dit onderzoek de uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid van de nieuwe regelgeving rondom de invoer van kleine zendingen onderzocht. De handleiding van het Kenniscentrum Wetgeving en Juridische zaken: Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid, zal worden gebruikt om de uitvoerbaarheid en de handhaafbaarheid van de nieuwe regelgeving rondom invoer van kleine zendingen te kunnen toetsen.¹⁸ Volgens de handleiding is de effectmeting uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid, welke zal worden gedaan in dit onderzoek, aan de orde bij ontwerpregelgeving op nationaal niveau. De nieuwe regelgeving rondom invoer van kleine zendingen wordt op Europees niveau geregeld, toch kan het geen kwaad de uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid te toetsen aan de hand van dit toetsingskader. Mede doordat er op Europees niveau geen duidelijk toetsingskader te vinden is, waarmee de uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid van de regelgeving getoetst kan worden, zal het toetsingskader van het Kenniscentrum Wetgeving en Juridische zaken worden toegepast. Daarnaast wordt de nieuwe regelgeving getoetst aan de btw-beginselen: het neutraliteitsbeginsel en het bestemmingslandbeginsel, om te kunnen beoordelen of de nieuwe regelgeving hieraan voldoet. De nieuwe regelgeving wordt aan deze btw-beginselen getoetst, omdat hoe meer ‘compliant’ aan een rechtsbeginsel een belastingwet is, hoe rechtvaardiger die wet is. Via de rechtsbeginselen sluit het recht namelijk aan op het rechtvaardigheidsgevoel van de samenleving, waardoor het recht legitimiteit verkrijgt.¹⁹

¹⁶ COM (2018) 812 Final en COM (2018) 819 Final.

¹⁷ Niemeijer & Klein Haarhuis 2008, p. 9-35.

¹⁸ Kenniscentrum Wetgeving en Juridische zaken 2018.

¹⁹ Gribnau 2007.

1.5 Methodologie

Aan de hand van literatuuronderzoek, verdieping in het voorstel van de Europese Commissie uit 2016, de uiteindelijke richtlijn van 2017 en de richtlijnvoorstellen van de Europese Commissie uit 2018, zal in dit onderzoek getracht worden een antwoord te formuleren op de hoofdvraag.²⁰ Dit onderzoek kent een rechtsfilosofische benadering en tracht te beredeneren of de nieuwe regelgeving rondom de invoer van kleine zendingen uitvoerbaar en handhaafbaar is. Daarnaast wordt beoordeeld of de nieuwe wetgeving voldoet aan de beginselen van de btw. Dit alles aan de hand van de in paragraaf 1.6 beschreven toetsingskaders.

1.6 Structuur van het onderzoek

In hoofdstuk één werd het onderwerp ingeleid, werd een probleemanalyse gedaan en het onderzoeksdoel geformuleerd. Vervolgens werd de hoofdvraag en de deelvragen geformuleerd. Daarna werd ingegaan op het wetenschappelijke en theoretisch kader. Vervolgens werd de methodologie van het onderzoek en de structuur toegelicht.

In hoofdstuk twee wordt ingegaan op de eerste deelvraag: wat is de huidige regelgeving en waarom voldoet deze regelgeving niet aan de huidige tijdsgeest en de btw-beginselen? In de eerste paragraaf zullen de verschillende beginselen van de btw worden beschreven. In de tweede paragraaf wordt de huidige regelgeving rondom invoer van kleine zendingen uiteengezet. In de derde paragraaf van dit hoofdstuk wordt toegelicht waarom dit niet meer aansluit bij de huidige tijdsgeest en in de vierde paragraaf van dit hoofdstuk wordt beargumenteerd waarom de huidige regelgeving niet in overeenstemming is met het neutraliteitsbeginsel en het bestemmingslandbeginsel. In paragraaf vijf wordt een tussenconclusie getrokken.

In hoofdstuk drie wordt ingegaan op de tweede deelvraag: wat zijn de gevolgen van de implementatie van Richtlijn 2017/2455/EU van de Raad van de Europese Unie? In de eerste paragraaf zal kort worden ingegaan op de redenen voor de Europese Commissie om een voorstel tot wijziging in te dienen.²¹ In de tweede paragraaf wordt ingegaan op de inhoud van Richtlijn 2017/2455/EU en de inhoud van richtlijnvoorstellen COM (2018) 812 en COM (2018) 819. In de derde paragraaf wordt ingegaan op de gevolgen van de nieuwe regelgeving voor elektronische

²⁰ COM (2016) 757 Final, Richtlijn 2017/2455/EU, COM (2018) 812 Final en COM (2018) 819 Final.

²¹ COM (2016) 757 Final.

interfaces. In de vierde paragraaf zal worden ingegaan op de gevolgen voor betalingsdianstaaibeders. Waarna in paragraaf vijf de gevolgen voor de Nederlandse Belastingdienst van de invoering van de nieuwe regelgeving rondom de invoer van kleine zendingen worden beschreven. Daarna wordt in paragraaf zes ingegaan op de gevolgen voor de Nederlandse post- en koeriersbedrijven. In de zevende paragraaf wordt een tussenconclusie getrokken.

In hoofdstuk vier wordt ingegaan op de derde deelvraag: wat wordt verstaan onder uitvoerbare en handhaafbare wetgeving en is de nieuwe regelgeving rondom invoer van kleine zendingen uitvoerbaar en handhaafbaar? In de eerste paragraaf van dit hoofdstuk zal in worden gegaan op de definiëring van uitvoerbare en handhaafbare wetgeving. In de tweede paragraaf zal worden bekeken of de nieuwe regelgeving die wordt ingevoerd na de afschaffing van de btw-vrijstelling voor kleine zendingen uitvoerbaar en handhaafbaar is. In de derde paragraaf wordt een tussenconclusie getrokken.

In hoofdstuk vijf wordt ingegaan op de vierde deelvraag: voldoet de wetgeving, na implementatie van Richtlijn 2017/2455/EU van de Raad van de Europese Unie, aan de btw-beginselen? In de eerste paragraaf van dat hoofdstuk zal worden beoordeeld of de nieuwe wetgeving in overeenstemming is met het bestemmingslandbeginsel. In de tweede paragraaf zal worden beoordeeld of de nieuwe wetgeving in overeenstemming is met het neutraliteitsbeginsel. In de derde paragraaf wordt een tussenconclusie getrokken.

In hoofdstuk zes zal worden afgesloten met de beantwoording van de hoofdvraag. Waarna een aanbeveling voor verder onderzoek zal worden gedaan.

Hoofdstuk 2

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de eerste deelvraag: wat is de huidige regelgeving en waarom voldoet deze regelgeving niet aan de huidige tijdsgeest en de btw-beginselen? In de eerste paragraaf zullen twee btw-beginselen, het bestemmingslandbeginsel en het neutraliteitsbeginsel, worden toegelicht. Vervolgens wordt in de tweede paragraaf ingegaan op de huidige regelgeving rondom invoer van kleine zendingen. Daarna zal in paragraaf drie worden beargumenteerd waarom de huidige regelgeving niet meer aansluit bij de huidige tijdsgeest. Waarna in paragraaf vier antwoord wordt gegeven op de vraag of de btw-vrijstelling voor kleine zendingen in overeenstemming is met het bestemmingslandbeginsel en het neutraliteitsbeginsel. Tot slot zal in de vijfde paragraaf met een tussenconclusie worden afgesloten.

2.1 Btw-beginselen

In deze paragraaf worden twee verschillende beginselen van de btw toegelicht. Om uiteindelijk te kunnen toetsen welke regelgeving meer in overeenstemming is met deze btw-beginselen. Daarbij wordt de huidige regelgeving, met de btw-vrijstelling voor kleine zendingen vergeleken met de nieuwe regelgeving die volgt uit Richtlijn 2017/2455/EU. Allereerst zal het bestemmingslandbeginsel worden toegelicht en vervolgens zal het neutraliteitsbeginsel worden behandeld.

2.1.1 Het bestemmingslandbeginsel

Het bestemmingslandbeginsel houdt in dat de heffing plaatsvindt in het land waar de goederen en/of diensten uiteindelijk worden geconsumeerd. Dit beginsel vloeit voort uit de gedachte dat de omzetbelasting een verbruiksbelasting is en derhalve dient te worden geheven in of in ieder geval ten goede te komen aan het land waar het verbruik van de goederen door de consument plaatsvindt.²² Wanneer goederen worden ingevoerd zal er dan ook een heffing bij invoer moeten plaatsvinden. Deze btw-heffing bij invoer zal ervoor moeten zorgen dat de btw-druk op de in het buitenland vervaardigde producten gelijk is aan de belastingdruk op de in het binnenland geproduceerde goederen. Daarnaast mag op producten die worden uitgevoerd, geen btw drukken.

²² Van Hilten & Van Kesteren 2017 p. 457.

Indien reeds btw is afgedragen, zal een teruggave bij uitvoer moeten plaatsvinden. Deze heffing bij invoer en teruggaaf bij uitvoer vormt een sluitstuk dat ervoor moet zorgen dat de verschillende belastingniveaus van de verschillende landen worden geëgaliseerd. Door het systeem van heffing bij invoer en teruggaaf bij uitvoer wordt de verbruiksbelasting, omzetbelasting geheven volgens het bestemmingslandbeginsel.²³

2.1.2 Het neutraliteitsbeginsel

Een ander belangrijk beginsel binnen de btw is het neutraliteitsbeginsel, zoals blijkt uit artikel 1, lid 2 van de Btw-richtlijn en uit jurisprudentie van het Hof van Justitie EU.²⁴ Wat moet worden verstaan onder het neutraliteitsbeginsel volgt noch uit de considerans van de Btw-richtlijn, noch uit de Btw-richtlijn zelf. Wel is duidelijk dat er in de literatuur geen overeenstemming is over de exacte inhoud van ‘het neutraliteitsbeginsel’.²⁵ Volgens Beelen is het overigens een illusie om te veronderstellen dat welke belasting dan ook absoluut neutraal, zou kunnen zijn. De mate waarin de belasting kan worden afgewenteld, vrijstellingen, administratieve lasten, en nog vele andere factoren maken absolute neutraliteit onmogelijk.²⁶

Het neutraliteitsbeginsel binnen de btw houdt in dat de heffing van btw geen invloed mag hebben op de concurrentieverhoudingen tussen verschillende ondernemers.²⁷ Meer specifiek houdt het neutraliteitsbeginsel in dat het productieproces niet dient te worden verstoord door de heffing van btw en de ondernemer dient niet, of in gelijke mate als zijn concurrenten, de lasten van de btw te ondervinden.²⁸ Dit impliceert dat het voor consumenten voor wat betreft de btw-heffing niet uit dient te maken van welke ondernemer hij de goederen of diensten afneemt, ook niet wanneer producten over de grens worden gekocht. Het neutraliteitsbeginsel als zodanig, bestaat niet. Het neutraliteitsbeginsel kent verschillende verschijningsvormen, afhankelijk van de context waarbinnen het wordt geplaatst.²⁹ Binnen het neutraliteitsbeginsel zijn drie categorieën te

²³ Van Hilten & Van Kesteren 2017 p. 10.

²⁴ HvJ EU 19 september 2000, C-454/98 (Schmeink & Strobel), r.o. 59 en HvJ EU 22 mei 2008, C-162/07 (Ampliscientifica), r.o. 25.

²⁵ Tuk 1970 p. 39.

²⁶ Beelen 2010.

²⁷ Beelen e.a. 2013 par. 0.0.5.D.

²⁸ Denie 1987 p. 8.

²⁹ Aldus ook Van Hilten 2010, p. 9 en Van Hilten & Van Kesteren 2017, p. 13.

onderscheiden: externe tegenover interne neutraliteit, inwendige tegenover uitwendige neutraliteit en tot slot juridische tegenover economische neutraliteit.

Voor dit onderzoek is externe neutraliteit het meest relevant. Externe neutraliteit wil zeggen dat de concurrentieverhoudingen tussen ondernemers binnen en buiten een lidstaat neutraal moeten zijn.³⁰ Het maakt dus niet uit in welk land een consument een product aanschaft. De btw-druk op goederen aangekocht in zijn thuisland dienen gelijk te zijn aan de btw-druk op goederen die in een ander land worden gekocht.

2.2 De btw-vrijstelling voor kleine zendingen

In deze paragraaf zal de huidige regelgeving rondom invoer van kleine zendingen worden beschreven. Verder zal worden ingegaan op de regelgeving rondom groepagezendingen en zal de vrijstelling voor zendingen zonder handelskarakter van een particulier aan een andere particulier worden toegelicht. Door deze verdieping in de huidige regelgeving, kan later in dit onderzoek worden bekeken of de huidige regelgeving voldoet aan de btw-beginselen.

2.2.1 Huidige regelgeving

In de Btw-richtlijn en de wet OB, wordt als hoofdregel de plaats van levering in geval van vervoer van het goed, de plaats van vertrek van het goed als plaats van levering aangemerkt.³¹ Voor afstandsverkopen geldt een uitzondering binnen de Europese Unie. Volgens de afstandsverkopenregeling wordt als plaats van levering de plaats van aankomst van het goed aangemerkt wanneer over het drempelbedrag wordt heengegaan.³² Ingeval de plaats van vertrek van de verzending of het vervoer echter in een derdelandsgebied of een derde land ligt, worden de plaats van de levering, alsmede de plaats van daaropvolgende leveringen geacht in de lidstaat van invoer van de goederen te liggen.³³ In principe moet dus over ieder goed, dat ingevoerd wordt in de Europese Unie in de lidstaat van invoer, btw worden betaald. Dit vloeit ook voort uit het eerder beschreven bestemmingslandbeginsel.³⁴ Wat inhoudt dat de heffing van btw plaatsvindt in het land waar de goederen en/of diensten uiteindelijk worden geconsumeerd. Er

³⁰ Van Hilten & Van Kesteren 2017 p. 57.

³¹ Art. 32 Btw-richtlijn en art. 5 Wet op de Omzetbelasting.

³² Art. 33 Btw-richtlijn en art. 5a Wet op de Omzetbelasting.

³³ Art. 32 Btw-richtlijn en art. 5 Wet op de Omzetbelasting.

³⁴ Van Hilten & Van Kesteren 2017 p. 457.

zijn enkele uitzondering opgenomen op deze hoofdregel. Hierbij valt onder andere te denken aan de vrijstelling voor goederen verkregen bij een huwelijk/erfopvolging. Ook bestaat er een vrijstelling voor reizigersbagage en voor goederen van scholieren en studenten.³⁵ Deze vrijstellingen zijn in het leven geroepen om de heffing van btw bij invoer uitvoerbaar te houden. Op dit moment bestaat er ook een btw-vrijstelling voor kleine zendingen die rechtstreeks uit een derde land aan een natuurlijk persoon in de Europese Unie worden verzonden.³⁶ Indien de aankopen een ‘te verwaarlozen waarde’ hebben, hoeft geen invoer-btw te worden betaald. Onder ‘goederen met een te verwaarlozen waarde’ wordt verstaan goederen waarvan de intrinsieke waarde niet meer dan 10 euro tot 22 euro bedraagt (dit bedrag moet door iedere lidstaat worden vastgesteld). In Nederland is het bedrag op 22 euro gesteld.³⁷ Het argument van de wetgever hiervoor in der tijd was, dat de inningskosten voor dergelijke zendingen niet zouden opwegen tegen de opbrengsten. Volgens een studie van de Universiteit van Lausanne en de Universiteit van Bamberg zou de btw-vrijstelling voor kleine zendingen overigens naar 80 euro moeten. Zij hebben onderzocht, dat de kosten van de inning van de belasting en de kosten van de private sector pas vanaf dat bedrag de opbrengsten overschrijden.³⁸ Onder de term ‘intrinsieke waarde’ wordt verstaan: de waarde van de goederen als zodanig, zonder kosten, zoals die inzake vervoer, verzekering en bemiddeling.³⁹ Let wel: deze uitzondering geldt niet voor: alcoholische producten, parfum, toiletwater, tabak en tabaksproducten.⁴⁰ Voor goederen die in die categorie vallen, moet bij invoer wel vanaf de eerste eurocent invoer-btw worden afgedragen.

2.2.2 Groepagezending

In geval van een groepagezending waarvan de totale intrinsieke waarde de limiet van 22 euro overschrijdt, maar waarvan de afzonderlijke pakketten een te verwaarlozen waarde hebben, zijn deze pakketten vrijgesteld van btw, mits elk afzonderlijk pakket van de groepagezending is gericht aan een zich in de Europese Unie bevindende geadresseerde.⁴¹ Van deze regeling wordt door bedrijven als Wish, AliExpress, Alibaba en EBay veelvuldig gebruikgemaakt. Onder

³⁵ Handboek Douane 2016, hoofdstuk 24.00.00. onderdelen 5 t/m 7.

³⁶ Verordening (EG) 1186/2009, artikel 23, lid 1.

³⁷ Artikel 7:27 van de Algemene douaneregeling.

³⁸ Hintsa e.a. 2014.

³⁹ Verordening (EG) 1186/2009, artikel 23, lid 2 juncto artikel 7:27 lid 3 Algemene douaneregeling.

⁴⁰ Verordening (EG) 1186/2009, artikel 24.

⁴¹ Handboek Douane 2016, hoofdstuk 24.00.00. onderdeel 3.

‘groepagezending’ wordt verstaan het samenvoegen van diverse ladingen op pallets, in containers of vervoermiddelen, voor gezamenlijke verzending ter vermindering van de vervoerskosten. Volgens het Hof van Justitie maakt het in geval van een groepagezending niet uit of de wederpartij van de geadresseerde zelf in de Europese Unie is gevestigd, zo lang elk afzonderlijk pakket maar vanuit een derde land rechtstreeks aan deze geadresseerde in de Europese Unie is verzonden.⁴²

2.2.3 Vrijstelling zending zonder handelskarakter van een particulier aan een andere particulier

Naast de btw-vrijstelling voor kleine zendingen bestaat er ook een vrijstelling voor zendingen zonder handelskarakter van een particulier aan een andere particulier.⁴³ Deze btw-vrijstelling heeft betrekking op zendingen die bestaan uit goederen zonder handelskarakter die door een particulier in een derde land worden verzonden aan een andere particulier in het douanegebied van de Unie.⁴⁴ Een zending zonder handelskarakter heeft een incidenteel karakter, is bestemd voor het persoonlijk gebruik door de geadresseerde of door leden van zijn gezin. Er mag geen sprake zijn van commerciële bijbedoelingen, en de afzender moet de zending aan de geadresseerde toezenden zonder dat de geadresseerde hiervoor een betaling moet verrichten.⁴⁵ De vrijstelling voor zendingen zonder handelskarakter van particulieren aan een andere particulier kan slechts worden verleend, als de waarde van de daarin opgenomen goederen in totaal niet meer bedraagt dan 45 euro per zending.⁴⁶ Indien een zending een hogere waarde heeft dan 45 euro, kan de vrijstelling niet worden verleend en moet daarom over de gehele zending de btw worden afgedragen.⁴⁷ Deze vrijstelling zal ook na de afschaffing van de btw-vrijstelling voor kleine zendingen blijven bestaan.

⁴² HvJ EU 2 juli 2009, C-7/08 (Har Vaessen Douane Service BV).

⁴³ Verordening (EG) 1186/2009, artikelen 25 tot en met 27.

⁴⁴ Verordening (EG) 1186/2009, artikel 25, lid 1.

⁴⁵ Verordening (EG) 1186/2009, artikel 25, lid 2.

⁴⁶ Handboek Douane 2016, hoofdstuk 24.00.00. onderdeel 8.

⁴⁷ Verordening (EG) 1186/2009, artikel 26.

2.3 Waarom sluit de geldende regelgeving niet aan bij de huidige tijdsgeest?

In principe is de huidige wetgeving vanaf de invoering niet neutraal en voldoet de btw-vrijstelling voor kleine zendingen niet aan het bestemmingslandbeginsel (dit zal in de volgende paragraaf worden toegelicht). In de afgelopen jaren is de aankoop via internet explosief gegroeid. Mede door de verwezenlijking van de interne markt, de mondialisering en de technologische veranderingen is er een explosieve groei van de elektronische handel. Door deze explosieve groei is ook een enorme groei in het aantal afstandsverkopen van goederen vanuit derde landen naar de Europese Unie.⁴⁸ Om deze explosieve groei wat meer te becijferen: in 2017 hebben 3.8 miljoen Nederlandse consumenten voor 817 miljoen euro gekocht via buitenlandse webwinkels.⁴⁹ Dit is een groei van 28 procent ten opzichte van het voorgaande jaar (2016). Van alle cross-border-bestedingen ging in 2017 486 miljoen euro naar de aankoop van goederen en 331 miljoen euro naar diensten. Op totaalniveau ging 4 procent van de Nederlandse consumentenbestedingen in 2017 naar buitenlandse webwinkels. In 2016 was dit nog 3 procent. China is de grootste cross-border markt voor Nederlandse consumenten, want 30 procent van alle uitgaven bij buitenlandse webwinkels ging naar China. In totaal gaven Nederlanders in 2017, 248 miljoen euro uit op Chinese websites.⁵⁰ Ook webshops uit de Verenigde Staten zijn populair bij Nederlanders. Toen de vrijstelling voor kleine zendingen voor het eerst werd ingesteld in 1983 via artikel 22 van Richtlijn 83/181/EEG was er nog maar amper sprake van toegang tot internet voor iedereen.⁵¹ Het Internet is pas vanaf de jaren negentig toegankelijk geworden bij het grote publiek.⁵² Inmiddels vormt de e-commerce sector een significant deel van onze economie.⁵³ Door maar e-commerce bereiken producenten consumenten directer, veelal via zogenoemde ‘elektronische interfaces’.⁵⁴ Ook neemt het aantal schakels af waarover de gefractioneerde betaling van btw aan de schatkist plaatsvindt.⁵⁵ Door de enorme toename in het aantal cross-border-bestedingen sluit

⁴⁸ Richtlijn 2017/2455/EU.

⁴⁹ GFK 2017.

⁵⁰ GFK 2017.

⁵¹ Richtlijn 83/181/EEG.

⁵² Van der Bruggen 2015.

⁵³ Helmus, Smulders & Van der Zee 2006.

⁵⁴ Kreijveld 2014 p. 39.

⁵⁵ Van der Hel-van Dijk & Griffioen 2018.

de huidige regelgeving niet meer aan bij de huidige tijdsgeest. De wetgever had deze vrijstelling in der tijd ingevoerd om doelmatigheidsredenen. Door de enorme toename is in het aantal pakketten dat onder de btw-vrijstelling voor kleine zendingen valt, lopen de lidstaten van de Europese Unie niet alleen steeds meer inkomsten mis, maar er is ook een enorme toename in de hoeveelheid fraudegevallen.⁵⁶ Waardoor er een steeds groter belang is voor de lidstaten om kleine zendingen, zelfs met een lage waarde te belasten. De doelmatigheidsredenen die de wetgever in der tijd aan droeg zijn uiteraard nog steeds relevant, maar worden naar de achtergrond geplaatst door de toename van het aantal pakketten dat rechtstreeks vanuit een derde land aan een consument in de Europese Unie wordt geleverd.

2.4 Waarom voldoet de huidige regelgeving rondom invoer van kleine zendingen niet aan de btw-beginselen?

In de voorgaande paragrafen is de huidige regelgeving rondom invoer van kleine zendingen beschreven. Daarnaast zijn ook de belangrijke btw-beginselen: het bestemmingslandbeginsel en het neutraliteitsbeginsel toegelicht. In deze paragraaf wordt bekeken of de huidige regelgeving in overeenstemming is met de hiervoor genoemde beginselen.

2.4.1 Het bestemmingslandbeginsel

Zoals eerder beschreven in subparagraaf 2.1.1, houdt het bestemmingslandbeginsel in dat de heffing van btw plaatsvindt in het land waar de goederen en/of diensten uiteindelijk worden geconsumeerd.⁵⁷ Wanneer goederen worden ingevoerd, dan zal er ook een heffing bij invoer moeten plaatsvinden, om ervoor te zorgen dat de btw-druk op de in het buitenland vervaardigde producten gelijk is aan de belastingdruk op de in het binnenland geproduceerde goederen. Door de btw-vrijstelling voor kleine zendingen wordt afgeweken van dit principe. Bij een kleine zending (onder de 22 euro) wordt namelijk geen invoer-btw betaald in het land van invoer. Hierdoor drukt op de producten met een lage waarde die in een derde land via internet wordt gekocht, geen Europese btw. Wanneer het land van uitvoer wetgeving conform het bestemmingslandbeginsel hanteert, wordt over deze goederen zelfs helemaal nergens btw betaald. Door de btw-vrijstelling voor kleine zendingen is er een verschil ontstaan in producten

⁵⁶ COM (2016) 757 Final.

⁵⁷ Van Hilten & Van Kesteren 2017 p. 457.

die in een (traditionele) winkel worden gekocht en online via een buitenlandse webshop. Binnen de Europese Unie is dit opgelost door het systeem van intracommunautaire leveringen en verwervingen, maar voor goederen die worden ingevoerd vanuit een derde land is er geen soortgelijke regeling. Waardoor de huidige btw-vrijstelling voor invoer van kleine zendingen niet in overeenstemming is met het bestemmingslandbeginsel.

2.4.2 Het neutraliteitsbeginsel

In de eerste paragraaf van dit hoofdstuk (2.1.2) werd ingegaan op de betekenis van het neutraliteitsbeginsel. Hierin werd geconcludeerd, dat ‘het neutraliteitsbeginsel’ niet bestaat, maar dat de uitleg ervan afhangt van de omstandigheden. Het neutraliteitsbeginsel binnen de btw houdt in dat de heffing van btw geen invloed mag hebben op de concurrentieverhoudingen tussen verschillende ondernemers.⁵⁸ Voor dit onderzoek (B2C-verkopen van een non-EU-onderneming aan een consument in de Europese Unie) is voornamelijk externe neutraliteit van belang. Externe neutraliteit wil zeggen dat de concurrentieverhouding tussen ondernemers binnen en buiten een lidstaat neutraal is.

Als men kijkt naar de btw-vrijstelling voor invoer van kleine zendingen, dan geldt deze in principe alleen voor kleine zendingen vanuit een derde land naar consumenten in de Europese Unie. Bedrijven uit de Europese Unie moeten in beginsel vanaf de eerste eurocent omzet btw afdragen.⁵⁹ Terwijl bedrijven van buiten de Europese Unie btw-vrij aan Europese consumenten kunnen leveren, zolang ze maar onder de 22 euro per zending blijven. Er is dus geen gelijk speelveld tussen Europese bedrijven en bedrijven van buiten de Europese Unie. Zoals eerder beschreven in subparagraaf 2.2.2, maakt het volgens het Hof van Justitie in geval van een groepagezending niet uit of de wederpartij van de geadresseerde zelf in de Europese Unie is gevestigd, als elk afzonderlijk pakket maar vanuit een derde land rechtstreeks aan deze geadresseerde in de Europese Unie is verzonden.⁶⁰ In theorie kan een bedrijf uit de Europese Unie dus ook gebruikmaken van deze vrijstelling. Deze bedrijven moeten dan wel een ingewikkelde constructie opzetten om hiervan gebruik te maken. Het gebrek aan neutraliteit van de huidige wetgeving, met de vrijstelling voor kleine zendingen, heeft niet alleen haar oorsprong

⁵⁸ Beelen e.a. 2013 par. 0.0.5.D.

⁵⁹ Dit is niet het geval wanneer een ondernemer onder de kleine ondernemers regeling valt.

⁶⁰ HvJ EU 2 juli 2009, C-7/08 (Har Vaessen Douane Service BV).

in het niet heffen van btw bij goederen die van buiten de Europese Unie direct aan een consument in de Europese Unie worden geleverd en het wel heffen van Europese bedrijven. Ook het feit dat wanneer een product wordt gekocht door een consument uit een lidstaat van de Europese Unie kunnen de producten verschillende belastingregels hebben, afhankelijk van de vestigingsplaats van de verkoper, vermindert de neutraliteit.⁶¹ De btw-vrijstelling voor kleine zendingen maakt de btw-wetgeving minder neutraal, omdat er een onderscheid wordt gemaakt tussen ondernemers uit de Europese Unie en ondernemers van buiten de Europese Unie.

2.5 Tussenconclusie

In dit hoofdstuk is een antwoord geformuleerd op de volgende deelvraag: wat is de huidige regelgeving en waarom voldoet deze regelgeving niet aan de huidige tijdsgeest en de btw-beginselen? Op dit moment bestaat er een btw-vrijstelling voor ‘kleine zendingen’ die rechtstreeks uit een derde land aan een natuurlijk persoon in de Europese Unie worden verzonden. Indien de aankopen een te verwaarlozen waarde hebben, hoeft geen invoer-btw te worden betaald. Onder ‘goederen met een te verwaarlozen waarde’ wordt verstaan goederen waarvan de intrinsieke waarde niet meer dan 22 euro bedraagt. De btw-vrijstelling voor kleine zendingen is niet meer van deze tijd. Steeds meer mensen kopen over de grens, door de vereenvoudigde toegang tot allerlei webshops van over de hele wereld. Waardoor het steeds interessanter wordt voor lidstaten om ook de kleine zendingen te belasten. Daarnaast is de btw-vrijstelling voor kleine zendingen zoals deze op dit moment bestaat niet in overeenstemming met het bestemmingslandbeginsel en het neutraliteitsbeginsel. Overigens is het een illusie om te veronderstellen dat welke belasting dan ook absoluut neutraal zou kunnen zijn. De mate waarin de belasting kan worden afgewenteld, vrijstellingen, administratieve lasten, en nog vele andere factoren maken absolute neutraliteit onmogelijk. Volgens een studie zou de btw-vrijstelling voor kleine zendingen overigens naar 80 euro moeten. De kosten van de inning van de btw en de kosten van de private sector overschrijden pas vanaf dat bedrag de opbrengsten.

⁶¹ SWD (2016) 379 Final, p. 13.

Hoofdstuk 3

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de tweede deelvraag: wat zijn de gevolgen van de implementatie van Richtlijn 2017/2455/EU van de Raad van de Europese Unie? In de eerste paragraaf van dit hoofdstuk zal kort in worden gegaan op de redenen waarom de Europese Commissie in 2016 een voorstel heeft ingediend om de btw-heffing voor grensoverschrijdende B2C e-commerce te moderniseren. De lidstaten van de Europese Unie hebben op 5 december 2017 unaniem ingestemd met de voorstellen van de Europese Commissie, waardoor de afschaffing van de btw-vrijstelling voor kleine zendingen uiterlijk 1 januari 2021 moet worden geïmplementeerd in de wetgeving van alle lidstaten van de Europese Unie. Voor de lidstaten van de Europese Unie is door de Raad van de Europese Unie een richtlijn opgesteld, aan de hand waarvan zij hun wetgeving moeten gaan inrichten.⁶² In de tweede paragraaf wordt ingegaan op de inhoud van deze richtlijn. In paragraaf drie en vier komt de bijzondere positie van elektronische interfaces en betalingsdienstaanbieders aan bod. De bijzondere positie voor elektronische interfaces is door de Europese Commissie in recente richtlijnvoorstellen verder toegelicht en in geval van de betalingsdienstaanbieders geïntroduceerd.⁶³ In de vijfde paragraaf zullen de gevolgen van de nieuwe regelgeving rondom de invoer van kleine zendingen voor de Nederlandse Belastingdienst worden besproken. Waarna in de zesde paragraaf de gevolgen voor de Nederlandse post- en koeriersbedrijven zullen worden beschreven. Tot slot zal in de zevende paragraaf met een tussenconclusie worden afgesloten.

3.1 Redenen voor de Europese Commissie om een voorstel tot wijziging in te dienen

De Europese Commissie heeft in 2016 een voorstel ingediend om de btw-heffing voor grensoverschrijdende B2C e-commerce te moderniseren. In dit voorstel staat niet alleen het voorstel om de btw-vrijstelling voor kleine zendingen af te schaffen. Er wordt door de Europese Commissie in datzelfde voorstel ook vereenvoudigde regels rondom de invoer van kleine zendingen voorgesteld.⁶⁴ Ook staan in dit voorstel andere voorstellen om de btw-heffing voor e-

⁶² Richtlijn 2017/2455/EU.

⁶³ COM (2018) 812 Final en COM (2018) 819 Final.

⁶⁴ COM (2016) 757 Final.

commerce te moderniseren. Voor dit onderzoek zijn slechts de afschaffing van de btw-vrijstelling voor kleine zendingen en de nieuwe regels rondom de invoer van kleine zendingen van belang, waardoor alleen op de redenen van deze voorstellen zal worden ingegaan.

Allereerst gaf de Europese Commissie aan dat door de btw-vrijstelling voor kleine zendingen en het hoge percentage non-compliance van B2C-verkopen van een bedrijf van buiten de Europese Unie aan een Europese consument, Europese verkopers al jaren een nadeel ondervinden.⁶⁵ Dit geldt voor zowel traditionele winkels als webwinkels. Allereerst kunnen non-EU-bedrijven gebruikmaken van de btw-vrijstelling en moeten Europese bedrijven wel btw afdragen vanaf de eerste eurocent omzet. Hierdoor is er geen gelijk speelveld tussen Europese bedrijven en bedrijven van buiten de Europese Unie. Daarnaast is er ook een grote hoeveelheid bedrijven wat vanuit derde landen aan Europese consumenten producten levert en daarbij niet compliant is. Importgoederen van hoge waarde zoals smartphones en tablets worden steevast ondergewaardeerd of in de invoerdocumenten fout beschreven om van de btw-vrijstelling te kunnen profiteren. Geschat wordt dat 25 procent van de totale B2C-verkopen niet compliant is.⁶⁶ Het bedrag aan invoer-btw wat wordt misgelopen door de verschillende lidstaten van de Europese Unie wordt geschat op 5 miljard per jaar. Daarvan is 1 miljard te wijten aan de btw-vrijstelling voor kleine zendingen en is 4 miljard te wijten aan fraude door bedrijven van buiten de Europese Unie. Verwacht wordt, dat de invoer-btw-inkomsten die worden misgelopen door lidstaten van de Europese Unie in 2020 oploopt naar 7 miljard per jaar.⁶⁷ Deze stijging wordt verwacht, omdat de Europese Commissie uitgaat van een toename van het aantal B2C-verkopen door non-EU-bedrijven aan Europese consumenten. Wolf vond het indertijd een goede zaak als de voorstellen van de Europese Commissie ongewijzigd zouden worden ingevoerd. Hij gaf aan dat hij de voorstellen goed doordacht vond en dat hij verwacht dat de btw-afhandeling van e-commerce vereenvoudigd door de nieuwe regelgeving.⁶⁸ Toch zijn niet alle voorstellen van de Europese Commissie een op een verwerkt in de richtlijn van de Raad van de Europese Unie.

⁶⁵ COM (2016) 757 Final.

⁶⁶ Europese Commissie - Persbericht, 1 december 2016.

⁶⁷ Europese Commissie - Persbericht, 1 december 2016.

⁶⁸ Wolf 2017.

3.2 Richtlijn 2017/2455/EU van de Raad van de Europese Unie

Richtlijn 2017/2455/EU, ziet op de wijziging van Richtlijn 2006/112/EG en Richtlijn 2009/132/EG. Doordat het over Europese regelgeving gaat wordt overeenkomstig artikel 113 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie gehandeld.⁶⁹ De Raad van de Europese Unie stelt volgens deze regelgeving na raadpleging van het Europees Parlement en het Economische en Sociaal Comité met eenparigheid van stemmen, volgens een bijzondere wetgevingsprocedure de bepalingen vast die betrekking hebben op de harmonisatie van de wetgevingen inzake de btw, voor zover deze harmonisatie noodzakelijk is om de instelling en de werking van de interne markt te bewerkstelligen en concurrentievervalsing te voorkomen. Richtlijn 2017/2455/EU is de uiteindelijke uitkomst van de procedure die hiervoor is beschreven. Alle lidstaten van de Europese Unie zijn verplicht, aan de hand van deze richtlijn, hun nationale wetgeving aan te passen binnen de gestelde termijn.

3.2.1 Veranderingen per 1 januari 2019

In de Richtlijn 2017/2455/EU, staat dat een aantal veranderingen per 1 januari 2019 dient te worden geïmplementeerd in de nationale wetgeving van alle Europese lidstaten.⁷⁰ Deze veranderingen zien slechts op de wijziging van Richtlijn 2006/112/EG. De veranderingen die moeten worden ingevoerd per 1 januari 2019 zien voornamelijk op gewijzigde regels, betreffende de bepaling van de plaats van dienst en de versoepelde factureringsregels. Deze veranderingen zijn niet relevant voor dit onderzoek, omdat deze niets van doen hebben met de afschaffing van de btw-vrijstelling voor kleine zendingen of de nieuwe regelgeving rondom invoer van kleine zendingen.

3.2.2 Veranderingen per 1 januari 2021

Met ingang van 1 januari 2021 wordt ook Richtlijn 2009/132/EG gewijzigd.⁷¹ De lidstaten van de Europese Unie dienen volgens Richtlijn 2017/2455/EU uiterlijk op 31 december 2020 de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen vast te stellen en bekend te maken die nodig zijn om

⁶⁹ Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, artikel 113

⁷⁰ Richtlijn 2017/2455/EU, artikel 1.

⁷¹ Richtlijn 2009/132/EG.

aan de richtlijn te voldoen. Zij zijn verplicht de Europese Commissie daarvan onverwijld in kennis te stellen.⁷² De wijziging van de Richtlijn 2009/132/EG houdt in dat titel IV van die richtlijn wordt geschrapt. Titel IV omvat de artikelen 23 en 24.⁷³ In artikel 23 staat dat lidstaten een btw-vrijstelling kunnen verlenen voor invoer van goederen vanuit een derde land, welke direct aan een consument in de Europese Unie worden ingevoerd, waarvan de totale waarde meer dan 10 euro, maar niet meer dan 22 euro bedraagt. In artikel 24 van Richtlijn 2009/132/EG staat de uitzondering voor alcoholische producten, parfum en toiletwater en tabak en tabaksproducten. Met deze wijziging van Richtlijn 2009/132/EG wordt de btw-vrijstelling voor kleine zendingen afgeschaft.⁷⁴ De vrijstelling wordt vervangen door een 'bijzondere regeling'.⁷⁵ Deze regeling wordt beperkt tot de verkoop van goederen met een intrinsieke waarde tot 150 euro, die rechtstreeks vanuit een derdelandsgebied of een derde land naar een afnemer in de Europese Unie worden verzonden. Accijnsgoederen moeten overigens worden uitgesloten, aangezien accijnzen deel uitmaken van de maatstaf van heffing voor de btw bij invoer.⁷⁶ Onder de 'bijzondere regeling' zijn twee, of eigenlijk drie opties mogelijk.⁷⁷ Deze drie opties zullen hieronder verder worden toegelicht.

3.2.2.1 De ondernemer maakt gebruik van de (M)OSS

Om deze optie te verduidelijken zal eerst de (Mini One-Stop Shop, hierna: MOSS) regeling, zoals deze in de richtlijn is beschreven, worden uitgelegd. De MOSS-regeling wordt per 1 januari 2021 uitgebreid, om de lasten voor non-EU-bedrijven te verminderen die goederen leveren aan consumenten in de Europese Unie. De MOSS-regeling, zoals deze op dit moment bestaat, zorgt ervoor dat een non-EU-elektronische dienstverrichter kan kiezen voor een lidstaat om zich te registreren. Om vervolgens in de gekozen lidstaat, door middel van één aangifte al zijn verschuldigde btw in de Europese Unie te voldoen. De MOSS-regeling is een optionele regeling, men kan er ook voor kiezen om zich in iedere lidstaat afzonderlijk te registreren.⁷⁸ Onder de

⁷² Richtlijn 2017/2455/EU, artikel 4.

⁷³ Verordening (EG) 1186/2009, artikel 23 en 24.

⁷⁴ Richtlijn 2009/132/EG.

⁷⁵ Van der Paal, Fouache & Degadt 2017

⁷⁶ Richtlijn 2017/2455/EU.

⁷⁷ EY 2018.

⁷⁸ Kamerstukken II 2018/19, 35032, 3 (Memorie van toelichting).

MOSS-regeling zorgt de lidstaat van identificatie ervoor dat de btw die op aangifte wordt voldaan, verdeeld wordt over de lidstaten waar de btw verschuldigd is.⁷⁹ De verplichting voor lidstaten om de aangiften en betalingen, die zij ontvangen in het kader van de MOSS door te sluisen naar de lidstaten waar de btw is verschuldigd, is geregeld in verordening 904/2010.⁸⁰ In verband met de uitbreiding van MOSS is ook een aanpassing van deze verordening noodzakelijk.⁸¹ Non-EU-ondernemers kunnen vanaf 2021 ook van de MOSS gebruikmaken bij afstandsverkopen van buiten de Europese Unie voor goederen met een waarde van maximaal 150 euro. Vanaf dat moment staat de MOSS, dus open voor zowel EU-ondernemers als voor non-EU-ondernemers. Wanneer een non-EU-ondernemer aan kan tonen dat hij al btw heeft betaald in zijn eigen land, hoeft men geen invoer-btw te betalen.⁸² Non-EU-ondernemers zijn verplicht een Europese tussenpersoon aan te stellen om hun btw-aangifte te verzorgen.⁸³ Deze verplichting geldt niet indien een non-EU-ondernemer is gevestigd in een land waarmee de Europese Unie een overeenkomst betreffende wederzijdse bijstand heeft gesloten.⁸⁴ Na de uitbreiding van de regeling kan men beter spreken van de OSS-regeling, omdat de regeling dan uitgebreid wordt. Waardoor ‘mini’ uit de naam geschrapt dient te worden.

Compliant zijn voor de OSS-regeling is overigens eenvoudiger voor afstandsverkopen van goederen dan voor afstandsverkopen van elektronische diensten. De locatie van de afnemer is eenvoudiger te bepalen, omdat de consument een adres voor de levering van het goed moet doorgeven. Daarnaast is de tijd voor een bedrijf om een controle uit te voeren langer. Een elektronische dienst wordt namelijk vaak direct geleverd, goederen moeten worden opgestuurd, wat een bepaalde tijd in beslag neemt.⁸⁵ Het OSS-systeem zorgt ervoor dat ondernemers uit een derde land kunnen kiezen in welke lidstaat ze zich willen registreren. Om vervolgens in de

⁷⁹ Europese Commissie 2013 p. 18.

⁸⁰ Verordening (EU) 904/2010.

⁸¹ Merckx 2018.

⁸² EY 2018

⁸³ Van der Paal, Fouache & Degadt 2017.

⁸⁴ Richtlijn 2017/2455/EU p. 2.

⁸⁵ Lamensch 2017 p. 141.

gekozen lidstaat, door middel van één aangifte al de verschuldigde btw in de Europese Unie te voldoen.⁸⁶

Wanneer een ondernemer geregistreerd is voor de OSS, meestal een elektronische interface, ziet de heffing van de invoer-btw bij goederen met een intrinsieke waarde van minder dan 150 euro die direct wordt verzonden aan een consument in de Europese Unie er als volgt uit: btw wordt niet meer verschuldigd wanneer de goederen Europese Unie binnenkomen, als een speciaal identificatienummer kan worden getoond. Dit identificatienummer wordt uitgegeven aan de tussenpersoon of aan het bedrijf zelf wanneer men zich registreert voor de OSS. Deze zendingen worden vanaf 2021 niet meer gestopt bij de Douane, om de btw te kunnen innen.⁸⁷ De ondernemer die geregistreerd is voor de OSS geeft al de afstandsverkopen die het in een maand doet, achteraf, via een maandaangifte aan. De verschuldigde btw moet vervolgens door de ondernemer binnen 30 dagen na het doen van de aangifte worden voldaan. De lidstaten van de Europese Unie kunnen, door de kan-bepaling in de richtlijn, ervoor kiezen om voor kleine zendingen altijd het standaardtarief in rekening brengen.⁸⁸ Zelfs wanneer in nationaal verband een verlaagd tarief van toepassing is.

3.2.2.2 De ‘terugval procedure’ voor zendingen onder de 150 Euro

Deze ‘terugval procedure’ is van toepassing indien een verkoper formeel gezien zich had moet registreren voor de OSS, maar dit niet doet. In dat geval verschuift de aangifteverplichting naar degene die de goederen aanbrengt bij de Douane, in de meeste gevallen is dat het post- of koeriersbedrijf, dat de producten uiteindelijk aflevert bij de consument. Het post- of koeriersbedrijf dat de goederen bij de consument aflevert treedt dan op als aangever namens de consument. De invoer-btw wordt bij deze ‘terugval procedure’ verschuldigd wanneer de goederen de Europese Unie binnen worden gebracht (het moment van aangifte door het post- of koeriersbedrijf). Het post- of koeriersbedrijf kan de btw aan het eind van de maand van invoer voldoen via een elektronische maandaangifte bij de Douane aangeven en zal de btw vervolgens moeten verhalen op de consument. Dit kan zowel bij de aflevering van het pakket alsook door

⁸⁶ Kamerstukken II 2018/19, 35032, 3 (Memorie van toelichting).

⁸⁷ Europese Commissie 2017

⁸⁸ Richtlijn 2017/2455/EU.

middel van betaling voordat het pakket wordt afgeleverd.⁸⁹ De lidstaten mogen ook voor deze zendingen, door de kan-bepaling in de richtlijn, altijd het standaardtarief in rekening brengen, ook indien er in nationaal verband een verlaagd tarief van toepassing is.

3.2.2.3 De zending heeft een hogere intrinsieke waarde dan 150 Euro

Indien de goederen een hogere intrinsieke waarde hebben dan 150 Euro, kan de OSS niet worden toegepast. Dit houdt in dat een uitgebreide aangifte moet worden gedaan, per zending. De nieuwe regels voor de plaats van levering van de goederen zijn wel van toepassing. Deze nieuwe regels houden in dat non-EU-ondernemers btw moeten afdragen in het land waar het transport van de goederen eindigt. Zij moeten zich in dat land registreren voor de btw en de invoer is daar dan ook belast. Het huidige systeem van heffing van invoer-btw blijft intact. Wat inhoudt dat er een uitgebreide aangifte moet worden gedaan bij de invoer.

	Gekocht via een elektronische interface welke is geregistreerd voor de OSS	Niet gekocht via een elektronische interface of de elektronische interface is niet geregistreerd voor de OSS
Goederen hebben een lagere intrinsieke waarde dan 150 euro	De interface is verantwoordelijk voor aangifte en doet dit via de OSS in een maandaangifte	Post- of koeriersbedrijf is verantwoordelijk voor de maandaangifte
Goederen hebben een hogere intrinsieke waarde dan 150 euro	Uitgebreide aangifte vereist per zending	

Tabel 1

In tabel 1 wordt bovenstaande overzichtelijk weergegeven in een tabel.

3.3 De gevolgen voor elektronische interfaces

Uit Richtlijn 2017/2455/EU volgt een nieuwe regeling voor elektronische interfaces. Wanneer een consument via het gebruik van een elektronische interface, zoals een marktplaats, platform,

⁸⁹ Verslag II 2017, 21501-07.

portaal of soortgelijk middel, goederen of diensten koopt met een lagere intrinsieke waarde dan 150 Euro, dan wordt de elektronische interface verplicht zich te registreren voor de OSS.⁹⁰ Denk hierbij aan bedrijven als: eBay, Wish en Amazon. Door een fictie in de regelgeving, wordt de levering geacht via de elektronische interface te lopen. Een ondernemer die goederen levert via een elektronische interface, levert deze goederen volgens de fictie eerst aan de elektronische interface. Waarnaar de elektronische interface deze goederen levert aan de consument. De elektronische interface faciliteert volgens de fictie de levering.⁹¹ Op die manier wordt de verrichtingen opgesplitst in twee leveringen: een levering van de leverancier aan de elektronische interface (B2B-levering) en een levering van de elektronische interface aan de afnemer (B2C-levering).

In Richtlijnvoorstel COM (2018) 819 werden aanvullende regels vastgesteld voor elektronische interfaces, met als doel om de vanaf 1 januari 2021 van toepassing zijnde wijzigingen van de btw-richtlijn te ondersteunen, in zoverre die ondersteuning niet mogelijk is door middel van de uitvoeringsmaatregelen van de Raad van de Europese Unie.⁹² Zo moet volgens Richtlijnvoorstel COM (2018) 819 de verzending of het vervoer worden toegerekend aan de levering van de elektronische interface aan de afnemer. Uit hetzelfde richtlijnvoorstel volgt dat de B2B-levering van de leverancier die goederen via een elektronische interface aan een elektronische interface verkoopt, is vrijgesteld. Die leverancier heeft het recht om de door hem betaalde voorbelasting met betrekking tot de aankoop of invoer van de geleverde goederen in aftrek te brengen.⁹³

Indien wordt gehandeld volgens bepaalde voorwaarden, kan de belastingplichtige die de levering faciliteert, verplicht worden een boekhouding van die leveringen bij te houden en aangifte voor de omzetbelasting te moeten doen.⁹⁴ De boekhouding die een elektronische interface moet bijhouden moet voldoende gegevens bevatten om de belastingautoriteiten van de lidstaat waarin deze goederenleveringen belastbaar zijn, in staat te stellen de juistheid van de btw-aangifte te bepalen. Via deze regeling wordt de verantwoordelijkheid voor de aangifte dus bij de

⁹⁰ Richtlijn 2017/2455/EU.

⁹¹ Merckx 2018.

⁹² Verordening (EU) 282/2011.

⁹³ COM (2018) 819 Final p. 3/4.

⁹⁴ Richtlijn 2017/2455/EU p. 2.

elektronische interface weggelegd. Lamensch geeft aan dat er verschillende problemen zullen ontstaan wanneer voor de heffing van invoer-btw wordt vertrouwd op de expertise van een elektronische interface. Volgens haar is er een groot risico op fraude en is er een tekort aan macht binnen de jurisdictie van de Europese Unie om non-EU-ondernemers te bestraffen.⁹⁵ Daarnaast is de definitie van een ‘elektronische interface’ niet duidelijk. De btw-expertgroep van de Europese Commissie heeft dan ook om duidelijkheid rondom de definiëring gevraagd.⁹⁶ Deze definiëring is overigens niet opgenomen in Richtlijnvoorstel COM (2018) 819. De onduidelijkheid die zich momenteel voordoet, zou problemen kunnen opleveren bij de implementatie van de regelgeving, omdat de lidstaten dan verschillende wetgeving rondom elektronische interfaces kunnen gaan implementeren, wat onwenselijk is. Ook moet nog nader worden verduidelijkt wat dient te worden verstaan onder het begrip ‘faciliteren’.⁹⁷ Onduidelijkheid rondom dit begrip leidt tot praktische problemen, omdat dit begrip de verantwoordelijkheid voor het doen van aangifte triggert. Wanneer het begrip niet duidelijk is geformuleerd, kan dus onduidelijkheid ontstaan over wie de aangifte moet verzorgen en wie de boekhouding er over moet bijhouden, de leverancier of de elektronische interface.

Op zich past deze benadering perfect bij de ontwikkelingen die elektronische interfaces de laatste jaren doormaken. Waar de initiële functie van een interface het bij elkaar brengen van vraag en aanbod betreft, zijn steeds meer interfaces het complete aankoopproces gaan ondersteunen. Steeds meer interfaces bieden zelf de feitelijke aankoop, de logistieke afhandeling, het betalen en de klantenservice aan.⁹⁸ Let wel: in geval van het aanbieden van feitelijke aankoop is deze fictie voor elektronische interfaces niet noodzakelijk. Er bestaat dan namelijk in feite een normale ketentransactie.⁹⁹ Deze fictie is met name nodig in geval van het gebruik van het agent model door de elektronische interface. Voor de btw is het begrip agent eigenlijk niets anders dan een persoon die in zekere zin reclame maakt voor de leverancier, producten probeert te verkopen van de leverancier en contracten laat aangaan tussen de eindklant en de leverancier. Een agent handelt niet in eigen naam en niet voor eigen rekening, maar op naam en rekening en risico van

⁹⁵ Lamensch 2018a p. 186–195

⁹⁶ VAT Expert Group 2018.

⁹⁷ Merkx 2018.

⁹⁸ Groothuis, Boot & Gabriner 2015.

⁹⁹ Merkx 2013.

degene die het product of de dienst zou willen verkopen. Het blijkt overigens niet altijd eenvoudig te zijn om vast te stellen of sprake is van een agent of dat er simpelweg sprake is van een ketentransactie.¹⁰⁰ Door deze fictie worden deze gevallen aan elkaar gelijkgesteld en maakt deze beoordeling niet uit. Hiermee voorkomt men dat de Belastingdienst iedere interface moet beoordelen op haar activiteiten.¹⁰¹

3.4 De gevolgen voor betalingsdienstaanbieders

In Richtlijn 2017/2455/EU werden geen bepalingen opgenomen voor betalingsdienstaanbieders. Deze richtlijn heeft dan ook geen gevolgen voor betalingsdienstaanbieders. Als het recente Richtlijnvoorstel COM (2018) 812 wordt aangenomen, dan zijn er ook gevolgen voor betalingsdienstaanbieders. Volgens dit richtlijnvoorstel wordt geprobeerd het probleem van de btw-fraude in e-commerce op te lossen door de samenwerking tussen belastingautoriteiten en betalingsdienstaanbieders te verbeteren.¹⁰² De reden hiervoor is dat de afgelopen jaren meer dan 90 procent van de online aankopen door Europese klanten werden verricht via een betalingsdienstaanbieder.¹⁰³ Met een betalingsdienstaanbieder wordt een bij de transactie betrokken tussenpersoon bedoeld. Denk hierbij aan organisaties als: PayPal, Mastercard, iDeal, Visa, Klarna en AfterPay. Door de waarde die wordt aangegeven door een belastingplichtige te vergelijken met de gegevens van de betalingsdienstaanbieder wordt een extra controle ingevoerd. Deze controle zorgt volgens de Europese Commissie voor een afname van de btw-fraude in de e-commerce. Reeds bij Verordening (EU) 2018/1541 zijn voor de administratieve samenwerking tussen de belastingautoriteiten van de lidstaten nieuwe instrumenten gecreëerd.¹⁰⁴ De traditionele vorm van samenwerking om btw-fraude te bestrijden is gebaseerd op registers van bedrijven die rechtstreeks bij de transactieketen zijn betrokken. Voor grensoverschrijdende B2C-leveringen is deze informatie mogelijk niet rechtstreeks beschikbaar en de ‘traditionele’ samenwerking tussen belastingautoriteiten is dus niet voldoende.¹⁰⁵ Om alleen de betalingen te ondervangen die mogelijk verband houden met een economische activiteit, is voorzien in een plafond voor het

¹⁰⁰ HvJ EU 3 mei 2012, C-520/10 (Lebara).

¹⁰¹ Trenta 2018.

¹⁰² COM (2018) 812 Final.

¹⁰³ DPD group 2017 en International Post Corporation 2016.

¹⁰⁴ Verordening (EU) 2018/1541 p. 1.

¹⁰⁵ EU VAT Forum 2018 p. 5.

aantal ontvangen grensoverschrijdende betalingen. Alleen wanneer het aantal betalingen dat een bepaalde begunstigde heeft ontvangen uitkomt boven het plafond van 25 betalingen per kwartaal, moet de betalingsdienstaanbieder voor de belastingautoriteiten registers bewaren over die begunstigde.¹⁰⁶

Betalingsdienstaanbieders moeten volgens Richtlijnvoorstel COM (2018) 812, informatie bewaren over de betalingstransactie zelf, zoals het bedrag, de valuta, de datum, de oorsprong van de betaling en aanwijzingen voor een eventuele terugbetaling. Daarnaast moet ook de locatie van de betaler worden vastgesteld. De locatie van de betaler wordt geacht te zijn in de lidstaat die wordt aangeduid door het identificatienummer van de rekening van de betaler (IBAN-nummer).¹⁰⁷ Betalingsdienstaanbieders moeten deze gegevens minimaal twee jaar bewaren.

In de literatuur is over dit recente voorstel nog weinig geschreven. De Europese Commissie zelf stelt dat uit ervaringen van lidstaten van de Europese Unie die reeds op nationaal niveau hebben samengewerkt met betalingsdienstaanbieders blijkt dat de samenwerking met betalingsdienstaanbieders tastbare resultaten oplevert in de strijd tegen btw-fraude in e-commerce.¹⁰⁸ Naar mijn mening is deze samenwerking tussen betalingsdienstaanbieders en belastingautoriteiten een verstandige. Door deze samenwerking kan namelijk op een eenvoudige manier controle door de belastingautoriteiten plaatsvinden. Door het plafond van 25 betalingen per kwartaal per begunstigde en de bewaartermijn van twee jaar worden de betalingsdienstaanbieders beschermd tegen een te hoge administratieve last.

3.5 De gevolgen voor de Nederlandse Belastingdienst

De Douane en de Belastingdienst zullen in de gehele Europese Unie voor een uitdaging worden geplaatst, aangezien de afschaffing van de kleine zendingen vrijstelling zal leiden tot een sterke stijging van het aantal pakketten waarover btw zal moeten worden geïnd. Jaarlijks worden er op dit moment op Europees niveau ongeveer 150 miljoen pakjes zonder btw ingevoerd.¹⁰⁹ De stijging van het aantal pakketjes waarover btw zal moeten worden betaald, heeft uiteraard gevolgen voor de Nederlandse Douane en de Belastingdienst. Denk alleen al aan de inrichting

¹⁰⁶ COM (2018) 812 Final p. 14.

¹⁰⁷ COM (2018) 812 Final p. 13.

¹⁰⁸ COM (2018) 812 Final p. 3.

¹⁰⁹ Europese Commissie - Persbericht, 2016.

van de ICT-systemen. Deze zullen door de nieuwe regelgeving, volledig moeten worden aangepast. Echter, er mag niet worden vergeten dat belastingplichtigen ook behoefte hebben aan communicatie met een medewerker van de Belastingdienst- een persoon van vlees en bloed dus.¹¹⁰ De Belastingdienst zal dus ook voor extra medewerkers moeten zorgen om aan deze behoefte van belastingplichtigen te kunnen voldoen. De gevolgen voor de Nederlandse Belastingdienst zullen gedeeltelijk worden gecompenseerd door de vereenvoudigingen die worden geboden door de OSS-regeling voor alle pakketten met een intrinsieke waarde tot 150 Euro.¹¹¹ De Europese Commissie stelt dat de btw-inkomsten van de lidstaten in totaal met 7 miljard euro per jaar zullen stijgen.¹¹² Het overgrote deel van deze opbrengst volgt uit een betere naleving van de btw-wetgeving en verminderde fraude.¹¹³

Door de regeling voor elektronische interfaces wordt de Belastingdienst geconfronteerd met minder belastingplichtigen dan wanneer de consument zelf deze aangifte zou moeten verzorgen. Voor goederenstromen uit derde landen, waarbij de post- en koeriersdiensten de invoeraangifte verzorgen, lijkt er wel degelijk sprake te zijn van een toename van administratieve lasten voor de Belastingdienst. Zo is bijvoorbeeld van belang dat ook na het wegvallen van de btw-vrijstelling de neiging kan blijven bestaan om de waarde van zendingen lager aan te geven dan de werkelijke douanewaarde. Daardoor blijft een strenge controle van de aangegeven douanewaarde belangrijk. Verder is Nederland een land waar potentieel naast Nederlandse non-EU-bedrijven van de OSS gebruik gaan maken. Dit blijkt uit de recentelijk opgedane ervaringen met de huidige MOSS voor B2C digitale diensten. In Nederland maken momenteel ongeveer 1300 hier gevestigde ondernemers gebruik van het MOSS-systeem.¹¹⁴ De verwachting is daarom dat het administratieve toezicht van de verschillende belastingautoriteiten een belangrijke impact zal hebben op het huidige handhavingsproces van de Belastingdienst. Met andere woorden, veel non-EU-bedrijven zullen zich naar verwachting onder OSS registeren in Nederland, waardoor de Nederlandse Belastingdienst er meer audit taken bij krijgt. Door de nieuwe regelgeving zal de handhavingscapaciteit van de Belastingdienst mogelijk op verzoek meer moeten worden ingezet

¹¹⁰ Kunze 2012.

¹¹¹ COM (2016) 757 p. 6.

¹¹² COM (2016) 757 p. 7.

¹¹³ COM (2016) 757 p. 7.

¹¹⁴ Kamerstukken II 2018/19, 35032, 3 (Memorie van toelichting).

voor andere lidstaten van de Europese Unie. Met het oog op een versterkte samenwerking en een betere naleving werd daarom al door de Europese Commissie voorgesteld om een permanent mechanisme te introduceren, waarmee de lidstaat van identificatie gecompenseerd wordt voor de uitvoeringskosten. In de richtlijn komt deze compensatie niet tot uitdrukking.

Zoals eerder beschreven, heeft de Raad van de Europese Unie op 5 december 2017 een richtlijn vastgesteld.¹¹⁵ Een klein deel van deze richtlijn moet met ingang van 1 januari 2019 reeds worden geïmplementeerd. Het gaat daarbij om de bepalingen van artikel 1, waarmee Richtlijn 2006/112/EG wordt gewijzigd.¹¹⁶ Dit wetsvoorstel heeft uitvoeringskosten voor de Belastingdienst tot gevolg. Voor alleen de implementatie van artikel 1 van de richtlijn elektronische handel worden de kosten van de implementatie door de Belastingdienst geschat op 490.000 Euro.¹¹⁷ De bepalingen van de artikelen 2 en 3 richtlijn elektronische handel moeten worden geïmplementeerd met ingang van 1 januari 2021. Het kabinet zal de bepalingen daarvoor opnemen in een afzonderlijk wetsvoorstel. Wat de kosten van de implementatie van artikelen 2 en 3 gaan bedragen, waarin de afschaffing van de btw-vrijstelling voor kleine zendingen en de invoering van de nieuwe regelgeving betreffende de invoer van kleine zendingen tot uiting komt, is op dit moment nog niet door de Belastingdienst berekend. De kosten zullen naar verwachting hoger dan de 490.000 euro voor de implementatie van artikel 1 uitvallen, omdat de regelgeving die door artikel 2 en 3 van de richtlijn moet worden ingevoerd omvangrijker is.

3.6 De gevolgen voor Nederlandse post- en koeriersbedrijven

De afschaffing van de btw-vrijstelling voor kleine zendingen en daarmee de invoer van de nieuwe regels rondom invoer van kleine zendingen zullen verschillende gevolgen hebben. Voor specifiek de post- en koeriersbedrijven geldt dat wanneer de leverancier van de producten niet aangesloten is bij een elektronische interface en niet via de OSS (voor producten onder de 150 euro) aangiften doet, post- en koeriersbedrijven voor de consument optreden als aangever van dergelijke pakketten. In de meeste gevallen doet het post- en koeriersbedrijf dat het transport uitvoert, wat nu ook al de praktijk is, dan namelijk de aangifte bij de Douane. Het post- of

¹¹⁵ Richtlijn 2017/2455/EU.

¹¹⁶ Richtlijn 2006/112/EG.

¹¹⁷ Kamerstukken II 2018/19, 35032, 3 (Memorie van toelichting).

koeriersbedrijf dat de goederen bij de consument aflevert, treedt dan op als aangever namens de consument. Op dit moment moet een post- of koeriersbedrijf echter aangifte doen per zending. Na 2021 kunnen de aangiftes door post- en koeriersbedrijven via een maandaangifte worden gedaan.¹¹⁸ Het post- of koeriersbedrijf kan dan de btw aan het eind van de maand van invoer voldoen via een elektronische maandaangifte bij de Douane en zal de btw moeten verhalen op de consument.¹¹⁹ Dit kan zowel bij de aflevering van het pakket als via een betaling voordat het pakket wordt afgeleverd.¹²⁰ Deze systematiek bestaat op dit moment ook, echter zal het aantal pakketten waarvoor de post- en koeriersbedrijven aangifte moeten doen toenemen. Burgers moeten namelijk na de afschaffing van de btw-vrijstelling voor kleine zendingen btw betalen over alle goederen die zij van buiten de Europese Unie invoeren en niet meer enkel over producten die een hogere intrinsieke waarde dan 22 euro vertegenwoordigen. De afhandelingskosten die post- en koeriersbedrijven hiervoor doorberekenen aan de klant, zouden wel eens hoog kunnen uitpakken ten opzichte van de prijs van het aangeschafte artikel.¹²¹ PostNL rekent voor een reguliere zending op dit moment 13 euro afhandelingskosten, ongeacht de waarde van het product.¹²² Wanneer ook producten met een lage intrinsieke waarde, een soortgelijke procedure moeten volgen, bestaat de kans dat de verschuldigde btw en de afhandelingskosten niet meer in verhouding staan tot de waarde van het product. Daardoor zal er waarschijnlijk een afname van het aantal aankopen in de derde landen zijn. Consumenten worden dan namelijk na de aankoop geconfronteerd met de invoer-btw die ze moeten afdragen en met hoge afhandelingskosten. Dit zal mijns inziens leiden tot dalende verkopen en minder pakketjes die de post- en koeriersbedrijven moeten bezorgen. Daarnaast zullen de post- en koeriersbedrijven tijd en geld nodig hebben om hun ICT-systemen aan de wijzigingen aan te passen. Voor post- en koeriersbedrijven is het door het OSS-systeem eenvoudiger om producten is te voeren. Doordat non-EU-ondernemers de mogelijkheid hebben om de btw te voldoen via het OSS-systeem, wordt de inklaringsprocedure voor goederen afkomstig van buiten de Europese Unie eenvoudiger.

¹¹⁸ Europese Commissie 2017.

¹¹⁹ SWD/2016/0382 Final.

¹²⁰ Verslag II 2017, 21501-07.

¹²¹ Kamerstukken II 2017/22 112, 2279.

¹²² Zoals te lezen op: PostNL.nl.

3.7 Tussenconclusie

In dit hoofdstuk stond de volgende deelvraag centraal: wat zijn de gevolgen van de implementatie van Richtlijn 2017/2455/EU van de Raad van de Europese Unie? In dit hoofdstuk werden de gevolgen voor non-EU-bedrijven, Europese consumenten, elektronische interfaces, betalingsdianstaaubieders, de Nederlandse Belastingdienst en Nederlandse post- en koeriersbedrijven behandeld. Allereerst werd gekeken naar de reden waarom de Europese Commissie een voorstel heeft gedaan om de invoer-vrijstelling voor kleine zendingen af te schaffen en nieuwe regels rondom de invoer van kleine zendingen te introduceren. De belangrijkste redenen waarom de Europese Commissie verandering noodzakelijk achtte, is het budgettaire argument. Het bedrag aan invoer-btw dat wordt misgelopen door de verschillende lidstaten van de Europese Unie wordt namelijk geschat op 5 miljard per jaar. Daarvan is 1 miljard te wijten aan de btw-vrijstelling voor kleine zendingen en is 4 miljard te wijten aan fraude door bedrijven van buiten de Europese Unie. Daarna werd ingegaan op de gevolgen van Richtlijn 2017/2455/EU, waarmee de invoer-vrijstelling voor kleine zendingen wordt vervangen door een 'bijzondere regeling'. Onder de 'bijzondere regeling' zijn twee opties mogelijk. Daarnaast is er de 'normale procedure' voor invoer van goederen. Dit resulteert in de volgende drie opties:

1. De verkoper maakt gebruik van de (M)OSS-regeling
2. De 'terugval procedure' voor zendingen onder de 150 euro
3. De zending heeft een hogere intrinsieke waarde dan 150 euro

Vervolgens werd de nieuwe regel voor elektronische interfaces bekeken. Door deze regel worden elektronische interfaces voor de btw als een handelspartij beschouwd. De interface wordt daarmee als ware mede 'verantwoordelijk' voor voldoening van btw. Vervolgens werden de gevolgen voor betalingsdianstaaubieders beschreven. Voor betalingsdianstaaubieders is het gevolg van Richtlijnvoorstel COM (2018) 812, dat zij een register moeten bijhouden met daarin de gegevens over de betalingstransactie zelf, zoals het bedrag, de valuta, de datum, de oorsprong van de betaling, de locatie van de betaler en aanwijzingen voor een eventuele terugbetaling. Daarna werden de gevolgen voor de Nederlandse Belastingdienst behandeld. De nieuwe regelgeving heeft een grote impact op de Nederlandse Belastingdienst. Zo zal zij haar ICT-systemen moeten aanpassen om aan de Europese regelgeving te kunnen voldoen. Daarnaast

wordt verwacht dat veel non-EU-bedrijven zich in Nederland zullen registreren, waardoor de Nederlandse Belastingdienst extra audit taken op zich zal moeten nemen. Tot slot werden de gevolgen voor de Nederlandse post- en koeriersbedrijven uitgelicht. Post- en koeriersbedrijven treden na implementatie van Richtlijn 2017/2455/EU, wanneer de leverancier van de producten niet aangesloten is bij een elektronische interface en niet via de OSS aangiften doet, op als aangever van dergelijke pakketten. Doordat non-EU-ondernemers de mogelijkheid hebben om de btw te voldoen via het OSS-systeem, wordt de inklaringsprocedure voor goederen afkomstig van buiten de Europese Unie aanzienlijk eenvoudiger.

Hoofdstuk 4

In dit hoofdstuk staat de volgende deelvraag centraal: wat wordt verstaan onder uitvoerbare en handhaafbare wetgeving en is de nieuwe regelgeving rondom invoer van kleine zendingen uitvoerbaar en handhaafbaar? In de eerste paragraaf zal worden beschreven wat wordt verstaan onder uitvoerbare en handhaafbare wetgeving. Om vervolgens in de tweede paragraaf te kunnen beoordelen of de nieuwe wetgeving rondom invoer van kleine zendingen uitvoerbaar en handhaafbaar is.

4.1 Uitvoerbare en handhaafbare wetgeving

De uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid van de nieuwe regelgeving rondom invoer van kleine zendingen, zal in dit hoofdstuk worden beoordeeld door gebruik te maken van de handleiding uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid van het Kenniscentrum Wetgeving en Juridische zaken.¹²³ Daarin is de Effectmeting Uitvoerbaarheid & Handhaafbaarheid te vinden. De Effectmeting Uitvoerbaarheid & Handhaafbaarheid is overigens volgens de handleiding aan de orde bij ontwerpregelgeving op nationaal niveau. De afschaffing van de btw-vrijstelling voor kleine zendingen wordt op Europees niveau geregeld, toch kan het geen kwaad de uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid te toetsen aan de hand van dit toetsingskader. Mede doordat er op Europees niveau geen duidelijk toetsingskader te vinden is, waarmee de uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid van de regelgeving getoetst kan worden. De uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid van wetgeving is belangrijk, omdat wetten en regelingen werkbaar moeten zijn voor eenieder die ermee te maken heeft. Zowel voor organisaties binnen de overheid, als ook voor de burgers is deze werkbaarheid belangrijk.¹²⁴ Door meer inzicht in de (neven)effecten kan de kwaliteit van de wetgeving in een vroeg stadium worden beoordeeld en eventueel nog worden verbeterd. Bovendien bevordert een goed beeld van de effecten (en daarmee van de goede en minder goede kanten van een regeling) een evenwichtige besluitvorming en de uiteindelijke doeltreffendheid van de wetgeving. Er bestaat namelijk een nauwe samenhang tussen uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid enerzijds en de eisen van doeltreffendheid en

¹²³ Kenniscentrum Wetgeving en Juridische zaken 2018.

¹²⁴ Kenniscentrum Wetgeving en Juridische zaken 2018, p. 3.

doelmatigheid anderzijds. Wetten kunnen immers alleen aan hun doelstellingen beantwoorden indien er een voldoende mate van uitvoering en handhaving te realiseren valt.¹²⁵

4.1.1 Onderscheid uitvoerbare en handhaafbare wetgeving

Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid hangen onderling nauw met elkaar samen. Ze worden dan ook vaak in één adem genoemd en dienen steeds in hun onderlinge samenhang te worden beoordeeld.¹²⁶ Toch bestaat er wel degelijk verschil tussen beide begrippen. Onder effecten voor uitvoerbaarheid wordt verstaan de gevolgen die de uitvoerende organisaties, maar ook burgers en bedrijven zullen ervaren als zij de nieuwe regelgeving naleven of uitvoeren.¹²⁷ Met effecten voor de handhaafbaarheid wordt bedoeld op de verwachte (extra) handhavingsinspanning die zal moeten worden geleverd als de regelgeving naar verwachting niet spontaan zal worden nageleefd.¹²⁸ Voor dit onderzoek zal het bovenstaande onderscheid tussen uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid worden gehanteerd.

4.1.2 Handleiding uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid van het Kenniscentrum Wetgeving en Juridische zaken

Volgende de handleiding uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid vindt het meten en beoordelen van de effecten voor uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid door betrokkenen plaats in twee fasen.¹²⁹ De eerste fase betreft het stadium waarin beleidsvoornemens tot stand worden gebracht in samenwerking met of door raadpleging van uitvoerders en handhavers. Om in deze fase tijdig inzicht te krijgen in de uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid van de voorgestelde regelgeving zijn verschillende instrumenten beschikbaar, bijvoorbeeld de uitvoeringsanalyse. De tweede fase betreft de fase waarin het beleid of regelgeving voorstel in concept gereed is.¹³⁰ Voor dit onderzoek wordt ervan uitgegaan dat de regelgeving rondom de invoer van kleine zendingen zich in de tweede fase bevindt. De regelgeving is op Europees niveau reeds aangenomen en zal door de nationale wetgever nog moeten worden geïmplementeerd in de nationale wetgeving. Waardoor het vergeleken kan worden met de tweede fase op nationaal niveau. In de tweede fase

¹²⁵ Broeksteeg e.a. 2005 p. 42.

¹²⁶ Broeksteeg e.a. 2005 p. 43.

¹²⁷ Kenniscentrum Wetgeving en Juridische zaken 2018 p. 3.

¹²⁸ Kenniscentrum Wetgeving en Juridische zaken 2018 p. 4.

¹²⁹ Kenniscentrum Wetgeving en Juridische zaken 2018 p. 3.

¹³⁰ Kenniscentrum Wetgeving en Juridische zaken 2018 p. 3.

worden de uitvoerende en handhavende instanties om een oordeel gevraagd over de uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid van het voorstel, dit wordt de Effectmeting Uitvoerbaarheid & Handhaafbaarheid genoemd. Voor dit onderzoek gaat het te ver de uitvoerende en handhavende instanties om hun oordeel te vragen betreffende de nieuwe regelgeving. Daarom worden de vragen op het terrein van handhaving en uitvoering in dit onderzoek, voor deze instanties beantwoord. De toetsing van de (neven)effecten van de voorgenomen regelgeving gebeurt aan de hand van verschillende vragen. In de volgende paragraaf, zal een aantal van deze vragen worden behandeld, toegepast op Richtlijn 2017/2455/EU van de Raad van de Europese Unie.

4.2 Is de nieuwe regelgeving rondom invoer van kleine zendingen uitvoerbaar en handhaafbaar?

In deze paragraaf wordt aan de hand van de Effectmeting Uitvoerbaarheid & Handhaafbaarheid enkele vragen beantwoord, met als doel: het beoordelen van de uitvoerbaarheid en de handhaafbaarheid van de nieuwe regelgeving rondom invoer van kleine zendingen. Volgens de effectmeting is het van belang om allereerst de verschillende doelgroepen en de omvang hiervan in kaart te brengen. De verschillende doelgroepen werden reeds in hoofdstuk drie van dit onderzoek in kaart gebracht waardoor dit niet nog eens zal worden gedaan. Hierdoor zal direct worden gestart met de beantwoording van verschillende vragen om de uitvoerbaarheid van de nieuwe regelgeving rondom de invoer van kleine zendingen te kunnen beoordelen. Waarna de gevolgen van de nieuwe regelgeving voor de handhavingsinzet en de handhavingsbehoefte zal worden beschreven. Tot slot zal de handhaafbaarheid van de regelgeving worden beoordeeld aan de hand van de beantwoording van de vragen. Niet alle vragen die in de Effectmeting Uitvoerbaarheid & Handhaafbaarheid aan bod komen zullen worden beantwoord, slechts de vragen relevant voor dit onderzoek, zullen worden beantwoord. De beantwoording van deze vragen zal leiden tot gekwantificeerde informatie over de beoogde (neven)effecten van de regelgeving voor uitvoerende en handhavende instanties.

4.2.1 Uitvoerbaar?

Om de uitvoerbaarheid van de nieuwe regelgeving te kunnen beoordelen, zullen volgens de Effectmeting Uitvoerbaarheid & Handhaafbaarheid enkele vragen beantwoord moeten worden.¹³¹

Welke organisaties zullen de regelgeving uitvoeren?

Welke organisatie de nieuwe regelgeving rondom invoer van kleine zendingen zal uitvoeren is afhankelijk van de intrinsieke waarde van de goederen die worden ingevoerd. Indien de verkoper gebruik maakt van de OSS-regeling, dan krijgt hij bij de invoer van zijn goederen een vrijstelling en hoeft hij de goederen niet aan te brengen bij de Douane. In zijn OSS-aangifte, die iedere maand moet worden ingediend, geeft hij de btw aan die hij verschuldigd is ter zake van de leveringen in de lidstaten van de Europese Unie waar de goederen na invoer naartoe gaan.¹³² De verantwoordelijkheid rondom het controleren en innen van de btw ligt bij de Belastingdienst. Daarnaast heeft de Belastingdienst, alleen in geval van de OSS-aangifte audit taken. De Douane blijft echter verantwoordelijk voor het toezicht op de veiligheid van de goederen. Wanneer een zending via de ‘terugval procedure’ in een lidstaat van de Europese Unie wordt ingevoerd, doet het post- en koeriersbedrijf een maandaangifte bij de Belastingdienst. De Belastingdienst en de Douane hebben in dat geval vergelijkbare verantwoordelijkheden. Indien een zending een hogere intrinsieke waarde heeft dan 150 euro, dan is een aangifte per zending vereist en heeft de Douane naast de controle van de goederen ook de verantwoordelijkheid om de douanewaarde van de goederen te beoordelen.

Is het voor hen helder wat de opgedragen taak is?

Dit zal afhangen van de inspanning van de Europese Commissie. Op dit moment bestaat slechts een richtlijn aan de hand waarvan de lidstaten van de Europese Unie de regelgeving moeten invoeren.¹³³ In deze richtlijn zijn enkele onduidelijkheden rondom terminologie, zoals bijvoorbeeld de definiëring van de begrippen ‘elektronische interface’ en ‘faciliteren’.¹³⁴ De

¹³¹ Kenniscentrum Wetgeving en Juridische zaken 2018 p. 7.

¹³² Merckx 2018.

¹³³ Richtlijn 2017/2455/EU.

¹³⁴ Aldus ook: VAT Expert Group 2018 en Merckx 2018.

zorgvuldigheid met betrekking tot formulering zal van invloed zijn op de helderheid die de Douane en de Belastingdienst hebben rondom de hen opgedragen taken.

Is de uitvoeringsorganisatie voldoende toegerust voor een doeltreffende uitvoering?

In eerste instantie zou men geneigd zijn te zeggen dat zowel de Douane, als de Belastingdienst voldoende zijn toegerust om de uitvoering doeltreffend te kunnen laten zijn. Echter, de Belastingdienst kampt de laatste jaren met een grote onderbezetting. Staatssecretaris Menno Snel van Financiën schreef dit recent nog aan de Tweede Kamer.¹³⁵ In de brief is te lezen dat er een tekort is aan ongeveer 1200 voltijds medewerkers. Het gaat hier met name om fiscalisten, ICT'ers, accountants en data-analisten. Dit personeelstekort, niet alleen bij de Belastingdienst, maar ook bij de Douane kunnen de uitvoering van de nieuwe regelgeving bemoeilijken. Op dit moment worden er voor de Brexit, die zal plaatsvinden op 29 maart 2019, veel nieuwe personeelsleden geworven door de Douane en de Belastingdienst.¹³⁶ Mijns inziens zijn deze personeelsleden met name in het begin van de Brexit nodig voor het geven van informatie. Daarna zal een gedeelte worden ingezet om de extra controle taken, die voortvloeien uit de Brexit, uit te voeren. Degene die zich met de informatievoorziening hebben beziggehouden, zouden na de eerste periode, kunnen meewerken aan de implementatie van de nieuwe regelgeving rondom invoer van kleine zendingen. Deze implementatie is namelijk pas vanaf 2021. Dit lost een klein gedeelte van het personeelstekort bij de Douane en de Belastingdienst op, maar niet volledig. Ook zal het hierbij afhangen van de hoeveelheid personeelsleden die de Douane en de Belastingdienst aantrekken voor de Brexit.

Wat zijn de ingeschatte kosten, nodig voor de uitvoering?

Zoals eerder beschreven in paragraaf 3.3, zijn de kosten voor alleen de implementatie van artikel 1 van de richtlijn elektronische handel door de Belastingdienst geschat op eenmalig 490.000 euro.¹³⁷ Wat de kosten van de implementatie van artikelen 2 en 3 Richtlijn 2017/2455/EU zullen zijn, waarin de afschaffing van de btw-vrijstelling voor kleine zendingen en de invoering van de nieuwe regelgeving betreffende de invoer van kleine zendingen tot uiting komt, zijn op dit moment nog niet door de Belastingdienst berekend. Naar alle waarschijnlijkheid zullen de kosten

¹³⁵ Kamerbrief voortgang werving Belastingdienst 2018.

¹³⁶ Zoals te lezen op werken.belastingdienst.nl.

¹³⁷ Kamerstukken II 2018/19, 35032, 3 (Memorie van toelichting).

voor de implementatie van artikelen 2 en 3 hoger uitvallen, dan die van artikel 1. Dit is aannemelijk omdat de impact hiervan groter is. Naast de eenmalige kosten voor de implementatie zullen er ook nog kosten aan de uitvoering van de regelgeving verbonden zijn.

Wat zijn de verwachte effecten van de regeling?

Op dit moment wordt er veel fraude gepleegd met de invoer van kleine zendingen. De vraag is of na dat de btw-vrijstelling voor kleine zendingen is afgeschaft, de bedrijven van buiten de Europese Unie wel netjes de juiste waarde van de goederen op het aangiftebiljet zullen vermelden. De maatregelen op het gebied van e-commerce en btw maakt het voor non-EU-ondernemers die de regels na willen leven wel eenvoudiger dan voorheen om aan hun internationale fiscale btw-verplichtingen te voldoen.¹³⁸ Toch blijft het de vraag of voldoende barrières worden opgeworpen om fraude tegen te gaan. De btw-wetgeving inzake e-commerce berust volgens de Europese Rekenkamer in essentie op de bereidheid van bedrijven om zich vrijwillig te registreren en de verschuldigde btw te betalen.¹³⁹ De afschaffing van de btw-vrijstelling voor kleine zendingen betekent daarnaast dat het bedrijfsmodel om grote zendingen op te delen in kleine (het zogenoemde groepage vervoer) en deze via derde landen te laten lopen, niet langer lucratief is.¹⁴⁰ Men moet dan namelijk vanaf de eerste eurocent btw betalen, waardoor met het opsplitsen van de zending, nog slechts het voordeel van onder de OSS regeling vallen kan worden behaald.

4.2.2 Wat zijn de gevolgen van de regelgeving voor de handhavingsinzet en de handhavingsbehoefte?

Om te kunnen beoordelen wat de gevolgen zijn van de regelgeving voor de handhavingsinzet en de handhavingsbehoefte, zullen een aantal vragen beantwoord moeten worden.

Wat is de verwachte mate van spontane naleving?

Onder de huidige regelgeving wordt veel fraude gepleegd met de invoer van kleine zendingen. De vraag is of na dat de btw-vrijstelling voor kleine zendingen is afgeschaft en de invoer van nieuwe regels rondom de invoer van kleine zendingen, bedrijven van buiten de Europese Unie

¹³⁸ Van der Hel-van Dijk & Griffioen 2018.

¹³⁹ Europese Rekenkamer, 2018.

¹⁴⁰ Van der Hel-van Dijk & Griffioen 2018.

wel netjes de juiste waarde op het aangiftebiljet zullen vermelden. Kort gezegd de mate van spontane naleving van deze regelgeving is niet hoog te noemen, als men kijkt naar de huidige situatie. Naar verwachting verschuift overigens het misbruik van de btw-vrijstelling voor kleine zendingen naar de reguliere invoer waarbij zendingen worden aangegeven tegen een te lage douanewaarde en/of onjuiste goederencodes.¹⁴¹

Wat zijn de aspecten die te maken hebben met de omvang en mogelijkheden van controle?

Door de nieuwe regels voor elektronische interfaces zal de Belastingdienst moeten gaan samenwerken met elektronische interfaces om de fiscale e-commerce-risico's adequaat te handhaven.¹⁴² Elektronische interfaces spelen immers een cruciale rol in e-commerce en kunnen (ongewild) een broedplaats voor fiscale fraude vormen, als zij zich niet actief opwerpen voor het tegengaan van non-compliance.¹⁴³ Door de regeling voor elektronische interfaces wordt de Belastingdienst geconfronteerd met minder belastingplichtigen dan wanneer, iedere leverancier aangesloten bij een elektronische interface de aangifte zou moeten verzorgen. Dit verkleint de omvang van het aantal bedrijven dat gecontroleerd zal moeten worden. Een praktisch probleem zo signaleert Lamensch is dat het identificatienummer van de OSS dat elektronische interfaces krijgen toegewezen van de Belastingdienst niet uniek is per zending.¹⁴⁴ Waardoor de elektronische interface geen garantie heeft dat wanneer de leverancier de volgende keer goederen levert aan consumenten, maar dit niet plaatsvindt via de interface, het identificatienummer van de interface niet wordt gebruikt. Of nog erger, dat het identificatienummer wordt doorgespeeld aan anderen die daar misbruik van kunnen maken. Dit maakt de controle voor de Belastingdienst lastiger, omdat ze geen zekerheid hebben dat ze wel met de juiste elektronische interface te maken hebben. Dit zou men kunnen oplossen door het invoeren van een identificatienummer uniek voor ieder bedrijf dat zich registreert voor de OSS en daarnaast een uniek nummer per zending. Daarnaast wordt de controletaak van de Belastingdienst eenvoudiger, door betalingsaanbieders een register bij te laten houden, omdat de Belastingdienst hierdoor eenvoudig de aangegeven waarde kan vergelijken met het werkelijke bedrag dat door de consument is betaald.

¹⁴¹ Van der Hel-van Dijk & Griffioen 2018.

¹⁴² Van der Hel-van Dijk & Griffioen 2018.

¹⁴³ Van der Hel-van Dijk & Griffioen 2018.

¹⁴⁴ Lamensch 2018b.

Welke aspecten hebben te maken met de omvang en mogelijkheden van sancties?

Nederland is een land waar potentieel naast Nederlandse bedrijven ook veel non-EU-bedrijven van de OSS gebruik gaan maken.¹⁴⁵ De verwachting is daarom dat het administratieve toezicht van de verschillende belastingautoriteiten een belangrijke impact zullen hebben op het huidige handhavingsproces van de Belastingdienst. Daarnaast is ook het aspect van belang dat Nederland, niet met alle landen een invorderingsafspraken heeft. Als een ondernemer uit een land waarmee geen invorderingsafspraken is gesloten zich niet registreert voor de OSS, is het bestraffen lastig. Dit wordt echter wel ondervangen door de ‘terugval procedure’.

Zijn de gehanteerde definities voor de onder toezicht staande en de handhavende organisaties, eenduidig, helder en duidelijk afgebakend?

In Richtlijn 2017/2455/EU van de Raad van de Europese Unie zijn op dit moment onduidelijkheden in de definiëring van bepaalde begrippen. Zo is de definiëring van de begrippen ‘elektronische interface’ en ‘faciliteren’ onduidelijk.¹⁴⁶ Deze begrippen zullen door de Europese Commissie en de Raad van de Europese Unie verder moeten worden verduidelijkt.

Hebben de partijen betrokken bij de uitvoering van de regelgeving voldoende controle- en handhavingsmogelijkheden?

Zoals beschreven in subparagraaf 4.2.1, zijn de Douane en de Belastingdienst hier in principe perfect toe in staat. Echter kampen beide organisaties op dit moment met personeelstekort, welke waarschijnlijk gedeeltelijk kunnen worden opgelost, doordat er op dit moment grote wervingscampagnes voor personeel bij zowel de Belastingdienst als de Douane lopen. Om te voorkomen dat een lidstaat het heffingsrecht verliest is een non-EU-ondernemer verplicht een Europese tussenpersoon aan te stellen om hun btw-aangifte te verzorgen.¹⁴⁷ Deze verplichting geldt niet indien een non-EU-ondernemer is gevestigd in een land waarmee de Unie een overeenkomst betreffende wederzijdse bijstand heeft gesloten.¹⁴⁸ Door de overeenkomst

¹⁴⁵ Kamerstukken II 2018/19, 35032, 3 (Memorie van toelichting).

¹⁴⁶ Aldus ook: VAT Expert Group 2018 en Merckx 2018.

¹⁴⁷ Van der Paal, Fouache & Degadt 2017.

¹⁴⁸ Richtlijn 2017/2455/EU p. 2.

betreffende wederzijdse bijstand heeft een lidstaat namelijk bevoegdheden om informatie op te vragen bij de ondernemer.

4.2.3 Handhaafbaar?

Zoals beschreven in subparagraaf 4.1.1, wordt met effecten voor de handhaafbaarheid bedoeld op de verwachte (extra) handhavingsinspanning die zal moeten worden geleverd als de regelgeving naar verwachting niet spontaan zal worden nageleefd.¹⁴⁹ De handhaafbaarheid van de nieuwe regelgeving rondom invoer van kleine zendingen zal worden beoordeeld aan de hand van de beantwoording van onderstaande vraag.

Welke organisaties zullen de regelgeving handhaven en wat is hun oordeel over de handhaafbaarheid, alsook de kosten van de handhaafbaarheid?

De Belastingdienst zal deze nieuwe regelgeving samen met de Douane, moeten gaan handhaven. Over de handhaafbaarheid van de nieuwe regelgeving heeft noch de Douane, noch de Belastingdienst zich reeds uitgelaten. Daarom zullen enkele aspecten die betrekking hebben op de handhaafbaarheid aan bod komen.

Nederland is een land waar potentieel veel non-EU-bedrijven van de OSS gebruik gaan maken. De verwachting is daarom dat de voorstellen inzake het administratieve toezicht van de verschillende belastingautoriteiten een belangrijke impact zullen hebben op het huidige handhavingsproces van de Belastingdienst. Indien de belastingplichtige overigens niet het volledige btw-bedrag dat hij is verschuldigd overmaakt aan de lidstaat van identificatie geldt dat het wel betaalde bedrag naar evenredigheid met de in elke lidstaat verschuldigde belasting aan elke lidstaat wordt overgemaakt.¹⁵⁰ Het gevolg daarvan is dat de belastingplichtige in alle lidstaten waar hij btw is verschuldigd niet heeft voldaan aan zijn betalingsverplichting. Alle lidstaten kunnen daardoor alsnog een naheffingsaanslag en/of boete opleggen. Dit vergroot de handhaafbaarheid van de regelgeving.

¹⁴⁹ Kenniscentrum Wetgeving en Juridische zaken 2018 p. 4.

¹⁵⁰ Merckx 2018.

Op dit moment is het voor belastingautoriteiten een uitdaging om frauduleuze bedrijven op te sporen en te controleren.¹⁵¹ Volgens de Europese Commissie moeten de vereenvoudigingen voor het naleven van de verplichtingen vergezeld gaan van maatregelen of fraude te bestrijden, anders zullen fraudeurs weinig drang voelen om hun houding te veranderen en de btw-verplichtingen na te gaan leven.¹⁵² Door het recente richtlijnvoorstel van de Europese Commissie wordt geprobeerd het probleem van de btw-fraude in e-commerce op te lossen door de samenwerking tussen belastingautoriteiten en betalingsdianstaanbieders te verbeteren.¹⁵³ De reden hiervoor is dat de afgelopen jaren meer dan 90 procent van de online aankopen door Europese klanten werden verricht via een betalingsdianstaanbieder.¹⁵⁴ Deze betalingsdianstaanbieders kunnen door het verstrekken van de informatie over de betalingen de belastingautoriteiten een volledig beeld geven van de online aankopen. De belastingautoriteiten worden hierdoor geholpen bij hun controletaak met betrekking tot de naleving van de btw-verplichtingen inzake de levering van goederen in e-commerce.

De kosten voor de handhaafbaarheid zijn lastig in te schatten. De Europese Commissie stelde in haar voorstel van 2016 dat de btw-inkomsten van de lidstaten in totaal met 7 miljard euro per jaar zullen stijgen.¹⁵⁵ Hoeveel Nederland hier exact van zal ontvangen is niet bekend. De budgettaire gevolgen voor slechts het opstellen van het stelsel met verplichtingen voor betalingsdianstaanbieders wordt op 11.8 miljoen euro geraamd. De jaarlijkse lopende kosten, als dat stelsel eenmaal volledig operationeel is, worden op 4.5 miljoen euro geraamd.¹⁵⁶ Voor nu is het niet in te schatten of de extra inkomsten opwegen tegen de totale extra kosten die de handhaving van alle nieuwe regelgeving met zich mee brengen.

4.3 Tussenconclusie

In dit hoofdstuk stond de volgende deelvraag centraal: wat wordt verstaan onder uitvoerbare en handhaafbare wetgeving en is de nieuwe regelgeving rondom invoer van kleine zendingen

¹⁵¹ Europese Rekenkamer 2018.

¹⁵² COM (2018) 812 Final.

¹⁵³ COM (2018) 812 Final.

¹⁵⁴ DPD group 2017 en International Post Corporation 2016.

¹⁵⁵ COM (2016) 757 Final p. 3.

¹⁵⁶ COM (2018) 812 Final.

uitvoerbaar en handhaafbaar? Onder uitvoerbaarheid wordt verstaan de gevolgen die de uitvoerende organisaties, maar ook burgers en bedrijven zullen ervaren als zij de nieuwe regelgeving naleven of uitvoeren. Met handhaafbaarheid wordt bedoeld op de verwachte (extra) handhavingsinspanning die zal moeten worden geleverd als de regelgeving naar verwachting niet spontaan zal worden nageleefd. De nieuwe regelgeving rondom invoer van kleine zendingen die per 1 januari 2021 zal worden geïmplementeerd in Nederland is naar mijn oordeel uitvoerbaar. Mits de personeelstekorten tegen die tijd bij de Douane en de Belastingdienst grotendeels zijn opgelost. Voor de uitvoering, zijn vooral bij de implementatie veel personeelsleden nodig, met name voor de inrichting van de ICT-systemen en de uitgebreide audit-taken. Ook is toelichting van onduidelijk begrippen in de richtlijn van groot belang. Met name de definiëring van de begrippen ‘elektronische interface’ en ‘faciliteren’ zijn van groot belang.¹⁵⁷ Dit vergroot namelijk de helderheid van de uit te voeren taken van de Douane en de Belastingdienst. Als men kijkt naar de handhaafbaarheid van de nieuwe regelgeving dan is Nederland een land waar potentieel veel non-EU-bedrijven van de OSS gebruik gaan maken. De verwachting is daarom dat de voorstellen inzake het administratieve toezicht van de verschillende belastingautoriteiten een belangrijke impact zullen hebben op het huidige handhavingsproces van de Belastingdienst. De regeling dat alle lidstaten naheffingsaanslagen en/of boetes opleggen, vergroot daarnaast de handhaafbaarheid van de regelgeving. Dit vloeit voort uit de regeling dat indien de belastingplichtige niet het volledige btw-bedrag dat hij is verschuldigd overmaakt aan de lidstaat van identificatie, het wel betaalde bedrag naar evenredigheid met de in elke lidstaat verschuldigde belasting aan elke lidstaat wordt overgemaakt. Het gevolg daarvan is dat de belastingplichtige in alle lidstaten waar hij btw is verschuldigd niet heeft voldaan aan zijn betalingsverplichting. Daarnaast wordt door het recente richtlijnvoorstel van de Europese Commissie geprobeerd het probleem van de btw-fraude in e-commerce op te lossen door de samenwerking tussen belastingautoriteiten en betalingsdienstaanbieders te verbeteren. Betalingsdienstaanbieders kunnen door het verstrekken van de informatie over de betalingen de belastingautoriteiten een volledig beeld geven van de online aankopen. De belastingautoriteiten worden hierdoor geholpen bij hun controletaak. De kosten voor de uitvoering en handhaving zijn lastig in te schatten. Het is zelfs nog niet in te schatten of deze extra inkomsten die worden verwacht opwegen tegen de extra kosten die de uitvoering en handhaving van deze nieuwe regelgeving met zich mee brengen.

¹⁵⁷ Aldus ook: VAT Expert Group 2018 en Merx 2018.

Hoofdstuk 5

In dit hoofdstuk staat de laatste deelvraag centraal: voldoet de wetgeving, na implementatie van Richtlijn 2017/2455/EU van de Raad van de Europese Unie, aan de btw-beginselen? De richtlijn zal worden getoetst aan het neutraliteitsbeginsel en het bestemmingslandbeginsel. Deze toetsing geeft een belangrijk inzicht, omdat hoe meer belastingwetgeving in overeenstemming is met belastingbeginselen, hoe rechtvaardiger die wetgeving is. Via rechtsbeginselen sluit het recht namelijk aan op het rechtvaardigheidsgevoel van de samenleving, waardoor het recht legitimiteit verkrijgt en haar bestaansrecht gewaarborgd blijft.¹⁵⁸

5.1 Is de nieuwe regelgeving in overeenstemming met het bestemmingslandbeginsel?

Zoals beschreven in subparagraaf 2.1.1, houdt het bestemmingslandbeginsel in dat de btw-heffing plaatsvindt in het land waar de goederen en/of diensten uiteindelijk worden geconsumeerd. Dit beginsel vloeit voort uit de gedachte dat de omzetbelasting een verbruiksbelasting is en derhalve dient te worden geheven in, of in ieder geval ten goede te komen aan, het land waar het verbruik van de goederen door de consument plaatsvindt.¹⁵⁹ Echter, het is voor een leverancier in de praktijk vaak moeilijk te bepalen waar een consument het goed gaat verbruiken. Dit komt door de mobiliteit van goederen. Daardoor zorgt het bestemmingslandbeginsel voor een lastige praktische toepasbaarheid in de btw.¹⁶⁰ In dit onderzoek zal slechts de nieuwe regelgeving, die wordt ingevoerd naar aanleiding van de afschaffing van de btw-vrijstelling voor kleine zendingen, worden getoetst aan het bestemmingslandbeginsel. In Richtlijn 2017/2455/EU staan nog meer bepalingen die ook invloed zouden kunnen hebben op het bestemmingslandbeginsel, maar deze worden niet beoordeeld. Doordat er na de afschaffing van de btw-vrijstelling voor kleine zendingen over ieder goed btw moet worden betaald lijkt de nieuwe regelgeving rondom invoer van kleine zendingen op het eerste gezicht te voldoen aan het bestemmingslandbeginsel. In deze paragraaf zal worden beoordeeld of dit ook werkelijk het geval is.

¹⁵⁸ Gribnau 2007.

¹⁵⁹ Van Hilten & Van Kesteren 2017 p. 457.

¹⁶⁰ Blom & van Doornik 2017.

5.1.1 Het OSS-systeem

Indien de lidstaat van invoer en de lidstaat van verbruik twee verschillende lidstaten zijn, zou er een schending van het bestemmingslandbeginsel kunnen ontstaan, omdat daardoor in twee lidstaten btw verschuldigd is. Er wordt dan btw verschuldigd over de levering van het goed en de invoer van datzelfde goed. Wanneer een van de twee niet in aftrek kan worden gebracht ontstaat niet alleen dubbele heffing, maar wordt ook btw afgedragen in een land waar de goederen niet worden verbruikt. Door de Raad van de Europese Unie is dit handig opgelost. Via het OSS-systeem wordt namelijk niet de invoer-btw aangegeven, maar de btw die verschuldigd is wegens een btw-belaste levering in de lidstaat van verbruik van de goederen.¹⁶¹ Dit kan dezelfde lidstaat zijn als de lidstaat van invoer, maar ook een andere lidstaat van de Europese Unie. Indien een ondernemer gebruikmaakt van de OSS krijgt deze bij de invoer van de goederen een vrijstelling.¹⁶² In de aangifte, geeft de ondernemer de btw aan die verschuldigd is ter zake van de leveringen in een lidstaat van de Europese Unie waar de goederen na invoer naartoe gaan. Wanneer gebruik wordt gemaakt van de OSS geldt dan ook dat de plaats van levering de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van de goederen naar de afnemer is.¹⁶³ Ook wanneer een particulier bij de invoeraangifte het identificatienummer voor de OSS van de ondernemer vermeld, kan de particulier door de nieuwe regelgeving een btw-vrijstelling bij invoer verkrijgen. De vraag is of een leverancier het identificatienummer aan particulieren wil verstrekken, omdat er ook misbruik van kan worden gemaakt. Wanneer een particulier daarna iets koopt bij een ondernemer die geen gebruikmaakt van de OSS zou deze het nummer van de leverancier waar men ooit iets heeft gekocht en die wel gebruikmaakt van de OSS kunnen gebruiken. Krijgt de particulier het identificatienummer voor de OSS niet, dan ontstaat een situatie van dubbele heffing en wordt er niet aangesloten bij het bestemmingslandbeginsel. Het is dan ook eenvoudiger om te voorzien in een teruggaafregeling voor de particulier wanneer deze kan bewijzen dat de leverancier de btw heeft voldaan.¹⁶⁴

De nieuwe regelgeving leidt daarnaast tot een situatie van dubbele heffing wanneer geen gebruik wordt gemaakt van de OSS en een particulier degene is die goederen invoert in een andere

¹⁶¹ Lamensch 2018a p. 186–195.

¹⁶² Merkx 2018.

¹⁶³ Richtlijn 2017/2455/EU p. 11.

¹⁶⁴ Merkx 2018.

lidstaat van de Europese Unie.¹⁶⁵ Wanneer de leverancier bijvoorbeeld eerst een levering verricht die belast is in België en de particulier verricht daarna een invoer in Nederland. De Nederlandse invoer-btw kan de particulier niet in aftrek brengen. Eindresultaat: er wordt Belgische btw betaald door de leverancier en Nederlandse invoer-btw door de particulier. In dat geval ontstaat niet alleen dubbele belasting, maar wordt er ook niet aangesloten bij het bestemmingslandbeginsel. België heft dan namelijk, maar België is niet het land waar de goederen worden verbruikt. Een ondernemer kan de invoer-btw in dat geval wel in aftrek brengen.¹⁶⁶

De nieuwe regelgeving geldt ongeacht wie invoert, onder de huidige regelgeving is alleen sprake van een afstandsverkoop indien de leverancier de goederen invoert. Dat betekent dat het toepassingsbereik van de toekomstige regelgeving ruimer is. Dat voorkomt misbruik van de regelgeving, omdat heffing van btw in het land van aankomst van de goederen anders kan worden voorkomen door de particulier te laten invoeren.¹⁶⁷

5.1.2 Regeling rondom elektronische interfaces

De regeling rondom elektronische interfaces heeft geen invloed op het bestemmingslandbeginsel. De verrichtingen tussen een leverancier die goederen verkoopt aan een afnemer via een elektronische interface worden door deze regeling opgesplitst in twee leveringen. De verzending of het vervoer moet worden toegerekend aan de levering van de elektronische interface aan de afnemer.¹⁶⁸ De B2B-levering van de leverancier die goederen via de elektronische interface aan de elektronische interface verkoopt, is vrijgesteld en die leverancier heeft het recht om de door hem betaalde voorbelasting met betrekking tot de aankoop of invoer van de geleverde goederen in aftrek te brengen.¹⁶⁹ Door de B2B-levering vrij te stellen wordt voldaan aan het bestemmingslandbeginsel.

¹⁶⁵ Lamensch 2018a p. 186–195.

¹⁶⁶ Art. 15 lid 1 sub c onder 1 wet OB.

¹⁶⁷ Merckx 2018.

¹⁶⁸ COM (2018) 819 Final p. 3.

¹⁶⁹ COM (2018) 819 Final p. 3/4.

5.1.3 Regeling voor post- en koeriersbedrijven

Indien gebruik wordt gemaakt van de regeling voor post- en koeriersbedrijven voor de invoer van goederen wordt de aangifte en de betaling van btw gedaan in de lidstaat waar de verzending of het vervoer wordt beëindigd.¹⁷⁰ Post- en koeriersbedrijven mogen een maandaangifte doen en hierbij wordt ook aangesloten bij het bestemmingslandbeginsel, omdat btw door post- en/of koeriersbedrijf wordt afgedragen in het land waar de goederen aankomen.

5.2 Is de nieuwe regelgeving in overeenstemming met het neutraliteitsbeginsel?

Zoals beschreven in subparagraaf 2.1.2, is externe neutraliteit het meest relevant bij regelgeving rondom invoer van kleine zendingen. Externe neutraliteit wil zeggen dat de concurrentieverhoudingen tussen ondernemers binnen en buiten een lidstaat neutraal moeten zijn.¹⁷¹ Het zou niet moeten uitmaken vanuit welk land een consument een product aanschaft. Door afschaffing van de btw-vrijstelling voor kleine zendingen wordt volgens Merx meer gelijkheid gecreëerd tussen ondernemers uit de Europese Unie en non-EU-ondernemers.¹⁷² Daarmee wordt bedoeld op het concurrentienadeel van ondernemers uit de Europese Unie dat wordt opgeheven. Daarnaast zorgt volgens Merx het openstellen van de OSS voor non-EU-ondernemers met een btw-registratie in de Europese Unie voor betere compliance van non-EU-ondernemers.¹⁷³ Door deze verbeterde compliance is er meer neutraliteit tussen goederen die worden gekocht via een webshop uit een derde land en goederen uit Nederland.

Naar mijn mening wordt er echter met de nieuwe regelgeving een concurrentienadeel voor non-EU-ondernemers gecreëerd. Dit nadeel voor non-EU-bedrijven wordt door de Europese Unie als niet relevant geacht, omdat zij voor het neutraliteitsbeginsel alleen naar belangen van inwoners van de Europese Unie kijken. Het concurrentienadeel bestaat allereerst, omdat EU-ondernemers gebruik kunnen maken van het drempelbedrag van 10.000 voor afstandsverkopen.¹⁷⁴ Non-EU-ondernemers kunnen geen gebruikmaken van deze afstandsverkopenregeling waarbij de btw

¹⁷⁰ Richtlijn 2017/2455/EU p. 14.

¹⁷¹ Van Hilten & Van Kesteren 2014 p. 57.

¹⁷² Merx 2017.

¹⁷³ Merx 2017.

¹⁷⁴ Lamensch 2017 p. 143.

wordt geven in het land van de vestiging van de ondernemer en niet het land van de aankomst van de goederen. Door de tariefverschillen binnen de Europese Unie leidt dit tot een concurrentienadeel voor non-EU-ondernemers. Daarnaast hebben de lidstaten, via een kan-bepaling in Richtlijn 2017/2455/EU, de mogelijkheid om van non-EU-ondernemers altijd het standaardtarief te heffen. Zij kunnen dan geen gebruikmaken van het verlaagde tarief.¹⁷⁵ Wanneer lidstaten dit implementeren in hun wetgeving worden producten gekocht buiten de Europese Unie, waarop het verlaagde tarief in nationaal verband van toepassing zou zijn, duurder. Hierin is een ook concurrentienadeel voor non-EU-ondernemers te ontdekken. De lidstaten van de Europese Unie zouden het concurrentienadeel voor non-EU-ondernemers kunnen verminderen door het verlaagde btw-tarief ook voor non-EU-ondernemers toe te staan. Met andere woorden, geen gebruik te maken van de kan-bepaling. Tot slot is er ook een de facto verschillende behandeling van non-EU-ondernemers afhankelijk van hun grote. De kosten van de registratie voor de OSS en de verplichting om een tussenpersoon aan te stellen, betekent dat alleen grote ondernemingen mogelijkheden hebben zich te registreren. Een non-EU-ondernemer is verplicht een Europese tussenpersoon aan te stellen om hun btw-aangifte te verzorgen. Deze verplichting geldt niet indien een non-EU-ondernemer is gevestigd in een land waarmee de Unie een overeenkomst betreffende wederzijdse bijstand heeft gesloten.¹⁷⁶ Door de overeenkomst betreffende wederzijdse bijstand heeft een lidstaat namelijk bevoegdheden om informatie op te vragen bij de ondernemer. In beginsel maakt de afschaffing van de btw-vrijstelling voor kleine zendingen de regelgeving neutraler. De invoering van nieuwe regelgeving rondom de invoer van kleine zendingen, met enkele gebreken, leidt tot een concurrentienadeel voor non-EU-ondernemers.

5.3 Tussenconclusie

In dit hoofdstuk stond de laatste deelvraag centraal: voldoet de wetgeving, na implementatie van Richtlijn 2017/2455/EU van de Raad van de Europese Unie, aan de btw-beginselen? In de eerste paragraaf is bekeken of de nieuwe regelgeving, die voortvloeit uit de afschaffing van de btw-vrijstelling voor kleine zendingen in overeenstemming is met het bestemmingslandbeginsel. Doordat na de afschaffing van de btw-vrijstelling voor kleine zendingen over ieder goed dat

¹⁷⁵ Lamensch 2017 p. 143.

¹⁷⁶ Van der Paal, Fouache & Degadt 2017.

ingevoerd wordt in de Europese Unie btw betaald, wordt op het eerste gezicht voldaan aan het bestemmingslandbeginsel. Echter daarop bestaan twee uitzonderingen in de nieuwe regelgeving. Wanneer een particulier het identificatienummer voor de OSS van de leverancier niet krijgt, dan wordt niet aangesloten bij het bestemmingslandbeginsel. Als oplossing hiervoor zou men kunnen voorzien in een teruggaafregeling voor de particulier wanneer deze kan bewijzen dat de leverancier de btw heeft voldaan. De nieuwe regelgeving leidt daarnaast tot een situatie van dubbele heffing wanneer geen gebruik wordt gemaakt van de OSS en een particulier is degene die goederen invoert in een andere lidstaat van de Europese Unie. Ook dit zou kunnen worden opgelost door een teruggaafregeling voor particulieren wanneer deze kan bewijzen dat de leverancier de btw heeft voldaan. Wanneer er gebruik wordt gemaakt van de een elektronische interface of de regeling voor post- en koeriersbedrijven, wordt voldaan aan het bestemmingslandbeginsel. Vervolgens werd in de tweede paragraaf ingegaan op de vraag of de nieuwe regelgeving rondom de invoer van kleine zendingen in overeenstemming is met het neutraliteitsbeginsel. Op het eerste gezicht lijkt dit het geval. Het concurrentienadeel voor ondernemers uit de Europese Unie wordt namelijk opgeheven. Echter het concurrentienadeel voor non-EU-ondernemers wordt vergroot door de nieuwe regelgeving. Dit concurrentienadeel zou kunnen worden verminderd door het verlaagde tarief ook voor non-EU-ondernemers toe te staan. Mede gegeven het feit dat het een illusie is om te veronderstellen dat welke belasting dan ook absoluut neutraal, zou kunnen zijn. Zijn de volgende inperkingen van het neutraliteitsbeginsel te verdedigen. Zo is bijvoorbeeld de verplichting om een tussenpersoon aan te stellen voor non-EU-ondernemers uit een land waarmee Europa geen overeenkomst betreffende wederzijdse bijstand heeft gesloten, een logische. Door de overeenkomst betreffende wederzijdse bijstand heeft een lidstaat namelijk bevoegdheden om informatie op te vragen bij een ondernemer. Wanneer deze bevoegdheden niet aanwezig zijn wordt de controletaak van de belastingdienst te veel bemoeilijkt. Ook het gegeven dat non-EU-ondernemers geen gebruik kunnen maken van de afstandsverkoopregeling lijkt proportioneel te zijn. Wanneer dit zou open staan voor non-EU-ondernemers, zou er namelijk eenvoudig misbruik van kunnen worden gemaakt, omdat de non-EU-ondernemers flexibeler zijn. Zij kunnen namelijk op eenvoudige wijze een land kiezen waarin ze zich willen registreren, terwijl bedrijven uit de Europese Unie meer gebonden zijn aan een bepaalde lidstaat.

Hoofdstuk 6: Conclusie

In dit hoofdstuk zal eerst een antwoord op de hoofdvraag worden geformuleerd. Waarna zal worden afgesloten met een aanbevelingen voor toekomstig onderzoek.

6.1 Antwoord op de hoofdvraag

In dit onderzoek is gezocht naar een antwoord op de hoofdvraag: is de nieuwe regelgeving rondom invoer van kleine zendingen uitvoerbaar en handhaafbaar en voldoet deze regelgeving aan de beginselen van de btw?

De nieuwe regelgeving rondom invoer van kleine zendingen blijkt uitvoerbaar te zijn, mits de personeelstekorten bij de Douane en de Belastingdienst tegen de tijd van invoering zijn opgelost. Daarnaast is het voor de uitvoerbaarheid van groot belang dat een aantal begrippen in Richtlijn 2017/2455/EU wordt verduidelijkt. Op dit moment bestaan er namelijk nog enkele onduidelijkheden rondom de invulling van begrippen in deze richtlijn. Met name de definiëring van de begrippen ‘elektronische interface’ en ‘faciliteren’ zijn van groot belang. Als men kijkt naar de handhaafbaarheid van de nieuwe regelgeving dan is Nederland een land waar potentieel veel non-EU-bedrijven van de OSS gebruik gaan maken. De verwachting is daarom dat de voorstellen inzake het administratieve toezicht, een belangrijke impact zullen hebben op het huidige handhavingsproces van de Belastingdienst. De regeling dat alle lidstaten alsnog een naheffingsaanslag en/of boete opleggen, vergroot daarnaast de handhaafbaarheid van de regelgeving. Dit vloeit voort uit de regeling dat indien de belastingplichtige niet het volledige btw-bedrag dat hij is verschuldigd overmaakt aan de lidstaat van identificatie, het wel betaalde bedrag naar evenredigheid met de in elke lidstaat verschuldigde belasting aan elke lidstaat wordt overgemaakt. Het gevolg daarvan is dat de belastingplichtige in alle lidstaten waar hij btw is verschuldigd niet heeft voldaan aan zijn betalingsverplichting. Daarnaast wordt door het recente richtlijnvoorstel van de Europese Commissie geprobeerd het probleem van de btw-fraude in e-commerce op te lossen door de samenwerking tussen belastingautoriteiten en betalingsdienaars te verbeteren.

Doordat na de afschaffing van de btw-vrijstelling voor kleine zendingen over ieder goed dat ingevoerd wordt in de Europese Unie btw wordt betaald, wordt op het eerste gezicht voldaan aan

het bestemmingslandbeginsel. Echter daarop bestaan twee uitzonderingen in de nieuwe regelgeving. Wanneer een particulier het identificatienummer voor de OSS van de leverancier niet verkrijgt, dan wordt niet aangesloten bij het bestemmingslandbeginsel. De nieuwe regelgeving leidt daarnaast tot een situatie van dubbele heffing wanneer geen gebruik wordt gemaakt van de OSS en een particulier is degene die goederen invoert in een andere lidstaat van de Europese Unie. Beide problemen zouden kunnen worden opgelost door het invoeren van een teruggaafregeling voor particulieren wanneer deze kan bewijzen dat de leverancier de btw heeft voldaan. Het neutraliteitsbeginsel wordt met de nieuwe regelgeving op wereldniveau niet gerespecteerd, omdat non-EU-bedrijven een nadeel hebben ten opzichte van bedrijven gevestigd in lidstaten van de Europese Unie. Dit nadeel voor non-EU-bedrijven wordt door de Europese Unie als niet relevant geacht, omdat zij voor het neutraliteitsbeginsel alleen naar belangen van de Europese Unie kijken. De lidstaten van de Europese Unie zouden het concurrentienadeel voor non-EU-ondernemers kunnen verminderen door het verlaagde btw-tarief ook voor non-EU-ondernemers toe te staan. Met andere woorden, geen gebruik te maken van de kan-bepaling die hierover in Richtlijn 2017/2455/EU is opgenomen. Mede gegeven het feit dat het een illusie is om te veronderstellen dat welke belasting dan ook absoluut neutraal, zou kunnen zijn. Zijn de volgende inperkingen van het neutraliteitsbeginsel te verdedigen. De verplichting om een tussenpersoon aan te stellen voor non-EU-ondernemers uit een land waarmee Europa geen overeenkomst betreffende wederzijdse bijstand heeft gesloten, is een logische. Door de overeenkomst betreffende wederzijdse bijstand heeft een lidstaat namelijk bevoegdheden om informatie op te vragen bij een ondernemer. Wanneer deze bevoegdheden niet aanwezig zijn wordt de controletaak van de belastingdienst te veel bemoeilijkt. Ook het gegeven dat non-EU-ondernemers geen gebruik kunnen maken van de afstandsverkopenregeling lijkt proportioneel te zijn. Dit leidt namelijk sowieso slechts tot een gering voordeel voor bedrijven. Wanneer de afstandsverkopenregeling open zou staan voor non-EU-ondernemers, zou er namelijk eenvoudig misbruik van kunnen worden gemaakt, omdat de non-EU-ondernemers flexibeler zijn. Zij kunnen namelijk op eenvoudige wijze een land kiezen waarin ze zich willen registreren, terwijl bedrijven uit de Europese Unie meer gebonden zijn aan een bepaalde lidstaat.

6.2 Aanbevelingen voor toekomstig onderzoek

De Europese Commissie zal constante monitoring moeten uitvoeren om na te gaan of de opbrengsten van de nieuwe regelgeving rondom de invoer van kleine zendingen opwegen tegen de kosten van de implementatie en uitvoering van de regelgeving. De kans bestaat namelijk dat de kosten hoger zullen zijn dan de opbrengsten die de nieuwe regelgeving zullen opleveren. Door constante monitoring kan dit in een vroeg stadium worden ondervangen. Daarnaast is het aan te bevelen verder onderzoek te doen naar de mogelijkheden voor het invoeren van een teruggaafregeling voor particulieren wanneer deze kan bewijzen dat de leverancier de btw heeft voldaan. In plaats van de regeling dat de particulier het identificatienummer van de leverancier moet vermelden. Ook voor gevallen waarbij wordt ingevoerd door een particulier nadat een leverancier goederen heeft geleverd, wanneer deze niet geregistreerd is voor de OSS, is onderzoek naar de invoering van een teruggaafregeling aanbevelenswaardig.

Literatuurlijst

Regelgeving en parlementaire stukken

COM (2016) 757 Final

COM (2016) 757 Final, *Modernisering van de btw voor grensoverschrijdende b2c-e-commerce.*

COM (2018) 812 Final

COM (2018) 812 Final, *Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de invoering van bepaalde voorschriften voor betalingsdienstaanbieders.*

COM (2018) 819 Final

COM (2018) 819 Final, *Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 wat betreft de bepalingen inzake afstandsverkopen en bepaalde binnenlandse leveringen van goederen.*

Europese Commissie 2013

Europese Commissie, *Gids voor het mini-éénloketsysteem van de btw.* Opgehaald van: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/one-stop-shopguidelines_nl.pdf, 23 oktober 2013.

Europese Commissie 2017

Europese Commissie *MEMO/16/3746. Modernising VAT for e-commerce: Question and Answer*, Brussel: Europese Commissie 5 december 2017.

Europese Rekenkamer 2018

Europese Rekenkamer, *achtergrond document, Collection of VAT and customs duties on cross-border e-commerce*, juli 2018.

EU VAT Forum 2018

EU VAT Forum Sub group on eCommerce, *Consolidated report on cooperation between Member States and businesses in the field of ecommerce/modern commerce*, 12 maart 2018. Opgehaald van: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vatreports-published_en

Handboek Douane

Handboek Douane geldig vanaf 1 mei 2016, (online publiek).

Kamerbrief voortgang werving Belastingdienst 2018

Kamerbrief voortgang werving Belastingdienst 17 oktober 2018 2018-0000176229.

Kamerstukken II 2017/22 112, 2279

Kamerstukken II 2017/22 112, 2279, Gepubliceerd op 18 januari 2017.

Kamerstukken II 2018/19, 35032, 3 (Memorie van toelichting)

Kamerstukken II 2018/19, 35032, 3. (Memorie van toelichting) Wet implementatie artikel 1 richtlijn elektronische handel. V-N 2018/52.18.

Kenniscentrum Wetgeving en Juridische zaken 2018

Kenniscentrum Wetgeving en Juridische zaken, *Handleiding uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid (U&H)*, Den Haag: Ministerie van Justitie en Veiligheid 2018.

Richtlijn 83/181/EEG

Richtlijn 83/181/EEG van de Raad van 28 maart 1983 houdende bepaling van de werkingssfeer van artikel 14, lid 1, sub d), van Richtlijn 77/388/EEG met betrekking tot de vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde voor de definitieve invoer van bepaalde goederen (PbEU 1983, L 105).

Richtlijn 2006/112/EG

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU 2006, L 347).

Richtlijn 2009/132/EG

Richtlijn 2009/132/EG van de Raad van 19 oktober 2009 houdende bepaling van de werkingssfeer van artikel 143, onder b) en c), van Richtlijn 2006/112/EG met betrekking tot de vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde voor de definitieve invoer van bepaalde goederen (PbEU 2009, L 292).

Richtlijn 2017/2455/EU

Richtlijn 2017/2455/EU van de Raad van 5 december 2017 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG en Richtlijn 2009/132/EG wat betreft bepaalde btw- verplichtingen voor diensten en afstandsverkopen van goederen (PbEU 2017, L 348).

SWD/2016/382 final

SWD/2016/382 final, werkdocument van de diensten van de Commissie samenvatting van de effectbeoordeling bij de voorstellen voor een richtlijn van de Raad, een uitvoeringsverordening van de Raad en een verordening van de Raad betreffende de modernisering van de btw voor grensoverschrijdende b2c-e-commerce.

SWD (2016) 379 final

SWD (2016) 379 final, Commission staff working document: impact assessment.

VAT Expert Group 2018

VAT Expert Group 2018, *18th meeting VEG NO 067*, 5 February 2018.

Verordening (EG) 1186/2009

Verordening (EG) 1186/2009 van de Raad van 16 november 2009 betreffende de instelling van een communautaire regeling inzake douanevrijstellingen (PbEG 2009, L 324/23).

Verordening (EU) 904/2010

Verordening (EU) 904/2010 van de Raad van 7 oktober 2010 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (*PbEU* 2010, L 268).

Verordening (EU) 282/2011

Verordening (EU) 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (herschikking) (PbEU 2011, L 77).

Verordening (EU) 2018/1541

Verordening (EU) 2018/1541 van de Raad van 2 oktober 2018 tot wijziging van de Verordeningen (EU) nr. 904/2010 en (EU) 2017/2454 wat betreft maatregelen ter versterking van de administratieve samenwerking op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (*PbEU* 2018, L 259).

Verslag II 2017, 21501-07

Verslag II 2017, 21501-07, Vastgesteld op 31 oktober 2017.

Jurisprudentie

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

HvJ EU 19 september 2000, C-454/98 (Schmeink & Strobel), V-N 2000/47.16.

HvJ EU 22 mei 2008, C-162/07 (Ampliscientifica)

HvJ EU 22 mei 2008, C-162/07 (Ampliscientifica), V-N 2008/25.20.

HvJ EU 2 juli 2009, C-7/08 (Har Vaessen Douane Service BV)

HvJ EU 2 juli 2009, C-7/08 (Har Vaessen Douane Service BV), BNB 2010/168.

HvJ EU 3 mei 2012, C-520/10 (Lebara)

HvJ EU 3 mei 2012, C-520/10, (Lebara), ECLI:EU:C:2012:264.

Boeken

Beelen e.a. 2013

S.T.M. Beelen e.a., *Cursus Belastingrecht Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2013.

Blom & Van Doornik 2017

L.L.C. Blom, E.M. van Doornik, *BTW en internationaal goederenverkeer*, Deventer: Wolters Kluwer 2017.

Broeksteeg e.a. 2005

J.L.W. Broeksteeg, E.M.J. Hardy, S. Klosse, M.G.W.M. Peeters & L.F.M. Verhey, *Zicht op wetgevingskwaliteit een onderzoek naar de wetgevingsadvisering van de Raad van State*, Meppel: Boom 2005.

Denie 1987

A.H.R.M. Denie, *De overheid in de omzetbelasting* (diss. Leiden), Deventer: Kluwer 1987.

Gribnau 2007

J.L.M. Gribnau, *Belastingrecht en rechtsbeginselen*, in: J.L.M. Gribnau, *Bijdragen aan een rechtvaardige belastingheffing*, Amersfoort: SDU Fiscale en Financiële Uitgevers 2007, p. 55-65.

Kreijveld 2014

M. Kreijveld, *De kracht van platformen*, Deventer: Vakmedianet 2014.

Tuk 1970

C.P. Tuk, *Wet op de omzetbelasting 1968*, Deventer: Kluwer 1970.

Van Hilten 2010

M.E. van Hilten, *Over de neutraliteit van de omzetbelasting en het hellend vlak van de uitzonderingen* (oratie Amsterdam VU), Deventer: Kluwer 2010.

Van Hilten & Van Kesteren 2017

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

Artikelen**Beelen 2010**

S.T.M. Beelen, *Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt*, (Fiscale Monografieën nr. 134) (diss. Rotterdam), Deventer: Kluwer 2010.

DPD group 2017 en International Post Corporation 2016

DPD group, *E-shopper barometer 2017*, opgehaald van:

https://www.dpd.com/be/business_customers/dpd_insights/e_shopper_barometer_2017 en de International Post Corporation, *e-Commerce logistics and delivery*, eCom21 2016.

Europese Commissie - Persbericht, 1 december 2016

Europese Commissie - Persbericht, *Commissie komt met nieuwe btw-regels ter ondersteuning van e-commerce- en online bedrijven in de EU*, Brussel, 1 december 2016.

EY 2018

Ernst en Young, *New EU VAT rules simplify VAT for e-commerce*, Indirect Tax Alert Master, 29 maart 2018.

GfK 2017

GfK, *Thuiswinkel Markt Monitor vierde kwartaal 2017*, maart 2018 (online).

Groothuis, Boot & Gabriner 2015

A. Groothuis, J. Boot & R. Gabriner, *Onderzoeksrapport online handelsplatformen, Hoe kunnen retailers inspelen op de groei van handelsplatformen?* (online) Eurogroup Consulting 2015.

Helmus, Smulders & Van der Zee 2006

S. Helmus, A. Smulders & F. van der Zee, *ICT veiligheidsbeleid in Nederland – Analyse en overwegingen bij herijking*. Den Haag: TNO/ Ministerie van Economische Zaken 2006.

Hints a.e.a. 2014

J. Hints, S. Mohanty, V. Tsikolenko, B. Ivens, A. Leischnig, P. Kähäri, A. Hameri, & O.J. Cadot, *The import VAT and duty de-minimis in the European Union – Where should they be and what will be the impact?* Gezamenlijk onderzoek van de Universiteit van Lausanne en de Universiteit van Bamberg 2014.

Kunze 2012

K. Kunze, *De telefoon in fiscalibus: Momenteel kan met het door u gekozen nummer geen verbinding worden gemaakt*. TBF 2012/7

Lamensch 2017

M. Lamensch, *European Commission's New Package of Proposals on E-commerce: A Critical Assessment*. International VAT Monitor maart/april 2017, p. 137-146.

Lamensch 2018a

M. Lamensch, *Adoption of the E-Commerce VAT Package: The Road Ahead Is Still a Rocky One*, *EC Tax Review*, 2018, volume 27, Issue 4, pp. 186–195.

Lamensch 2018b

M. Lamensch, *European Union – Rendering Platforms Liable to Collect VAT and Pay VAT on B2C-imports: A Silver Bullet?*, *IVM* 2018, nr. 2.

Merkx 2013

M.M.W.D. Merckx, *Opnieuw uitvoerige 'uitvoering' nodig in de BTW*, *Weekblad Fiscaal Recht* 2014/1315.

Merkx 2017

M.M.W.D. Merckx, *Nieuwe plannen voor BTW en e-commerce: eenvoudig, neutraal en minder verlies aan belastinginkomsten?* *Weekblad Fiscaal Recht* 2017/59.

Merkx 2018

M.M.W.D. Merckx, *Nieuwe btw-regels voor e-commerce*, *Weekblad Fiscaal Recht* 2018/146.

Niemeijer & Klein Haarhuis, *Recht der werkelijkheid* 2008, afl. 2, p. 9-35.

E. Niemeijer & C. Klein Haarhuis, *Wetten in werking. Over interventies, werking, effectiviteit en context*, *Recht der werkelijkheid* 2008, afl. 2, p. 9-35.

Trenta 2018

C. Trenta, *European VAT and the digital economy: recent developments*. *eJournal of Tax Research* 2018.

Van der Bruggen 2015

M. van der Bruggen. *Een beschouwing van de ontwikkeling van het Internet en cybercriminaliteit en de gevolgen hiervan voor (de internationale bestrijding van) digitale kinderporno*. *Tijdschrift voor Criminologie* 2015, afl. 2.

Van der Hel-van Dijk & Griffioen 2018

E.C.J.M. van der Hel-van Dijk & M.A. Griffioen, *Onlineplatformen: marktplaats voor fiscale fraude?*, Weekblad Fiscaal Recht 2018/120.

Van der Paal, Fouache & Degadt 2017

J. van der Paal, B. Fouache & C. Degadt 2017 *EU ECOFIN Council adopts VAT eCommerce package*. VAT alert Belgium 2017.

Wolf 2017

R. Wolf. *Een online BTW-revolutie?* Taxence, 10 januari 2017.

Websites**PostNL.nl**

<https://www.postnl.nl/ontvangen/pakket-ontvangen/pakket-uit-het-buitenland/>, geraadpleegd op 10-11-2018.

Werken.belastingdienst.nl

<https://werken.belastingdienst.nl/fitvoorbrexit>, geraadpleegd op 10-01-2018.