

**Erasmus Universiteit Rotterdam**

*Erasmus School of Economics*

*Bachelorscriptie Fiscale Economie*

## **Btw-carrouselfraude**

Naam student: Aymen Smaal

Studentnummer: 510858

Begeleider: R.N.F. Zuidgeest

Tweede beoordelaar: P.C.J. Oerlemans

Datum definitieve versie: 20 juli '21

*Het geschrevene in deze scriptie is de opvatting van de auteur en niet noodzakelijk die van de begeleider, tweede beoordelaar, Erasmus School of Economics of Erasmus Universiteit Rotterdam.*

## Inhoud

Afkortingenlijst.....	4
Hoofdstuk 1- Inleiding .....	5
1.1- Aanleiding onderzoek.....	5
1.2- Probleemstelling .....	7
1.3- Doelstelling en verantwoording van de opzet van het onderzoek .....	8
Hoofdstuk 2- Doel en strekking van de Europese omzetbelasting .....	9
2.1- Inleiding.....	9
2.2- Geschiedenis van de omzetbelasting.....	9
2.3 - Systeem van de omzetbelasting.....	12
2.3.1- Belastbare prestaties.....	12
2.3.2- Vrijgestelde prestaties.....	13
2.4 - Bestemmingslandbeginsel.....	13
2.5 -Kernbegrippen in de omzetbelasting.....	14
2.5.1-Inleiding.....	14
2.5.2 -Belastingplichtige .....	14
2.5.3- Belastbare handelingen.....	15
2.5.4- Plaats van levering en verschuldigheid .....	16
2.5.4.1 - <i>Inleiding</i> .....	16
2.5.4.2 - <i>Het leveren van goederen.</i> .....	16
2.5.4.3- <i>Het verrichten van diensten</i> .....	17
2.5.4.4- <i>Intracommunautaire verwerving van goederen.</i> .....	17
2.5.4.5- <i>Plaats en verschuldigheid bij invoer van goederen.</i> .....	18
2.5.5- Aftrek.....	18
2.6 - Rechtsbeginselen .....	19
2.6.1- Inleiding.....	19
2.6.2 - Fiscale neutraliteit.....	19
2.6.3- Eenvoudbeginsel .....	20
2.6.4- Rechtszekerheidsbeginsel .....	20
2.7- Tussenconclusie .....	21
Hoofdstuk 3- Btw-carrousel fraude.....	22
3.1- Inleiding.....	22
3.2- Werking van btw-carrousel fraude .....	22
3.3- Financiële omvang van btw-carrousel fraude.....	25
3.4 - Jurisprudentie over de aanpak van btw-carrousel fraude .....	26
3.4.1- Inleiding.....	26

3.4.2 -Toepassing van het btw-aftrekrecht .....	26
3.4.3- Toepassing van het nultarief op de ICL .....	27
3.4.4 - Norm ‘wist of behoorde te weten’ .....	28
3.5- Huidige aanpak in de BTW-richtlijn en Wet OB 1968 .....	29
3.5.1- Inleiding .....	29
3.5.2- Huidige aanpak op Europees niveau .....	29
3.5.2.1- <i>Informatie-uitwisseling</i> .....	29
3.5.2.2- <i>Richtlijnbe­paling voor een tijdelijke verleggingsregeling</i> .....	31
3.5.2.3- <i>Pilot met een algemene verleggingsmaatregel</i> .....	32
3.5.2.4- <i>VAT Action Plan</i> .....	33
3.5.3- Huidige aanpak in Nederland .....	34
3.5.3.1- <i>Hoofdelijke aansprakelijkheid afnemer</i> .....	34
3.5.3.2- <i>Tijdelijke verleggingsregeling</i> .....	35
3.6- Tussenconclusie .....	36
Hoofdstuk 4- Alternatieve technologische bestrijdingsmiddelen .....	37
4.1- Inleiding .....	37
4.2- iVAT als bestrijdingsmiddel .....	39
4.3- DICE-systeem als bestrijdingsmiddel .....	40
4.5- Blockchaintechnologie .....	43
4.5.1- Inleiding .....	43
4.5.2- Vereisten voor blockchaintechnologie .....	43
4.5.3- Blockchaintechnologie als middel ter bestrijding van carrouselfraude .....	44
4.6- Tussenconclusie .....	46
Hoofdstuk 5- Conclusie .....	48
Literatuurlijst .....	53

## Afkortingenlijst

Art.	Artikel
btw	Belasting over de Toegevoegde Waarde
BTW-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.
B2B	business to business
B2C	business to consument
DICE	Digital Invoice Customs Exchange
EC	Europese Commissie
EEG	Europese Economische Gemeenschap
EU	Europese Unie
HvJ	Hof van Justitie
ICL	Intracommunautaire levering
ICV	Intracommunautaire verwerving
ICT	Intracommunautaire transacties
ICP	Intracommunautaire prestaties
IW	Invorderingswet 1990
MOSS	Mini One Stop Shop
iVAT	Intelligent VAT
Wet OB 1968	Wet op de omzetbelasting 1968

# Hoofdstuk 1- Inleiding

## 1.1- Aanleiding onderzoek

Bij handel tussen ondernemers uit verschillende landen van de Europese Unie (hierna: EU) is het tarief van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: btw) gelijk aan 0%. Een dergelijke grensoverschrijdende transactie tussen ondernemers in de EU die belast is met een nul procent tarief, wordt een intracommunautaire levering (hierna: ICL) genoemd. Als de afnemer de goederen heeft ontvangen in het land van aankomst, wordt dit aangemerkt als een intracommunautaire verwerving (hierna: ICV). De goederen worden belast met het toepasbare tarief in deze EU-lidstaat. De regeling is zowel opgenomen in de Europese BTW-richtlijn<sup>1</sup> als in het hoofdstuk IIA van de Wet op Omzetbelasting.<sup>2</sup> De reden voor het systeem van een ICL en ICV is dat in de eerste plaats de Europese landen veel onmacht hebben gekend om het oorsprongsbeginsel door te voeren. Dit beginsel houdt in dat de belasting geheven wordt over de verwerving van goederen in het land van aankoop.<sup>3</sup> Daarnaast vormt het systeem van de ICL en ICV een enorme verlichting voor ondernemers. Het voorkomt veel praktische en administratieve verplichtingen, zoals btw-registratie van een ondernemer in een ander land. Indirect zou dit een belemmering kunnen zijn voor de handel tussen ondernemers in verschillende landen. Aan de hand van het volgende voorbeeld kan een ICL en ICV makkelijker worden weergegeven:

*Ondernemer A gevestigd in Frankrijk levert goederen aan ondernemer B die zelfstandig een bedrijf uitoefent in Nederland. Deze grensoverschrijdende levering zal belast zijn met een nultarief en is een ICL. De Franse ondernemer brengt door toepassing van het nultarief per saldo geen Franse btw in rekening en hoeft deze dus ook niet af te dragen. De Nederlandse ondernemer betaalt ter zake van de ICV wel 21% Nederlandse btw over de prijs van het ontvangen goed, maar krijgt deze belasting via het aftrekrecht terug van de Belastingdienst.*

In het bovenstaande voorbeeld verloopt alles volgens de verdragen<sup>4</sup> en de wetgeving van de omzetbelasting. Echter, in een rapport van de Europese Commissie (hierna: EC) is beschreven dat landen van de EU 140 miljard euro aan btw-inkomsten zijn verloren in 2018 als gevolg van belastingfraude, belastingontduiking, faillissementen en financiële insolventie.<sup>5</sup> Een groot deel van het verlies van de btw-inkomsten wordt volgens de EC veroorzaakt door

---

<sup>1</sup> Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

<sup>2</sup> 17a t/m 17h Wet op de Omzetbelasting 1969.

<sup>3</sup> Tweede Richtlijn BTW 67/228/EEG.

<sup>4</sup> Artikel 227 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, Rome, 25-03-1957.

<sup>5</sup> European Commission, "Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States". 2020

het fraudeleus handelen van ondernemers. Een van de vormen van dit fraudeleus handelen is btw-carrouselfraude. Deze vorm van fraude ontstaat op het moment dat ondernemers ('ploffers') aan hun afnemers btw in rekening brengen, maar deze vervolgens niet afdragen aan de belastingdienst. De btw-carrouselfraude kan gepleegd worden door een schakel in een handelsketen, waarin zich meerdere bedrijven bevinden. Deze schakels kunnen verspreid zijn over de 27 Europese lidstaten en ook gevestigd zijn buiten de EU. Hoe meer bedrijven betrokken zijn in een handelsketen en naarmate het aantal grensoverschrijdende transacties toeneemt (ICL), hoe ingewikkelder de handelsketen in elkaar zit. De fraude verloopt via verschillende EU-landen of derde landen, wat het opsporen van de fraude moeilijk maakt. Het gevolg van de btw-carrouselfraude is dat een benadeling ontstaat van de schatkist van de lidstaten. De afnemer heeft namelijk btw-aftrekrecht op de voorbelasting en zal in beginsel de betaalde btw aan de leverancier terug mogen vragen.<sup>6</sup> Er zijn dus uitgaven maar geen inkomsten voor de schatkist van de belastingdienst.

In een reactie op het feit dat de belastingdiensten en daarmee de schatkisten van de lidstaten worden benadeeld, kan de goedwillende ondernemer misleid worden. Dit kan zware gevolgen met zich meebrengen als de ondernemer wel wist of had moeten weten dat zijn aankoop binnen een handelsketen een onderdeel was van een btw-fraude. Het gevolg is dan dat de nationale belastingdiensten het recht op aftrek van de ondernemer kunnen weigeren.<sup>7</sup> Daarnaast is er nog een arrest van het Europese Hof van Justitie (hierna: HvJ) gewezen over misbruik van dit recht, namelijk het Italmoda-arrest<sup>8</sup>. In dit arrest kon de belanghebbende niet meer beschikken over het recht op de toepassing van het 0%- tarief en had geen recht meer op vooraf trek, wat toen tot dubbele belasting heeft geleid.

Deze aanpak tegenover fraudebestrijding is hard en ingrijpend, maar de daadwerkelijke vraag is of de huidige aanpak die wordt gehanteerd, de btw-carrouselfraude feitelijk terugdringt en efficiënt genoeg is.

---

<sup>6</sup> Art. 15 Wet op de Omzetbelasting 1969

<sup>7</sup> HvJ 06-07-2006 Kittel & Recolta C-439/04

<sup>8</sup> HvJ 18-12-2014 Italmoda C-131/13

## 1.2- Probleemstelling

Er zijn diverse manieren om btw-carrouselfraude te bestrijden. Een voorbeeld is de doorgevoerde Nederlandse wetwijziging in 2002.<sup>9</sup> Deze wetwijziging omvatte een aansprakelijkheidsbepaling, waarin de ondernemer in Nederland hoofdelijk aansprakelijk kan worden gesteld, indien deze wist of behoorde te weten dat het verrichten van economische activiteiten in een bepaalde handelsketen ertoe leidt dat de betaalde btw niet wordt afgedragen door de andere schakel in de handelsketen aan de fiscus. Daarnaast geldt voor een aantal specifieke goederen en diensten een verleggingsregeling. Deze verleggingsregeling geldt voor de handel in onder andere telecommunicatiediensten.<sup>10</sup> Toch lijkt btw-carrouselfraude al 25 jaar ongeremd voort te woekeren.<sup>11</sup> De belangrijkste reden hiervoor is dat btw-carrouselfraudeurs steeds meer gebruik lijken te maken van moderne middelen en goederen. De malafide ondernemers stappen zo over van de telecommunicatiebranches naar moderne branches waar nog geen bestrijdingsmiddelen zijn ingevoerd, zoals branches waar CO2-emissierechten en internetbelminuten worden verhandeld.<sup>12</sup> De fraude in vergelijkbare diensten is begin 2017 geconstateerd. In het geval van de internetbelminuten wordt dit ingekocht in derde landen en uiteindelijk via diverse ondernemersschakels in de EU verkocht. Inmiddels geldt de btw-verleggingsregeling voor CO2-emissierechten en belbundels die tussen telecombédrijven worden geleverd.

Echter, zijn de fraudebestrijdingsmiddelen niet afdoende gebleken en lopen de belastingdiensten in principe achter de feiten aan,<sup>13</sup> omdat bijvoorbeeld de betalingen van schakel A naar schakel B verschuiven van traditionele banken naar digitale Payment Platforms, waardoor het opsporen van fraude lastiger wordt.<sup>14</sup> In deze scriptie wordt daarom de volgende probleemstelling onderzocht:

*In hoeverre kan met de huidige wet- en regelgeving de btw-carrouselfraude worden teruggedrongen en hoe kan deze aanpak gemoderniseerd worden?*

De huidige aanpak zal getoetst worden op het neutraliteitsbeginsel, eenvoudbeginsel en rechtzekerheidsbeginsel.

---

<sup>9</sup> Artikel 42c IW

<sup>10</sup> Artikel 40a van de Uitvoeringsregeling IW

<sup>11</sup> Project #GrandTheftEurope, 2019

<sup>12</sup> Mr. R. Vos en mr. R.J. de Jong, '#Grand theft Europe: onthulling over de btw-carrouselfraude', BTW- Bulletin, 2019.

<sup>13</sup> Kamerstukken II 2016/17, 31066, nr.35

<sup>14</sup> Project #GrandTheftEurope, 2019

Met behulp van de volgende deelvragen kan er een antwoord worden gevormd op de hoofdvraag:

- Wat is het doel en de strekking van de Europese omzetbelasting?
- Wat is btw-carrouselfraude, hoe wordt deze fraude op dit moment bestreden en waarom kan thans nog op grote schaal worden gefraudeerd?
- Welke effectievere alternatieve bestrijdingsvormen tegen btw-carrouselfraude zijn er met gebruikmaking van moderne middelen?

### **1.3- Doelstelling en verantwoording van de opzet van het onderzoek**

De centrale vraag zal worden beantwoord aan de hand van een literatuuronderzoek. Hierin worden de antwoorden van de deelvragen met behulp van parlementaire stukken en overige relevante literatuur gevormd. De deelvragen zullen worden uitgewerkt in verschillende hoofdstukken. De eerste deelvraag zal in hoofdstuk 2 aan bod komen. Er zal aandacht worden besteed aan het doel en de strekking van de omzetbelasting. Hierbij wordt onder andere ingegaan op het ontstaan van de omzetbelasting, de historie van deze indirecte belasting en het systeem van de heffing. Het toetsingskader zal worden geschetst in het tweede deel van het hoofdstuk. Vervolgens wordt in hoofdstuk 3 uitgelegd hoe btw-carrouselfraude tot stand komt, wat de oorzaak en het gevolg is. Aansluitend zal in dit hoofdstuk een uiteenzetting worden weergegeven van de huidige maatregelen om btw-carrouselfraude te bestrijden. In hoofdstuk 4 zal gekeken worden naar alternatieve bestrijdingsvormen. Elk voorstel zal geanalyseerd worden aan de hand van het toetsingskader dat bestaat uit het neutraliteitsbeginsel, het eenvoudbeginsel en het rechtzekerheidsbeginsel. Tevens zullen in de conclusie in hoofdstuk 5 mijn aanbevelingen in de aanpak van btw-carrouselfraude in moderne goederen worden weergegeven.



## Hoofdstuk 2- Doel en strekking van de Europese omzetbelasting

### 2.1- Inleiding

Alvorens gekeken kan worden in hoeverre de aanpak van btw-carrouselfraude zich verhoudt tot het neutraliteitsbeginsel, eenvoudbeginsel en rechtszekerheidsbeginsel, zal duidelijk moeten worden wat het doel en de strekking is van de Europese omzetbelasting. Dit hoofdstuk zal eerst de bestudering omvatten van de wijze waarop de omzetbelasting tot stand is gekomen en hoe deze belasting zich heeft ontwikkeld door de jaren heen. Vervolgens zal het systeem van heffing en het bestemmingslandbeginsel worden uiteengezet. Voorts zullen de rechtsbeginselen in de omzetbelasting aanbod komen en zal tot slot een tussenconclusie worden weergegeven.

### 2.2- Geschiedenis van de omzetbelasting

Alle nationale omzetbelastingwetten in de EU-landen zijn gebaseerd op de BTW- richtlijn van de EU. De Europese omzetbelasting werd in 1969 ingevoerd, maar vóór de harmonisatie had iedere EG-lidstaat destijds zelf al een omzetbelasting ingevoerd.

De eerste officiële variant van de Nederlandse omzetbelasting stamt uit 1933, vlak na de zwarte donderdag in 1929.<sup>15</sup> Tijdens het interbellum tussen de twee wereldoorlogen kreeg de overheid steeds meer het besef dat zij gereed moest staan voor haar burgers. De overheid wilde een staat vormen, waarin in beginsel de veiligheid van haar burgers werd gekoesterd door middel van een krijgsmacht en een gendarmerie. Verder was de overheid van mening dat zij zich zo min mogelijk moest bemoeien met de burgers van haar staat.<sup>16</sup> Om in deze diensten te voorzien, was de overheid genoodzaakt extra inkomsten te genereren. De Staten-Generaal waren echter van mening dat de inkomsten niet opnieuw moesten ontstaan door middel van een verhoging in het tarief van de directe belastingen. De wereldeconomie bevond zich op dat moment in een recessie, toch zocht de overheid een manier om haar diensten te kunnen financieren. Hierdoor werd een voorkeur gegeven aan een tijdelijke invoering van belasting op de consumptie. Het is ook absoluut niet onrealistisch om te bedenken dat vanuit economisch oogpunt de neerwaartse spiraal bleef voortwoekeren.<sup>17</sup> De consumenten werden namelijk extra zwaar belast in een economie die zich al in een recessie bevond. Door de ingevoerde belasting op de consumptie zouden consumenten nog

---

<sup>15</sup> H.A. Kogels, "De omzetbelasting - van tijdelijke maatregel tot structurele topscoorder", Maandblad Belasting Beschouwingen 2006/5, p. 208.

<sup>16</sup> K.M. Braun, Cursus Belastingrecht omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2017

<sup>17</sup> M.J.H. Smeets, "Economische beoordeling van de omzetbelasting", Weekblad Fiscaal Recht 1959/4434, p. 3.

minder willen consumeren, omdat de prijzen nog hoger zouden worden. Dit zou ervoor zorgen dat de economie zich in een neerwaartse spiraal zou blijven ontwikkelen en vanuit dit economisch oogpunt geen einde zou komen, totdat de prijzen zullen afnemen of de overheidsinvesteringen zullen toenemen. Uiteindelijk werd toch de omzetbelasting ingevoerd. De aanleiding was vooral dat de opbrengsten van deze belasting conjunctuurbestendig zouden zijn in tegenstelling tot de directe belastingen.<sup>18</sup> Tevens zou het voordelig zijn dat extra belastinginkomsten verborgen zitten in de goederen- en dienstenprijs.

De Tweede Wereldoorlog zorgde ervoor dat het ingevoerde temporele karakter in 1933 vervangen werd door het Duitse cumulatieve cascadestelsel. De nieuwe belasting moest ervoor zorgen dat de toenemende overheidsuitgaven tijdens de wereldoorlog werden gecompenseerd. Het verschil tussen het cumulatieve cascadestelsel en het gefractioneerde stelsel is dat bij elk transactie in een productie- en handelsketen belasting wordt geheven. Het cascadestelsel drukt een hoog percentage cumulatieve belasting op de consument en de producent. Er is geen mogelijkheid van teruggaaf of aftrek van voorbelasting voor de ondernemers. De hoge cumulatieve belasting ontstaat doordat in de prijzen van goederen en diensten een belastingcomponent verborgen zit, waardoor belasting geheven wordt over de betaalde belasting. De consument zal steeds meer btw-druk ervaren door het cumulatieve-effect bij een langere productieketen. Uiteindelijk bleef ook dit cumulatieve belastingstelsel na de ondergang van de Duitsers tot 1954 in stand.<sup>19</sup>

In 1957 kwam er een einde aan de beperking van de ontwikkeling van het stelsel op nationaal niveau. Een zestal landen, waaronder Nederland ondertekenden het Verdrag van Rome. Het verdrag betekende de oprichting van de Europese Economische Gemeenschap (hierna: EEG). Het verdrag richtte zich op de economische integratie van de zes landen.<sup>20</sup> De economische integratie was in twee verschillende stappen op te delen, namelijk het tot stand brengen van een gemeenschappelijke markt en een douane-unie.<sup>21</sup> De tweede stap werd gekenmerkt door de vrije verkeerssituatie van o.a. goederen en personen in deze landen en een uniformere handelspolitiek tegenover derde landen. De wetgeving van ieder EG-lidstaten moet in lijn zijn met de uitgevaardigde richtlijnen door de EEG. De Eerste richtlijn op het gebied van de Europese omzetbelasting omvatte de vervanging van het cascadestelsel in de zes betrokken lidstaten door het gefractioneerde stelsel, waarbij aftrek van voorbelasting en teruggaaf

---

<sup>18</sup> K.M. Braun, Aftrek van voorbelasting in de BTW, Fiscale Monografieën nr. 99, Deventer: Kluwer 2002, p. 40.

<sup>19</sup> Van Hilten & Van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2020, p.13.

<sup>20</sup> Van Hilten & Van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2020, p.23.

<sup>21</sup> Mr. S.P. Poppelaars " De Europese en Economische Integratie ", Het nationale budgetrecht en Europese integratie 2018/6.2

mogelijk was. De Tweede richtlijn impliceerde vooral over de verplichte structuur van een geharmoniseerd Europees omzetbelastingstelsel. Beide richtlijnen werden door Nederland geïmplementeerd in de wet OB 1968, wat uiteindelijk het begin was van de Europese invloed op de Nederlandse omzetbelasting.<sup>22</sup>

In de jaren tachtig van de vorige eeuw is de markt gewijzigd. Binnen de EEG ontstond naast een gemeenschappelijk ook een interne markt. Dit maakte de opheffing van grenscontroles mogelijk binnen de EU. Hierin ontstond een vrij verkeer zonder binnengrenzen. Om in overeenstemming te zijn met de EEG om goederen en diensten te belasten in het land van bestemming, is het bestemmingslandbeginsel<sup>23</sup> opgenomen in de richtlijnen. Invoer van goederen uit derde landen worden belast aan de Europese grens.<sup>24</sup> Daarnaast wordt export van goederen uit de EU vrijgesteld van belasting.

Echter, ontwikkelde zich een probleem over de heffing van goederenleveringen tussen EU-lidstaten waardoor het onmogelijk werd om de nieuwe gemeenschappelijke markt te handhaven in de EU.<sup>25</sup> Er ontstond een probleem op het moment dat een lidstaat een btw-teruggaaf verrichtte, maar de btw-inkomsten niet ontving. Door een gebrek aan vertrouwen tussen de lidstaten was het voorstel dat de EC had ingevoerd mislukt. Het voorstel hield in dat de exporterende lidstaat de btw-heffing overdraagt aan de lidstaat waar de goederen worden geïmporteerd.<sup>26</sup>

In 1993 presenteerde de EC het overgangssysteem, het systeem dat zou worden gebruikt totdat het definitieve systeem zou worden geïmplementeerd. Het systeem bepaalde dat geen sprake meer zal zijn van heffing over de invoer van grensoverschrijdende transacties. Het belastbaar feit van invoer van goederen in EU-landen werd vervangen door een ICV. De levering van goederen en diensten tussen lidstaten wordt sindsdien belast met een 0%-tarief in het land van vertrek. In het land van aankomst zal de levering van deze goederen en diensten aangemerkt worden als de ICV. De heffing zal niet aan de grens meer plaatsvinden. Dit zal verlegd worden op de aangifte van de verkrijger in het binnenland.<sup>27</sup> Dit systeem leidt ertoe dat zowel toezicht wordt gehouden over het bestemmingsland<sup>28</sup> en dat minder surveillance aan de grens nodig is.

---

<sup>22</sup> Van Hilten & Van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2020, p.29.

<sup>23</sup> Paragraaf 2.4.

<sup>24</sup> Van Hilten & Van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2012, par. 7.2.1.

<sup>25</sup> K.M. Braun, Cursus Belastingrecht omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2017, OB. 0.0.10.D.b.

<sup>26</sup> K.M. Braun, Cursus Belastingrecht omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2017, OB. 0.0.10.D.b.

<sup>27</sup> Van Hilten & Van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2020, par. 14.1.

<sup>28</sup> Van Hilten & Van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2020, par. 14.1.

De intentie was dat dit overgangssysteem zou fungeren als een tijdelijke oplossing. Echter, het systeem bestaat tot op heden nog steeds. Helaas moet er wel worden bekend dat dit systeem de oorzaak is dat het btw-systeem zo fraudegevoelig kan zijn.

## **2.3 - Systeem van de omzetbelasting**

### **2.3.1- Belastbare prestaties**

De omzetbelasting in Europa is volgens de parlementaire geschiedenis een algemene indirecte verbruiksbelasting.<sup>29</sup> Het oogmerk van deze belasting is het betrekken van alle goederen en diensten in de heffing die zich bevinden in een bedrijfskolom. Voor de consumenten wordt de btw aangemerkt als een prijsverhogende belasting. Dit verschilt met de directe belasting, waarbij de ingaande geldstromen juist belast worden. De omzetbelasting wordt gezien als een belasting over het consumptieve verbruik. De heffing over de goederen en diensten zal echter niet plaatsvinden bij de gebruiker, maar bij de leverancier. De Europese btw betreft iedere productie- en handelsketen in de heffing.<sup>30</sup> Desondanks heeft het HvJ in het arrest van Hong Kong besloten dat de belasting enkel moet drukken op de eindverbruiker.<sup>31</sup> De ondernemers fungeren alleen als inhoudingsplichtige. Om deze reden is het mogelijk dat enkel de ondernemers btw in rekening kunnen brengen op hun verkopen. Daarnaast hebben deze ondernemers recht op aftrek van voorbelasting. Als gevolg hiervan zal de belasting die betaald is over het ingekochte goed door de ondernemer in mindering worden gebracht op de btw die verschuldigd is.<sup>32</sup> Hierdoor wordt enkel belasting betaald over de toegevoegde waarde. Het saldo van de belasting over de in- en verkopen dient afgedragen te worden aan de fiscus.<sup>33</sup>

Aldus wordt iedere ondernemer die een zelfstandig bedrijf uitoefent<sup>34</sup> en deelneemt aan een productie- en handelsketen in de btw-heffing betrokken. Er zal over de waarde van het product of dienst die door de ondernemer is toegevoegd, belasting worden betaald. De vooraf trek van de belasting voorkomt de cumulatie ervan. De schakels in een handelsketen leveren geen geld op voor de fiscus, want wat enerzijds een ondernemer aan belasting zal betalen, zal anderzijds een andere ondernemer direct op aangifte kunnen terugvorderen. Daarnaast beperkt het tevens een risico. Indien, alleen in de laatste schakel de omzetbelasting is verschuldigd en dit

---

<sup>29</sup> Kamerstukken II, 1967-68, 9324, p.8.

<sup>30</sup> Van Hilten & Van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2020, par. 1.6.

<sup>31</sup> HvJ 1 april 1982, nr. 89/81 (Hong Kong), BNB 1982/311.

<sup>32</sup> Van Hilten & Van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2020, par. 2.4.

<sup>33</sup> Van Hilten & Van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2020, par. 2.4.

<sup>34</sup> Art. 7 Wet op de Omzetbelasting 1969

niet wordt afgedragen door de ondernemer, zal de fiscus niets kunnen innen. Dit systeem is essentieel in deze scriptie, gezien het feit dat dit tot één van de mogelijkheden leidt van het bestaan van carrouselfraude. De Nederlandse schatkist wordt uiteindelijk pas gevuld als het product of de dienst bij de consument wordt geleverd of verricht. In tegenstelling tot ondernemers hebben consumenten geen recht op aftrek.

### **2.3.2- Vrijgestelde prestaties**

In de btw zijn er ook een aantal goederen en diensten vrijgesteld. De reden hierachter verschilt per goed of dienst, zo wordt bijvoorbeeld voor de medische sector de btw achterwege gelaten wegens de sociaal-maatschappelijke gedachte. Daarnaast kan vastleggen van belasting over bepaalde goederen en diensten, zoals financiële dienstverlening, ingewikkeld zijn.<sup>35</sup> Een vrijstelling voor de ondernemers kan als fijn worden ervaren, echter is het onmogelijk meer om btw in rekening te brengen en het btw-aftrekrecht toe te passen. Een vrijstelling brengt uiteindelijk een verstorend effect met zich mee wanneer de vrijgestelde diensten worden verricht voor een ondernemer, een business to business- verhouding (hierna: B2B). De bedoeling is dat particuliere consument belast wordt met de btw, maar als een ondernemer vrijgestelde prestaties levert, zal dit gevolgen hebben voor de volgende ondernemer in de schakel. De belasting zal namelijk blijven drukken op deze ondernemer. Indien, vrijgestelde prestaties worden verricht voor een consument, dus een business to consument- verhouding (hierna: B2C), zal dit geen verstorend effect opleveren. Dit zal immers voor het gewenste effect zorgen.

### **2.4 - Bestemmingslandbeginsel**

In de vorige paragraaf is toegelicht dat de omzetbelasting een consumptiebelasting is. Daarentegen wordt de maatstaf van de consumptie gehanteerd op de besteding. De belasting wordt betaald over de besteding van het goed en niet de daadwerkelijke consumptie van het goed. De btw over gedeerde etenswaren wordt niet terugggevraagd door de consument, omdat de maatstaf de besteding van de etenswaar is en niet de consumptie. De besteding van consumptie wordt middels het rechtskarakter in het land belast waar het aangekochte goed wordt geconsumeerd. Dit is in overeenstemming met het bestemmingslandbeginsel, het beginsel dat aangeeft dat de btw afgedragen zal moeten worden in de lidstaat waar de goederen worden geconsumeerd door de particulier.<sup>36</sup> Ingeval sprake is van verkoop aan

---

<sup>35</sup> Van Hilten & Van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2020, par. 10.1

<sup>36</sup> L.L.C. Blom & E.M. van Doornik, "Bestemmingslandbeginsel", BTW en internationaal goederenverkeer 2018/5.2.2

particulieren, waarvan de goederen na aankoop over de grens zullen gaan, zal de hoofdregel zijn dat de btw verschuldigd wordt in het land van vertrek. Dit kan onverenigbaar zijn met het bestemmingslandbeginsel. Mocht een Belg boodschappen gaan doen in een Nederlandse supermarkt, zal de desbetreffende persoon Nederlandse omzetbelasting betalen, terwijl de goederen in België zullen worden geconsumeerd (het bestemmingsland). Dit geldt ook in het dienstenverkeer. Wanneer sprake is van een B2C-verhouding zal de plaats van dienst de vestigingsplaats of de vaste inrichting van de dienstverrichter zijn.

De EU is een eenheid en wordt gezien als één binnenland, toch blijft ieder lidstaat zijn eigen belastingjurisdicties ontwikkelen, waardoor sprake is van verschillende bestemmingslanden. De fysieke grenzen zijn enkel achterwege gelaten.

Als gevolg van het feit dat dit systeem voldoet aan het bestemmingslandbeginsel, zorgt het systeem ervoor dat fraudeleuze ondernemers in staat kunnen worden gesteld om de btw-carrouselfraude te plegen in de intracommunautaire transacties (hierna: ICT). De goederen in een ICT verlaten het oorsprongslaan belastingvrij, maar worden vervolgens belast tegen het binnenlandse btw-tarief in het land waar de goederen aankomen. Deze regeling vormt de bron voor de mogelijkheden omtrent de carrouselfraude, want als de ondernemer die de ICV verricht dit niet zal aangeven, zullen de goederen onzichtbaar en onnavolgbaar zijn. Een fraudeur kan vervolgens de btw in rekening brengen aan een volgende ondernemer en dan deze btw niet afgedragen aan de fiscus.

## **2.5 -Kernbegrippen in de omzetbelasting**

### **2.5.1-Inleiding**

In deze paragraaf zullen enkele wezenlijke btw-begrippen worden behandeld om deze belasting te begrijpen en tevens te toepassen. De volgende begrippen komen aan bod: de belastingplichtige, de belastbare handeling, plaats en verschuldigdheid van levering of dienst en het recht op aftrek van voorbelasting.

### **2.5.2 -Belastingplichtige**

Het meest essentiële aan de omzetbelasting is dat de ondernemer degene is die de indirecte belasting int en vervolgens afdraagt aan de fiscus. Het handhaven van dit systeem, zorgt ervoor dat de ondernemer de belastingplichtige moet zijn. In de BTW-richtlijn wordt de omschrijving gegeven van de belastingplichtige: "Eenieder die, op ongeacht welke plaats,

zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit."<sup>37</sup>

Voor deze bezwarende titel moet de ondernemer voldoen aan de vier eisen. Het eerste vereiste is dat in principe iedereen aangemerkt kan worden als de belastingplichtige voor de omzetbelasting. De belasting kent namelijk een brede basis. Dus zowel natuurlijke personen als rechtspersonen kunnen een economisch activiteit verrichten dat hen kwalificeert als een belastingplichtige in de omzetbelasting.<sup>38</sup> De tweede eis betreft de zelfstandigheid. Een ondernemer moet zelfstandig prestaties leveren of verrichten. Natuurlijke personen in loondienst vallen dus niet onder de btw. Daarnaast wordt in de BTW-richtlijn aangegeven wat als economisch activiteit wordt gezien. Het zijn de werkzaamheden die worden verricht door een fabrikant, handelaar of dienstverrichter. Daarnaast valt het exploiteren van een zaak ook onder het verrichten van economische activiteiten. De voorbereidende handelingen worden gezien als de eerste stappen van een economische activiteit.<sup>39</sup> Uit de rechtspraak van het HvJ is gebleken dat een ondernemer duurzaam aan het economisch verkeer moet deelnemen. Incidentele activiteiten laten een ondernemer niet meteen kwalificeren als belastingplichtige, tenzij deze incidentele werkzaamheden verbonden zijn aan de geleverde hoofddienst van de ondernemer.<sup>40</sup> Om te voldoen aan de laatste eis zal er sprake moeten zijn van een rechtstreeks verband tussen de vergoeding en de prestatie. In de jurisprudentie bevond een orgeldraaier zich op de openbare ruimte. Hier amuseerde Tolsma de voorbijgangers met muziek om wat centjes toegestopt te krijgen in het bakje. Echter, heeft het HvJ beslist dat geen overeenstemming heeft plaatsgevonden tussen Tolsma en de voorbijgangers. De voorbijgangers bepalen zelf of ze wat betaalden aan Tolsma en hoe groot het bedrag zou zijn, waardoor de dienst niet werd gekwalificeerd als een belastbare dienst en zodoende was de orgeldraaier geen belastingplichtige in de btw.<sup>41</sup>

### **2.5.3- Belastbare handelingen**

Hierboven is de subjectieve belastingplicht besproken. De objectieve belastingplicht bepaalt uiteindelijk of de ondernemer de btw moet afdragen aan de belastingdienst.<sup>42</sup> In artikel 2 van de BTW-richtlijn worden de volgende handelingen aangemerkt als onderworpen aan de btw: het leveren van goederen en het verrichten van diensten, de ICV en de invoer van goederen.<sup>43</sup>

---

<sup>37</sup> Art. 9 lid 1 BTW-richtlijn.

<sup>38</sup> HvJ 27 januari 2000, nr. C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297.

<sup>39</sup> HvJ 14 februari 1985, nr. 268/83 (Rompelman), BNB 1985/315.

<sup>40</sup> 7 HvJ EG 13 juni 2013, zaak C-62/12 (Galina Kostov).

<sup>41</sup> HvJ 3 maart 1994, nr. C-16/93 (Tolsma), BNB 1994/271.

<sup>42</sup> Van Hilten & Van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2020, Hoofdstuk 6.

<sup>43</sup> Art. 2 van de BTW-richtlijn.

Een duidelijke en eigen definitie van een ICL is niet te vinden in de richtlijnen, wel wordt een ICL aangemerkt als een 'gewone levering'. Onderscheid tussen een ICL en een gewone is dat in de handel twee ondernemers betrokken zijn die ieder in een ander lidstaat zijn gevestigd.<sup>44</sup> In artikel 14 van de BTW-richtlijn wordt het begrip levering geformuleerd: “als levering van goederen wordt beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.”

Van een ICV is sprake als goederen van lidstaat A naar lidstaat B worden vervoerd. Om de Europese handelsmarkt te bevorderen is een ICL, in tegenstelling tot de omschrijving van 'levering' van hierboven, belast met een nultarief. Echter, is er wel sprake van recht op aftrek van voorbelasting. De ICL vormt dus de belastbare prestatie die geen inkomsten oplevert voor de schatkisten, want ook de daadwerkelijk heffing betrokken is tegen het toepasselijk tarief in het bestemmingsland.<sup>45</sup>

Indien de goederen die zich niet bevonden in het vrije verkeer, in de zin van artikel 24 in het Verdrag betreffende de Werking van de EU en vervolgens de Gemeenschap binnentreden vanuit het derdelandsgebied, zal er sprake zijn van invoer van goederen.

## **2.5.4- Plaats van levering en verschuldigdheid**

### *2.5.4.1 - Inleiding*

De plaats van levering bepaalt waar de handeling eventueel belast zou moeten worden. Noodzakelijkerwijs zal onderscheid worden gemaakt tussen het leveren van goederen en diensten. Verder verschillen de richtlijnen inzake de plaats en verschuldigdheid van de ICV en de invoer van goederen uit derdelandsgebieden. In de volgende paragrafen zullen de vier varianten worden belicht.

### *2.5.4.2 - Het leveren van goederen.*

Voor vervoerde goederen wordt de levering van deze goederen belast waar de verzending naar de afnemer plaatsvindt en op het tijdstip van verzenden.<sup>46</sup> Is het mogelijk om de goederen te leveren zonder deze te hoeven vervoeren, zullen de goederen worden belast op de plaats

---

<sup>44</sup> Van Hilten & Van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2020, par. 14.1

<sup>45</sup> Art. 20 van de BTW-richtlijn

<sup>46</sup> Art. 31 van de BTW-richtlijn.



waar de levering plaatsvindt.<sup>47</sup> De dienstverrichter zal voor beide leveringen de verschuldigde zijn en dient bijgevolg de btw af te dragen aan de belastingdienst.<sup>48</sup>

#### *2.5.4.3- Het verrichten van diensten*

Er zal een onderscheid moeten worden gemaakt tussen een dienst verrichten aan belastingplichtigen (B2B) en niet-belastingplichtigen (B2C).

In het geval een dienst wordt verricht voor een belastingplichtige, wordt de dienst belast op de plaats waar de belastingplichtige is gevestigd met zijn/haar bedrijfsuitoefening.<sup>49</sup> De dienstverrichter is echter de belasting verschuldigd. De verleggingsregel naar de belastingplichtige zelf, vindt plaats op het moment de dienstverrichter btw verschuldigd is in een ander lidstaat, omdat de belastingplichtige waarvoor de dienst is verricht, zich over de landgrens bevindt. De dienst wordt verricht in de lidstaat waar de belastingplichtige is gevestigd.<sup>50</sup>

De heffing vindt plaats waar de gevestigde zetel van de dienstverrichter zich bevindt, indien een dienst verricht wordt voor een niet-belastingplichtige.<sup>51</sup> De verschuldigdheid zal tevens bij de dienstverrichter liggen. Een uitzondering zijn diensten in de telecommunicatie- en elektronische diensten aan niet-belastingplichtige. De heffingsplaats zal afhangen van waar de afnemer gevestigd is.<sup>52</sup>

#### *2.5.4.4- Intracommunautaire verwerving van goederen.*

Het is inmiddels een aantal keer benoemd dat een ICL belast wordt met een 0%-tarief en dat de ICV de belastbare prestaties vormt. Toch is het voor de leverancier nog altijd mogelijk om bij een ICL de toepassing van het btw-aftrekrecht te gebruiken. Er zijn wel een tal verplichte vereisten, waaraan de leverancier zich aan moet houden om daadwerkelijk dit recht toe te kunnen passen. De eerste vereiste houdt de verificatie in van de afnemer. Is deze afnemer daadwerkelijk geïdentificeerd als btw-ondernemer in de andere lidstaat?<sup>53</sup> Bij twijfel over de juistheid van de identiteit wordt de leverancier geacht het Vat Information Exchange System te raadplegen. Dat is een database met btw-identificatienummers van alle ondernemers in de

---

<sup>47</sup> Art. 32 van de BTW-richtlijn.

<sup>48</sup> Art. 63 van de BTW-richtlijn.

<sup>49</sup> Art. 44 van de BTW-richtlijn

<sup>50</sup> Art. 63 van de BTW-richtlijn

<sup>51</sup> Art. 45 van de BTW-richtlijn

<sup>52</sup> Art. 6h van de wet OB.

<sup>53</sup> Van Hilten & Van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2020, par. 14.5

lidstaten.<sup>54</sup> Verder zal aangetoond moeten worden dat de goederen uit het land van vertrek ook daadwerkelijk aankomen in het land waar de afnemer gevestigd is.<sup>55</sup> Ten slotte wordt er een lijst met gegevens opgesteld over de afnemers/ondernemers van de ICV. De gegevens omvatten de btw-identificatienummers van de ondernemers en de totale waarde van de ICV.<sup>56</sup> Deze moet tevens met btw-aangifte worden ingediend. De waarde op de opgave van de Intracommunautaire prestaties (hierna: ICP) wordt in het land van aankomst belast, het bestemmingslandbeginsel.<sup>57</sup>

#### *2.5.4.5- Plaats en verschuldigheid bij invoer van goederen.*

De plaats waar de goederen worden ingevoerd in de Gemeenschap is de plaats waar deze ingevoerde goederen worden belast.<sup>58</sup> Het tijdstip van de heffing vindt plaats tijdens de invoering van de goederen. Artikel 23 van de Wet OB maakt het eenvoudiger voor de belastingplichtige om de direct verschuldigde belasting niet meteen te hoeven afstaan aan de fiscus, de btw kan namelijk worden verlegd in de aangifte. Indien deze goederen de EU binnenkomen in Nederland zal de voldoening van de belasting worden samengevoegd met degene die de verschuldigde douanerechten open heeft staan.<sup>59</sup>

#### **2.5.5- Aftrek**

Voor de afnemer die tevens belastingplichtige is, is het mogelijk om onder bepaalde voorwaarde z'n verschuldigde belasting te verrekenen. In zowel artikel 168 als in artikel 178 van de BTW-richtlijn staat vermeld dat een ondernemer een bedrijf zelfstandig uitoefent. Daarnaast moet deze ondernemer belaste handelingen verrichten, hetzij leveringen van goederen of het verrichten van diensten. Om in aanmerking te komen op het recht, zal er aangesloten worden bij de factuur. Dus ook al draagt de leverancier de belasting niet af, zou dit geen invloed hebben op het recht van aftrek op voorbelasting. De factuur is immers leidend. Dit leidt ertoe dat de fraude vergemakkelijkt wordt, want het btw-aftrekrecht zal niet vervallen als de btw niet wordt afgedragen door de leverancier.

---

<sup>54</sup> Van Hilten & Van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2020, par. 14.5

<sup>55</sup> Van Hilten & Van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2020, par. 14.5

<sup>56</sup> Van Hilten & Van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2020, par. 14.5

<sup>57</sup> Paragraaf 2.4

<sup>58</sup> Art. 60 van de BTW-richtlijn

<sup>59</sup> Art. 22, lid 1, van de wet OB 1969.

## **2.6 - Rechtsbeginselen**

### **2.6.1- Inleiding**

Naast het nastreven van het bestemmingsbeginsel, is het ook zeer essentieel om deze belasting over de consumptie te laten harmoniëren met een aantal rechtsbeginselen. In de volgende sub-paragrafen zullen de relevante beginselen voor dit onderwerp worden besproken: fiscale neutraliteit, eenvoud-en rechtszekerheidsbeginsel.

### **2.6.2 - Fiscale neutraliteit**

Als er geconstateerd kan worden hoe vaak het HvJ de term 'fiscale neutraliteit' in zijn jurisprudentie van de omzetbelasting noemt, dan kan er geconcludeerd worden dat deze indirecte belasting heel neutraal moet zijn. Dit beginsel is het basisbeginsel binnen de omzetbelasting.<sup>60</sup> De fiscale neutraliteit omvat het feit dat geheven moet worden over alle leveringen van goederen en diensten en dat de belastingdruk onafhankelijk moet zijn van hoe lang de keten is van producent naar consument. Daarnaast moet de belastingdruk op vergelijkbare goederen gelijk zijn.<sup>61</sup> Het neutraliteitsbeginsel is de uitwerking van het gelijkheidsbeginsel, waarbij er nadrukkelijk wordt geattendeerd op gelijke behandelingen.<sup>62</sup> In deze scriptie speelt ook een andere vorm van neutraliteit een betekenisvolle rol. In deze algemene verbruiksbelasting is het oogmerk om de verstoring van concurrentieverhoudingen tussen ondernemers te voorkomen. De ondernemers zijn de inhoudingsplichtige en dragen deze btw af aan de schatkist, maar de belasting drukt op de eindverbruiker en niet op de ondernemers. Dit wordt bewerkstelligd door de aftrek van voorbelasting op grond van artikel 15 van de Wet op de Omzetbelasting. Het toepassen van dit recht kan onmiddellijk worden uitgeoefend, ook als het resultaat negatief is wat uiteindelijk teruggaaf van de belasting betekent.

Aan het fiscale neutraliteitsbeginsel wordt tevergeefs, niet voldaan als de afwijkende regelingen in de BTW-richtlijn van toepassing zijn, zoals een ondernemer die vrijgestelde prestaties levert. Dit leidt zoals eerder vermeld tot verstoring in de economische markt. Er zal dan altijd een afweging moeten worden door de wetgever om, bijvoorbeeld de medische sector vrij te stellen of het behouden van het fiscale neutraliteitsbeginsel.

---

<sup>60</sup> Van Hilten & Van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2020, p. 47.

<sup>61</sup> Van Hilten & Van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2020, p. 49.

<sup>62</sup> HvJ EG 10 juli 2008, nr. C-484/06 (Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV).

### **2.6.3- Eenvoudbeginsel**

Ervan uitgaande dat de consument beoogt getroffen te worden door de algemene verbruiksbelasting en niet de ondernemer, is de omzetbelasting geen zware last voor de schouders van de ondernemers. De ondernemers treden alleen op als een tussenpersoon voor de fiscus en de belastingbetaler. De belasting moet eenvoudig worden afgewenteld op de afnemer behoudens dat de zelfstandige ondernemer de belasting niet verschiet bij het innen van de btw door de fiscus. Het doel van dit beginsel is het zo eenvoudig mogelijk maken voor de ondernemer bij zijn btw-plicht. Daarnaast moet de administratieve last voor de ondernemer zo beperkt mogelijk blijven.<sup>63</sup> Om dit na te streven dient de heffing eenvoudig, helder en transparant te zijn. Ook zorgt een complexe belastingheffing voor een concurrentievervalsing op de markt. Voor de midden- en kleinbedrijf zal een ingewikkelde heffing relatief zwaarder aanvoelen ten opzichte van een groter bedrijf.<sup>64</sup> Het eenvoudbeginsel heeft als doel om de fiscale neutraliteit in de btw te waarborgen en is geacht een uitwerking te zijn van het neutraliteitsbeginsel.

### **2.6.4- Rechtszekerheidsbeginsel**

Het rechtszekerheidsbeginsel is tevens relevant. Het beginsel omvat het feit dat een ondernemer zich niet voor onbepaalde tijd mag bevinden in een fiscale onzekerheid.<sup>65</sup> Het bevinden in een onzekere staat in de fiscaliteit is wanneer de nationale wetgeving tussentijds wordt aangepast of als de Belastingdienst met terugwerkende kracht de ondernemer aansprakelijk stelt voor onder andere (indirecte) betrokkenheid in een carrouselfraude.<sup>66</sup> Hierbij zal de ondernemer zich verkeeren in een situatie waarbij niet met zekerheid kan worden vastgesteld of de ondernemer het nultarief en de btw-aftrekrecht mag toepassen. De rechtszekerheid behoedt het recht op de nultarief en de btw-aftrek voor een goedwillende ondernemer.

---

<sup>63</sup> Van Hilten & Van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2020, p. 49.

<sup>64</sup> Ad an Doesum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW, Deventer: Kluwer 2009, p. 33.

<sup>65</sup> A. van Dongen, De harmonisatie van de btw, Den Haag: Sdu Uitgevers, par. 1.5.4.4.

<sup>66</sup> A. van Dongen, De harmonisatie van de btw, Den Haag: Sdu Uitgevers, par. 1.5.4.4.

## **2.7- Tussenconclusie**

In dit hoofdstuk is onderzoek gedaan naar de doel en de strekking van de Europese omzetbelasting en de rechtsbeginselen die in acht worden genomen. Deze belasting drukt op de consument bij een aangekochte goed of dienst, echter int de fiscus de btw indirect bij de ondernemers. Het leveren van goederen of het verrichten van diensten is de economische activiteit dat ondernemers kwalificeert als belastingplichtige in de omzetbelasting. Echter, de consumptieve belasting drukt niet op hun schouders. Het is voor hen mogelijk om gebruik te maken van de aftrekregeling. Dit gefractioneerde stelsel leidt tot een fraudegevoelige belasting, want indien een ondernemer de btw niet zal afdragen, zal de fiscus de btw mislopen over de toegevoegde waarde aan het product. Echter, zal de fiscus wel nog steeds de andere ondernemer moeten voorzien van teruggave van de btw. Dus wel uitgaven, maar géén inkomsten.

Een ICL van goederen van de ene naar de andere lidstaat is belast met nul procent. In de heffing wordt de ICV belast. Indien de ondernemer ervoor kiest om de ICV niet te vermelden, zal het voor de belastingdienst onnavolgbaar worden wat met de goederen zal gebeuren. Dit aspect samen met de toepassing van het btw-aftrekrecht onafhankelijk of de btw wel of niet afgedragen is aan de fiscus, zorgt voor mogelijkheden bij de ondernemers voor het plegen van de carrouselfraude.

Het neutraliteit-, eenvoud- en rechtszekerheidsbeginsel dat de revue zijn gepasseerd zullen in de volgende hoofdstukken aan bod komen als toetsingskader voor de huidige en mogelijke bestrijdingsmiddelen.

## Hoofdstuk 3- Btw-carrrouselfraude

### 3.1- Inleiding

Btw-carrrouselfraude is volgens de EC de grootste fraudevorm in de omzetbelasting.<sup>67</sup> Het fenomeen zal in dit hoofdstuk nader worden uitgelegd. Dit hoofdstuk zal uit twee delen bestaan. Als eerste worden de werking en de gevolgen van de btw-carrrouselfraude uiteengezet. Vervolgens zal middels jurisprudentie worden geanalyseerd hoe deze fraude wordt bestreden en wat de huidige werkwijze is om de btw-carrrouselfraude terug te dringen. Tot slot wordt een tussenconclusie weergegeven.

### 3.2- Werking van btw-carrrouselfraude

De stimulering van de Europese interne markt wordt bewerkstelligd door het 0%-tarief voor een ICL van goederen, waarbij het mogelijk is als afnemer om in het buitenland goederen aan te schaffen waarover geen lokale belasting hoeft te worden betaald. Over de ICV van goederen zou omzetbelasting geheven moeten worden met het toepasbaar tarief in het bestemmingsland<sup>68</sup>, echter wordt het importeren van deze goederen in de gevestigde lidstaat niet vermeld. In de eerstvolgende binnenlandse levering zal de btw wel in rekening worden gebracht op de factuur aan de afnemer (B2B). De afnemer zal de btw betalen, maar de frauderende leverancier zal de btw niet afdragen aan de schatkist. De betaalde btw door de afnemers kan echter wel worden teruggevorderd door het toepassen van het recht op voorbelasting.<sup>69</sup> Het recht kan worden gebruikt als de leverancier een geldende factuur opstelt. Dit blijft dus ook mogelijk als de leverancier de van de afnemer ontvangen btw niet heeft afgedragen aan de fiscus. Dit zal de fraude vormen. Het doel van de omzetbelasting is het genereren van extra inkomsten voor de overheid, maar btw-carrrouselfraude zorgt ervoor dat enkel uitgaven plaatsvinden. De fraude omvat het handelen van de zogenoemde “ploffers”, de malafide ondernemer die wel btw in rekening brengt, maar de ontvangen omzetbelasting van de afnemer niet afdraagt aan de fiscus vanwege (eigen) lucratieve belangen. Om de fraude zo onzichtbaar mogelijk te plegen wordt vaak gebruik gemaakt van grensoverschrijdende transacties in goederen tussen ondernemers die ieder gevestigd zijn in een ander lidstaat (B2B). Aan de hand van een voorbeeld wordt dit gesimplificeerd: over de aangeschafte goederen wordt in het land van herkomst geen lokale belasting betaald door toepassing van

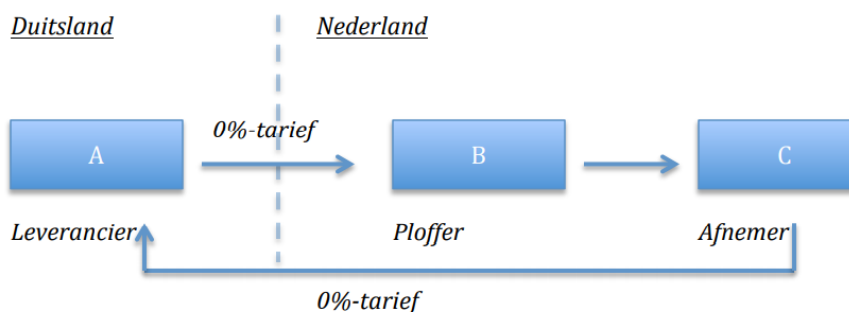
---

<sup>67</sup> European Commission, “Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States”. 2020

<sup>68</sup> Artikel 138, lid 1, BTW-richtlijn. 139 Art. 168, onderdeel c, van de btw-richtlijn.

<sup>69</sup> Artikel 168, onderdeel c, BTW-richtlijn

het nultarief. De leverancier zal de goederen vervoeren naar het bestemmingsland en de ICV zal in principe moeten worden gemeld door ondernemer B, maar doordat geen sprake is van importheffingen door de douanes tussen de lidstaten is het eenvoudig voor malafide ondernemers om de ICV niet te vermelden in de aangifte, zo zijn de goederen onzichtbaar en onnavolgbaar voor de belastingdiensten. De ondernemer zal vervolgens de goederen doorleveren aan een lokale afnemer en daarbij btw in rekening brengen. Indien het bijvoorbeeld gaat om een levering van vijftig fonkelnieuwe iPhone 12 Pro's aan een lokale afnemer zal de ploffer deze voor stel €900,- per stuk exclusief btw verkopen en zal de ploffer een bedrag gelijk aan €9450 aan btw-inkomsten ontvangen van de afnemer. Indien de ploffer de btw aldus niet afdraagt, ontstaat het probleem. Klaarblijkelijk worden de voordelen uit de btw-carrouselfraude als lucratief gezien en gebruikt voor de eigen portefeuille in plaats van voor maatschappelijke en publieke middelen. Daarnaast wordt in het onderzoeksproject 'Grand Theft Europe' beweerd dat steeds meer vermogende personen zich bezighouden met de carrouselfraude en sturing aan deze fraude, omdat de btw-carrouselfraude als investeringsmiddel wordt gezien door deze vermogende investeerders.<sup>70</sup> Doordat sprake is van een B2B levering is het mogelijk voor de lokale afnemer de betaalde btw aan de ploffer terug te vorderen bij de fiscus. Dit leidt uiteindelijk tot een negatief saldo.<sup>71</sup> De circulaire goederenstroom begint opnieuw als de lokale afnemer (keten C in het onderstaande figuur) een ICL van goederen verricht aan de ondernemer in keten A.



*Figuur 1*

Theoretisch gezien kan btw-carrouselfraude al worden gepleegd met drie btw-ondernemers die zijn gevestigd in twee verschillende landen. Om carrouselfraude te kunnen plegen is vereist dat tenminste één intracommunautaire levering en één binnenlandse levering wordt verricht. Echter, in de praktijk kan een ingewikkelde handelsketen worden gecreëerd, waarin verschillende goederenstromen en grensoverschrijdende transacties plaatsvinden tussen

<sup>70</sup> Mr. R. Vos en mr. R.J. de Jong, '#Grand theft Europe: onthulling over de btw-carrouselfraude', BTW- Bulletin, 2019.

<sup>71</sup> R.A. Wolf, 'Carrouselfraude', Fiscaal Wetenschappelijke Reeks nr. 15, NTFR 2010.

verschillende firma's in verschillende Europese lidstaten, wat het opsporen gecompliceerd maakt.<sup>72</sup>

In figuur 1 is een mogelijke formatie van een carrouselfraude weergegeven. Hier zijn de daadwerkelijke goederenleveringen op de factuur juist vermeld, maar wordt de btw niet afgedragen aan de fiscus. Daarnaast is het ook eenvoudig om een misleidende factuur op te stellen om aanspraak te maken op de btw-aftrekrecht. De factuur kan goederen bevatten die feitelijk nooit zijn geleverd<sup>73</sup>, waardoor de fictieve inkoper het recht heeft op voorbelasting. Opnieuw zal sprake zijn van een negatief saldo voor de schatkist. De afnemer kan de fictief betaalde btw terugvorderen van de fiscus, maar doordat geen daadwerkelijke levering van goederen heeft plaatsgevonden, zal geen belasting over de toegevoegde waarde worden afgedragen aan de fiscus. Dus ook dan zijn er wel uitgaven maar geen inkomsten voor de nationale schatkist.

Verder is een andere vorm van btw-fraude mogelijk. Om een hoge btw-teruggave te mogen ontvangen als ploffer, is het doordacht om een opgestelde factuur met goederen te leveren aan de afnemer, waarbij de waarde van de goederen veel hoger wordt ingeschat dan de daadwerkelijke waarde van de geleverde goederen. Zo kan bijvoorbeeld op een factuur worden vermeld dat de levering elektronische apparaten bevat, terwijl het een ICL van een rekenmachine is waarvan de waarde minder is dan wat vermeld staat op de factuur. De afnemer die in Nederland een ICV verricht, zal een hoger btw-bedrag terugvorderen van de fiscus dan feitelijk is toegestaan. Dit is mogelijk omdat de EU geen fysieke grenzen kent, waardoor de goederen niet (altijd) worden gecontroleerd. Tevens zullen goedwillende ondernemers in diverse schakels de leveringen niet inspecteren, want éénmaal een beschadiging aanbrengen aan de goederen doet de waarde dalen en zorgt voor extra kosten voor deze ondernemer.<sup>74</sup> Voorts zal deze btw-fraude invloed hebben op de interne markt, omdat de malafide ondernemers een prijs kunnen hanteren die lager is dan de marktconforme prijs.<sup>75</sup>

Al met al is btw-carrouselfraude vanzelfsprekend maatschappelijke onwenselijk en ondermijnt dit het systeem van de omzetbelasting. De fraudeurs benadelen niet alleen de belastingdiensten, maar ook bonafide ondernemingen en belastingbetalers. De fraude leidt tot concurrentievervalsing. Naast de benadeling van de bonafide ondernemers op de markt, moeten deze ondernemers nog meer last dragen in de vorm van extra kosten om te voorkomen dat zij onopzettelijk betrokken raken in een fraudeleuze handelsketen. Mochten zij toch

---

<sup>72</sup> R.A Wolf, Carrouselfraude, Den Haag: Sdu Uitgevers 2010, par. 3.2.

<sup>73</sup> K.M. Braun, Cursus Belastingrecht omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2017 OB.

<sup>74</sup> R.A. Wolf, 'Carrouselfraude', Fiscaal Wetenschappelijke Reeks nr. 15, NTFR 2010.

<sup>75</sup> R.A Wolf, ' Carrouselfraude, een Europees probleem vanuit Nederlands perspectief', 2010.



onopgemerkt deelnemen aan de carrouselfraude, zal immateriële schade bij de ondernemers kunnen ontstaan. De belastingdiensten zullen deze ondernemers aanpakken, maar het vertrouwen in de overheid en het systeem zal geschaad zijn.<sup>76</sup>

### 3.3- Financiële omvang van btw-carrouselfraude

De financiële omvang van de misgelopen btw-inkomsten voor de EU als gevolg van btw-carrouselfraude zijn lastig uit te drukken in concrete bedragen. Het verkrijgen van volledige cijfermatige gegevens verloopt meestal moeizaam, veel informatie blijft achterwege. Zo heeft de Europese Rekenkamer in 2016 een rapport gepubliceerd dat concludeert dat de EU-lidstaten gezamenlijk jaarlijks 50 miljard euro mislopen door btw-fraude.<sup>77</sup> In het jaar 2018 heeft de EC gepubliceerd dat de verloren btw-inkomsten minimaal 140 miljard bedragen in de EU en grotendeels toe te wijden is aan carrouselfraude. In het pandemiejaar is het fraudebedrag met 20 miljard toegenomen<sup>78</sup>. Toch ervaart niet elke Europese lidstaat de btw-carrouselfraude als een enorm probleem. De fraude komt wel voor in bijvoorbeeld Nederland, maar het probleem is minder verontrustend in vergelijking met andere Europese lidstaten. Zo verklaart het Algemeen Nederlands Persbureau dat de omvang van de misgelopen btw in Nederland 2,7 miljard bedraagt, terwijl in Griekenland het bedrag kan oplopen tot 7,5 miljard euro.<sup>79</sup>

Het probleem in Nederland is dan wel minder verontrustend, maar ons land zal ook steeds minder geldelijke middelen tot haar beschikking hebben. Dit zal tot gevolg kunnen hebben dat de overheidsinvesteringen niet kunnen worden gefinancierd of dat de inkomstenstroom in de begroting van de EU te hoog is geschat en dat de werkelijke inkomsten afkomstig uit de 27 lidstaten veel lager is, wat de jaarlijkse Europese doelstelling kan belemmeren. Ook kan de verdeling van de bijdrage per lidstaat uiteenlopen.<sup>80</sup>

---

<sup>76</sup> M. Koubia, *Btw-carrouselfraude: geen kruid tegen gewassen?*, Maandblad Belasting Beschouwing, p.335.

<sup>77</sup> Europese Rekenkamer, 'De aanpak van intracommunautaire btw-fraude: er zijn meer maatregelen nodig', 2015, p. 11

<sup>78</sup> European Commission, "Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States". 2020

<sup>79</sup> Algemeen Nederlands Persbureau, 'Zoveel btw lopen EU-landen mis door fraude en belastingontwijking – Nederland verliest €2,7 miljard in een jaar', 2017

<sup>80</sup> Van der Hel, 'dweilen met de nationale kraan open', WFR 2015/1282

## **3.4 - Jurisprudentie over de aanpak van btw-carrouselfraude**

### **3.4.1- Inleiding**

Het HvJ heeft zich in de arresten Kittel & Recolta en Italmoda uitgesproken over het btw-aftrekrecht van ondernemers die wisten of behoorden te weten dat btw-carrouselfraude werd gepleegd zonder dat zij die fraude zelf pleegden. Aan de hand van de norm 'wist of behoorde te weten' wordt beoordeeld of de ondernemer een onderdeel is geweest van de fraude in de handelsketen. Dit biedt de fiscus twee mogelijkheden om de btw alsnog te verhalen bij de ondernemers die goederen afnamen van een frauderende ondernemer. De eerste mogelijkheid is het ontnemen van het recht op aftrek van voorbelasting. Daarnaast is het ook realiseerbaar om het nultariefrecht af te nemen van de ondernemer, indien gewenst is om goederen in te kopen in het buitenland. Uiteindelijk zal de norm 'wist of behoorde te weten' aan de hand van een paar voorbeelden worden verduidelijkt.

### **3.4.2 -Toepassing van het btw-aftrekrecht**

Indien een ondernemer zich ongewild bevindt in een fraudeleuze handelsketen, is het niet gewenst om hem de toepassing van het recht op aftrek van voorbelasting te ontzeggen. Een aantal uitspraken van het HvJ behoedt dit recht van de goedwillende ondernemer.<sup>81</sup> In onder andere het arrest Optigen worden de leveringen van goederen toch gekwalificeerd als een economisch activiteit, mits de ondernemer niet had kunnen weten dat de verrichte handelingen een onderdeel vormden in de fraudeleuze handelsketen.<sup>82</sup> Dit resulteert in het feit dat het niet meteen mogelijk is om de goedwillende ondernemer die betrokken is in een malafide handelsketen te beboeten met een weigering van de btw-aftrek.<sup>83</sup> Dit waarborgt het neutraliteitsbeginsel, wat het voor de ondernemer mogelijk maakt om de lastpost van de voorfinanciering niet te ervaren.

Het kan echter ook voorkomen dat een goedwillende ondernemer onoplettend te werk gaat, maar tegelijkertijd wel behoorde te weten dat deze ondernemer een schakel is in een handelsketen waarin wordt gefraudeerd. Volgens het HvJ worden de leveringen van goederen niet beschouwd als een economische activiteit, wat met zich meebrengt dat het recht van aftrek op voorbelasting van deze schakel wordt geweigerd en ontzegd.<sup>84</sup>

---

<sup>81</sup> Van Hilten & Van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2020, p.470.

<sup>82</sup> HvJ EG 12 januari 2006, zaak C-354/03 (Optigen Ltd)

<sup>83</sup> M.M.W.D. Merx, 'Italmoda: Wat past klopt niet', WFR 2015/655, par. 2.2.1/2.2.2.

<sup>84</sup> HvJ 6 juli 2006, C-439/04 en C-440/04 (Kittel en Recolta).

Het weigeren van dit recht staat niet geïmplementeerd in de wet OB 1968, maar het HvJ heeft in het Italmoda-arrest de juridische rechter erop gewezen om de toepassing van artikel 15 van de Wet OB juncto artikel 168 & 178 van de BTW-richtlijn te weigeren. Het HvJ besliste dit op basis van het feit dat de ondernemer niet aan de objectieve vereiste heeft voldaan om dit recht toe te passen. Om de voorbelasting in aftrek te kunnen brengen moet aan een aantal vereisten worden voldaan, namelijk: (1) de btw is in rekening gebracht aan de afnemer (B2B), (2) de belasting houdt verband met de prestaties die onderling zijn verricht en (3) in de factuur is het op de juiste manier vastgelegd.<sup>85</sup> Het is daarnaast mogelijk dat dit recht van de ondernemer in z'n geheel vervalt. Dus ook niet meer toepasbaar is in een lidstaat waar de fraude niet heeft plaatsgevonden.<sup>86</sup> Tevens is in het arrest beslist dat een frauderende ondernemer zich niet meer zal kunnen beroepen op het rechtzekerheidsbeginsel. Dat beginsel beschermt een ondernemer die zich bevindt in fiscale onzekerheid, maar het is niet van toepassing op een frauderende ondernemer waardoor die zich er niet op kan beroepen.<sup>8788</sup>

### 3.4.3- Toepassing van het nultarief op de ICL

Een leverancier kan gebruikmaken van een nultarief over de ICL van goederen op grond van de BTW-richtlijn. Het recht wordt toegepast door de ondernemer, indien een bewijsstuk wordt aangeleverd en het bewijsstuk het volgende omvat: er heeft een grensoverschrijdende transactie van goederen plaatsgevonden tussen Europese lidstaten en daarnaast kan worden aangetoond dat deze goederen in het land van aankomst in de heffing zijn betrokken.<sup>89</sup> Bij het ontbreken van het bewijsstuk of bij het detecteren van fraude veroorzaakt door de verwerper van goederen, heeft de HvJ beslist dat over de waarde van deze grensoverschrijdende verplaatsing van goederen belasting wordt geheven en een weigering plaatsvindt van het 0%-tarief bij een ICL.

In het arrest Twoh International is het HvJ tot de conclusie gekomen dat de bewijsstukken moeten worden aangeleverd door de leverancier om als afnemer aanspraak te maken op het nultarief.<sup>90</sup> De bewijsstukken moeten de twee bovengenoemde voorwaarden omvatten. Om de bewijsstukken aan te leveren, kan een enorme administratieve last worden ondervonden door de leverancier en daarnaast kunnen extra kosten worden gemaakt om tot deze informatie te beschikken.<sup>91</sup> Zo wordt het bewijsstuk mogelijkwerwijs gevormd door een inzage te geven in

---

<sup>85</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer: 2012, p. 335

<sup>86</sup> M.M.W.D. Merx, 'Italmoda: Wat past klopt niet', WFR 2015/655, par. 3.

<sup>87</sup> M.M.W.D. Merx, 'Italmoda: Wat past klopt niet', WFR 2015/655, par. 3.

<sup>88</sup> HvJ EG 18 december 2014, zaak C-131/13 (Italmoda), BNB 2015/61.

<sup>89</sup> Artikel 138 BTW-richtlijn en Tabel 2 onder a, sub 6 Wet OB

<sup>90</sup> HvJ EU 27 september 2007, nr. C-184/05, BNB 2008/13 (Twoh International).

<sup>91</sup> Europese Commissie, 'Implementing the 'destination principle' to intra-EU B2B supplies of goods', TAXUD/2013/DE/319, 30 juni 2015 final.

zowel het betalingsverkeer als de btw-identificatienummers van de afnemers in het distributiekanaal.<sup>92</sup> Het is denkbaar dat deze administratieve last in strijd is met het neutraliteits- en eenvoudsbegin­sel. Daarnaast kan het ook omgekeerd worden beredeneerd: zal zonder de administratieve last voor leveranciers/ondernemers het rechtvaardige systeem van heffing in stand blijven?

Ook is het zeker niet eenvoudig om een bewijsstuk aan te leveren dat volledig en correct is. Op het moment dat de afnemer zelf de goederen transporteert, wordt het voor de leverancier lastig te bewijzen dat aan de eerste voorwaarde is voldaan. Mocht dit eventueel leiden tot fraudeleus handelen en heeft de leverancier de gehele kennis over de transactie opgenomen in de aangeleverde stukken, wordt het recht van deze leverancier niet ontnomen. De ondernemer heeft immers als een getrouwe gehandeld.<sup>93</sup> Mocht de leverancier wel essentiële informatie achterhouden, zoals de identiteit van de afnemer, wordt het gemeenschapsrecht geweigerd.<sup>94,95</sup>

Logischerwijs, is het mogelijk dat de belastingdienst te maken krijgt met een leverancier die wist of had moeten weten dat gefraudeerd werd. Indien de belastingdienst de leverancier aanspreekt met concrete bewijsstukken, zal de leverancier het recht op vooraftrek van belasting en het nultariefrecht worden ontnomen.<sup>96</sup> Daarnaast zal bij een mogelijke teruggave na het invullen van de aangifte ook dit recht kunnen worden ontzegd.

### **3.4.4 - Norm 'wist of behoorde te weten'**

Zowel het btw-aftrekrecht als het recht op het nultarief kan worden ontzegd als de ondernemer aan de norm voldoet en de verrichte handelingen een onderdeel zijn van een handelsketen waarin wordt gefraudeerd. Ook bonafide ondernemers moeten dus zorgvuldig te werk gaan om te voorkomen dat zij verwickeld raken in een carrouselfraude. Er zijn een aantal karakteristieken van carrouselfraude waarop moet gelet worden om te voorkomen dat de fiscus deze ondernemer benadeeld en als één van de fraudeurs in een handelsketen wordt aangemerkt, omdat hij wist of behoorde te weten dat sprake is van fraude. Voorbeelden van deze karakteristieken zijn als volgt: in een korte tijd zijn nieuwe en verschillende leveranciers en kopers actief in de branche<sup>97</sup>, een grote hoeveelheid aan kostbare en luxueuze goederen

---

<sup>92</sup> HR 5 juni 2009, nr. 43 853, BNB 2009/197.

<sup>93</sup> HvJ EG 27 september 2007, zaak C-409/04 (Teleos plc).

<sup>94</sup> HvJ 6 juli 2006, C-439/04 en C-440/04 (Kittel en Recolta).

<sup>95</sup> HvJ EG 7 december 2010, zaak C-285/09 (R).

<sup>96</sup> HvJ EG 18 december 2014, zaak C-131/13 (Italmoda), BNB 2015/61.

<sup>97</sup> Belastingdienst

is in omloop<sup>98</sup> of de gehanteerde prijs door de ondernemer is lager dan de marktprijs. Dit is mogelijk omdat de btw niet zal worden afgedragen.<sup>99</sup> Ook kan een signaal zijn dat een leverancier vooraf aangeeft aan wie de bonafide ondernemer de goederen moet doorleveren.<sup>100</sup> Er zijn nog verschillende andere indicatoren die erop kunnen wijzen dat sprake is van fraude.<sup>101</sup>

Er zal dus accurate werkzaamheden moeten worden verricht door de ondernemers als de Belastingdienst aangeeft dat fraude in omloop is in de desbetreffende branche.<sup>102</sup>

### **3.5- Huidige aanpak in de BTW-richtlijn en Wet OB 1968**

#### **3.5.1- Inleiding**

Het is duidelijk dat hard moet worden opgetreden om btw-carrouselfraude aan te pakken. Lidstaten lopen miljarden euro's mis. In de BTW-richtlijn zijn kan-bepalingen opgenomen die in de nationale wetgeving kunnen worden geïmplementeerd, zoals de tijdelijke btw-verleggingsregeling. Verder zijn twee initiatieven gestart om btw-carrouselfraude op Europees niveau terug te dringen, namelijk het VAT Action Plan en de Tsjechische pilot waarin een algemene verleggingsregeling werd ingevoerd voor elke B2B-transactie. Daarnaast zal in het tweede gedeelte van deze paragraaf de verleggingsregeling in de Nederlandse Wet OB 1968 beschreven worden die in Nederland btw-carrouselfraude tegengaat. Ook wordt ingegaan op de regeling voor de hoofdelijke aansprakelijkheid die in de Invorderingswet staat.

#### **3.5.2- Huidige aanpak op Europees niveau**

##### *3.5.2.1- Informatie-uitwisseling*

Om btw-carrouselfraude te bestrijden, is het relevant dat de Europese lidstaten onderling informatie uitwisselen.<sup>103</sup> Wanneer een ondernemer goederen importeert in het land waar de bedrijfsuitoefening wordt uitgeoefend, is de ondernemer genoodzaakt de ICV te vermelden in dit land, wordt dit echter achterwege gelaten, zal middels de informatie-uitwisseling het

---

<sup>98</sup> M. Lambregts, 'Over de oplettend koopman, diens wetenschap en zorgvuldigheid', WFR 2013/1468, par. 3.1

<sup>99</sup> M. Lambregts, 'Over de oplettend koopman, diens wetenschap en zorgvuldigheid', WFR 2013/1468, par. 3.1

<sup>100</sup> Belastingdienst

<sup>101</sup> De bedoelde indicatoren zijn bijvoorbeeld: wisselende leveranciers en kopers en handelaren die sinds kort actief zijn of net een bestuurswisseling hebben ondergaan, het feit dat een ondernemer wordt benaderd om voor hem branchevreemde artikelen te verkopen of om deel te nemen aan parallelhandel. Deze indicatoren zijn geraadpleegd via:

[https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/btw\\_aangifte\\_doen\\_en\\_betalen/btw-fraude/btw\\_carrouselfraude/signalen\\_van\\_btw\\_fraude](https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/btw_aangifte_doen_en_betalen/btw-fraude/btw_carrouselfraude/signalen_van_btw_fraude).

<sup>102</sup> M. Lambregts, 'Over de oplettend koopman, diens wetenschap en zorgvuldigheid', WFR 2013/1468, par. 3.4.

<sup>103</sup> R.A Wolf, Carrouselfraude, Sdu Uitgevers 2010, par. 4.6

mogelijk worden gemaakt om de ondernemer in het vizier te hebben en de volgende handelingen die door de ondernemer worden verricht te volgen.<sup>104</sup> Een opgaaf van de ICP kan worden opgevraagd bij de leverancier door de belastingdienst om de ICV van goederen te verifiëren. Daarnaast is 'Eurofisc' opgericht om de samenwerking tussen de lidstaten te bevorderen. Een platform waar fiscalisten uit verschillende lidstaten specifieke informatie verstrekken om de btw-carrouselfraude te achterhalen en vervolgens te elimineren.<sup>105</sup>

Het doel is helder maar het uitwisselen van informatie verloopt in de praktijk zeer moeizaam. Dit maakt de aanpak van de carrouselfraude inefficiënt. Het kan bijvoorbeeld voorkomen dat de fiscus tussen de aanvraag en de ontvangst van de opgaaf van de ICP drie maanden heeft moeten wachten op de leverancier<sup>106</sup> en indien de fiscus nog meer informatie wenst om tot een conclusie te komen dan heeft de lidstaat waar de ICV heeft plaatsgevonden tevens drie maandenlang de tijd om op de aanvraag te reageren.<sup>107</sup> Zo kan het zes maanden duren om relevante informatie te verzamelen. Dit geeft de ploffer voldoende tijd om intussen de carrouselfraude te beëindigen en opnieuw een carrouselfraude te plegen in een branche of lidstaat, wat resulteert in een leegstaande BV of NV bij aankomst van de belastingdienst. Het zal dan ook niet verbazen dat de Algemene Rekenkamer van de EU aanraadt om de informatie-uitwisseling te versnellen en elkaar veelvuldig in te schakelen. Dit zal resulteren in een efficiëntere aanpak op de carrouselfraude.<sup>108</sup> De eerste stappen zijn dan ook genomen in mei 2019 om dit te bewerkstelligen. De EC heeft namelijk een systeem geïntroduceerd, de Transactional Network Analysis- tool ( hierna: TNA-tool), een instrument waarmee getracht wordt de aanbevelingen van de Algemene Rekenkamer te bereiken.<sup>109</sup><sup>110</sup> De TNA-tool maakt het mogelijk dat de lidstaten sneller in staat worden gesteld om de btw-gegevens te verwerken en te verstrekken aan buitenlandse belastingdiensten. Bij tijd en wijle zal de opsporing sneller zijn nog voordat het recht van aftrek op voorbelasting is toegepast of het strafbare feit überhaupt is gepleegd. Pierre Moscovici, de EU-commissaris in economische en financiële zaken, belastingen en douane sprak over het instrument als volgt:

---

<sup>104</sup> R.A Wolf, Carrouselfraude, Sdu Uitgevers 2010, par. 4.10

<sup>105</sup> Europese Commissie, 'Actieplan betreffende de btw', COM (2016) 148 final

<sup>106</sup> Artikel 263 BTW-Richtlijn

<sup>107</sup> Art. 10 verordening (EU) nr. 904/2010 van de Raad

<sup>108</sup> Europese Rekenkamer, 'De aanpak van intracommunautaire btw-fraude: er zijn meer maatregelen nodig', 2015.

<sup>109</sup> European Commission, 'New VAT tool to help EU countries crack down on criminals and recoup billions', no./IP/19/2468.

<sup>110</sup> Staatssecretaris van Financiën, 'Maatregelen tegen btw-carrouselfraude, V-N 2017

*“Criminal VAT fraud is one of the major issues facing our public finances today and its eradication should be a top priority for EU governments. This new tool will increase the speed at which authorities can uncover and act on suspicious activity.”<sup>111</sup>*

In het arrest *Senatex* besliste het HvJ dat een mogelijk gebrek aan formele eisen in een factuur de toepassing van het recht op de btw-af trek en het nultarief niet zal verhinderen. Hierdoor voldoet dit bestrijdingsmiddel aan het neutraliteitsbeginsel, omdat de ondernemer een beperkte administratieve last ervaart als gevolg van de coulante werkwijze die gehanteerd wordt door het HvJ <sup>112</sup> Toch is naar mijn mening de informatie-uitwisseling niet een succesvolle aanpak. Het gevolg van deze coulante werkwijze maakt het mogelijk dat veel onvolledige facturen worden aangeleverd. Dit leidt tot een gebrekkige uitwisseling van de informatie. Indien het HvJ de formele eisen benadrukt in een factuur en de toepassing van de rechten weigert indien niet aan de voorwaarden wordt voldaan, zal dit leiden tot het beschikken van de juiste en volledige informatie door de belastingdiensten. Dit resulteert in een doelgerichter aanpak. Echter, dan zal weer een afweging moeten worden gemaakt tussen het voldoen aan het toetsingskader of een doelgerichter aanpak, omdat de formele eisen in een factuur veel last voor de ondernemers met zich zal nemen.

De TNA-Tool zal naar mijn mening meer rechtszekerheid met zich meebrengen voor de ondernemer. Voor de invoering van dit instrument bevonden verschillende bonafide ondernemers in fiscale onzekerheid door de beperkte informatie-uitwisseling tussen lidstaten. Tegenwoordig zorgt de voortuitgang en de efficiëntie van de informatie-uitwisseling dat voldaan wordt aan het toetsingskader.

### *3.5.2.2- Richtlijnbe paling voor een tijdelijke verleggingsregeling*

Om de fraude terug te dringen heeft de EC het mogelijk gemaakt voor EU-landen om een tijdelijke verleggingsregeling in te voeren voor goederen en diensten aangeduid in de BTW-richtlijn.<sup>113</sup> Hiervoor is wel derogatie<sup>114</sup> vereist. De tijdelijke verleggingsmaatregel houdt in dat bij binnenlandse aankopen van goederen het voldoende is om de btw in de aangifte te verleggen door de leverancier naar de afnemer. De leverancier zal geen btw op de factuur van de prestaties meer opnemen.<sup>115</sup> De afnemer hoeft geen btw te betalen aan de leverancier. Het

---

<sup>111</sup> European Commission, ‘*Speech by Commissioner Pierre Moscovici at the Commission’s Tax Fairness Conference*’, Brussel, 28 June 2017

<sup>112</sup> HvJ EG 15 september 2016, zaak C-518/14 (*Senatex*), V-N 2016/47.16.

<sup>113</sup> Artikel 199 van de BTW-richtlijn.

<sup>114</sup> Toestemming van de Raad van EC

<sup>115</sup> Besluit verleggingsregeling

gevolg van deze regelgeving is dat dit uiteindelijk resulteert tot een effectieve bestrijding van de btw-carrouselfraude, de leverancier ontvangt geen btw-betaling en heeft dus geen mogelijkheid om de ontvangen btw niet af te staan aan de belastingdienst.<sup>116</sup>

Toch is deze effectieve bestrijdingsmiddel niet permanent. De maatregel loopt steeds achter de feiten aan. De toepassing van deze tijdelijke maatregel is namelijk alleen toepasbaar op een opsomming van goederen en diensten waarin al is gefraudeerd<sup>117</sup> en een aanvulling op de lijst verloopt meestal moeizaam door het trage besluit van de Raad van de EC. Tevens zal de maatregel hoogstens voor een paar jaar als middel kunnen worden benut.<sup>118</sup> Dit treedt op, omdat op nationaal niveau wordt beslist of de Europese richtlijnen worden geïmplementeerd, indien lidstaat A dit wel verwerkt en lidstaat B niet, zou dit perspectief kunnen bieden voor malafide ondernemers om de carrouselfraude in een ander lidstaat op te zetten en mogelijk in een nog fraudegevoeliger sector.<sup>119</sup>

### *3.5.2.3- Pilot met een algemene verleggingsmaatregel*

In Tsjechië is in 2018 een pilot gestart voor de invoering van een algemene verleggingsmaatregel voor B2B transacties als oplossing voor het gehele carrouselfraudeprobleem. Omdat de btw bij zo'n algemene verleggingsregeling wordt verlegd bij elke transactie van goederen en diensten van leverancier naar afnemer, zullen ondernemers geen btw meer in rekening brengen. Alleen bij leveringen en diensten aan consumenten wordt dan nog btw berekend.<sup>120</sup> Hierdoor zal de leverancier geen kans meer hebben om de btw niet af te dragen aan de fiscus. Tsjechië kreeg als eerste land de toestemming om af te wijken van artikel 193 van de BTW-richtlijn en de algemene verleggingsmaatregel in te voeren en dus niet alleen bij ICT, maar ook bij binnenlandse transacties.<sup>121</sup>

De Tsjechische pilot heeft een beter inzicht gegeven aan EU-lidstaten dat de veralgemenende verleggingsmaatregel eensgezind is met het neutraliteitsbeginsel. Zowel de ICT als de binnenlandse transacties worden op identieke wijze behandeld. Het enige kritiekpunt op de invoering van de veralgemeende verleggingsmaatregel is dat de ondernemers onderling geen btw aan elkaar in rekening brengen en aldus geen administratieve last hebben, echter ondernemers die economische activiteiten verrichten in de detailhandel zullen als enige een

---

<sup>116</sup> S. Pfeiffer, 'Combating Carousel Fraud: The General Reverse Charge VAT', 26 Intl. VAT Monitor 3 (2015)

<sup>117</sup> Artikel 199 van de BTW-richtlijn

<sup>118</sup> S. Pfeiffer, 'Combating Carousel Fraud: The General Reverse Charge VAT', 26 Intl. VAT Monitor 3 (2015)

<sup>119</sup> Van der Hel, 'dweilen met de nationale kraan open', WFR 2015/1282

<sup>120</sup> W.J. Blokland, Over neutraliteit, fraude en eenvoud in de Europese btw, WFR 2010/561

<sup>121</sup> COM (2019)283 - Machtiging van Tsjechië de veralgemeende verleggingsregeling toe te passen in afwijking van artikel 193 van Richtlijn 2006/112/EG



(beperkte) administratieve last ervaren, omdat de goederen of diensten vervolgens worden geleverd aan de consument waar wel natuurlijk de btw in rekening moet worden gebracht. Hierdoor zal het neutraliteitsbeginsel weer niet in overeenstemming zijn met de algemene verleggingsregeling, omdat niet alle ondernemers geen administratieve last ervaren.

#### *3.5.2.4- VAT Action Plan*

In 2017 publiceerde de EC een voorstel om het btw-systeem grondig te wijzigen.<sup>122</sup> Het voorstel omvat dat de grensoverschrijdende transacties en binnenlandse transacties op identieke wijze moeten worden behandeld. Dus als een Nederlandse ondernemer een ICL verricht aan een Duitse ondernemer, zal de leverancier de btw-heffing niet langer verleggen naar de afnemer maar in plaats daarvan Duitse btw op de factuur weergeven. De Nederlandse ondernemer zal vervolgens de Duitse btw zelf moeten afdragen aan de Duitse belastingdienst. Tijdens de persconferentie over dit VAT Action Plan werd door EC gesteld dat btw-carrouselfraude hiermee voor 80% zou worden teruggedrongen. Om het voorstel praktisch uitvoerbaar te houden, zal de One Stop Shop (hierna: OSS) moeten worden uitgebreid. De OSS is in 2015 ingevoerd en onlangs uitgebreid in verband met de e-commerce richtlijn. De regeling maakt het mogelijk dat zowel Europese ondernemers als niet-Europese ondernemers in één lidstaat geregistreerd hoeven te staan. Vanuit deze lidstaat zullen de ondernemers aan de btw-verplichtingen in alle lidstaten voldoen. Het voorstel vermijdt dus dat ondernemers in diverse lidstaten geregistreerd moeten staan om economische activiteiten in deze lidstaat te mogen verrichten. Zonder de OSS-regeling zou het kunnen voorkomen dat een ondernemer in 27 lidstaten btw verschuldigd zou zijn<sup>123</sup>, wat uiteraard veel administratieve belasting zou veroorzaken. Momenteel is het mogelijk de verschuldigde btw af te dragen in de geregistreerde lidstaat. De belastingdienst van deze lidstaat zal de btw vervolgens afstaan aan de afnemerslidstaat. Het OSS-systeem was oorspronkelijk alleen bestemd voor ondernemers die elektronische diensten verrichtten aan consumenten in de EU. De regeling zou echter voor het nieuwe plan worden uitgebreid tot alle leveringen van goederen en diensten. Aldus zal de leverancier indirect belasting betalen in het land van bestemming door de btw af te dragen in de lidstaat waar de ondernemer staat geregistreerd en deze lidstaat zal vervolgens aan de buitenlandse belastingdienst waar de afnemer gevestigd is de btw afdragen, maar dus tevens btw afdragen op basis van het belastingtarief in het bestemmingsland.

---

<sup>122</sup> European Commission, 'On the follow-up to the Action Plan on VAT Towards a single EU VAT', 2017

<sup>123</sup> K.M. Braun, Cursus Belastingrecht omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2017, OB. 2.1.5.J.d.

Om het eenvoudiger te maken zullen Europese lidstaten in de toekomst een geharmoniseerd belastingtarief moeten instellen. Om dit VAT Action Plan te verwezenlijken, is het essentieel dat lidstaten elkaar vertrouwen. In B2B-verhoudingen heeft de afnemer recht op aftrek van voorbelasting. Dit recht zal worden toegepast door de afnemer in de lidstaat van bestemming, echter is het de vraag of de lidstaat waar de leverancier staat geregistreerd de btw steeds tijdig zal kunnen afdragen aan de bestemmingslidstaat. Indien het vertrouwen tussen lidstaten niet wordt geschaad, zal dit voorstel de carrouselfraude behoorlijk kunnen terugdringen.<sup>124</sup>

Het VAT Action Plan zal dus een wapen kunnen zijn tegen de carrouselfraude. Echter, de invoering van dit systeem zou ook kunnen betekenen dat een geschil ontstaat. Tijdens de eerste metingen van dit OSS-systeem wordt het tegenovergestelde bewezen van wat de EC beweert: de totale kosten voor een ondernemer zullen enorm uitlopen vanwege de compliance en de jaarlijkse kosten van de OSS.<sup>125</sup> Dit bedrag zal maar zeer beperkt kunnen worden afgewenteld op de consument, waardoor het neutraliteitsbeginsel in geding komt.<sup>126</sup>

Daarnaast is het systeem recentelijk voorgesteld door de EC zonder dat er veel ervaring en met dit systeem bestaat. Lamensch verwacht dat zich de situatie zal kunnen voordoen waarbij een ondernemer een naheffingsaanslag zal krijgen uit verschillende landen door mogelijk gebrek aan coördinatie. Een ondernemer zou dus voor langere tijd in fiscale onzekerheid leven.<sup>127</sup> Naar mijn mening zal op korte termijn dan ook niet worden voldaan aan het rechtszekerheidsbeginsel.

### **3.5.3- Huidige aanpak in Nederland**

#### *3.5.3.1- Hoofdelijke aansprakelijkheid afnemer*

In 2002 is artikel 42c in de Invorderingswet 1990 (hierna: IW) ingevoerd om met enigermate de btw-carrouselfraude te kunnen bestrijden. Het eerste lid van het artikel bepaalt dat de afnemer hoofdelijk aansprakelijk is voor de verschuldigde btw, indien deze belastingplichtige die de levering van de goederen ontving wist of behoorde te weten dat de betaalde btw die aan de orde is door de levering van de goederen niet zal worden afgedragen door de leverancier.<sup>128</sup> Volgens parlementaire stukken bedoelt de wetgever met dit artikel een preventief effect te ontwikkelen door de aansprakelijkheid te leggen bij de ondernemers. Zo wordt voorkomen dat bonafide ondernemers handelingen verrichten met malafide ondernemers. Het moet echter

---

<sup>124</sup> G.J. van Norden, 'Voorstellen voor ingrijpende Europese btw-hervormingen', NTFR 2017/2908, p. 3

<sup>125</sup> M. Lamensch, 'EU VAT Neutrality in Question', 27 Intl. VAT Monitor 4 (2016)

<sup>126</sup> M. Lamensch, 'EU VAT Neutrality in Question', 27 Intl. VAT Monitor 4 (2016)

<sup>127</sup> M. Lamensch, 'Is There Any Future for the Vendor Collection Model in the 21st Century Economy?', 27 Intl. VAT Monitor 3 (2016), par. 3.

<sup>128</sup> Artikel 42c lid 1 IW 1990

wel gaan om de verschuldigde btw ter zake van alle leveringen die opgenomen zijn in artikel 3 van de Wet OB. Tevens wordt bepaald dat het handelen in bepaalde goederen ook ervoor zorgt dat de ondernemer preventief te werk zal moeten gaan anders zal de ondernemer hoofdelijk aansprakelijk zijn over de verschuldigde btw. Het gaat bijvoorbeeld om telecommunicatiediensten en computer-, foto-, videoapparaten waar in het verleden veel carrouselfraude mee werd gepleegd.<sup>129</sup><sup>130</sup>

Het artikel bestrijdt mogelijk btw-carrouselfraude in vele sectoren. Veel ondernemers zullen bewuster ondernemen en niet doelloos de tegenpartij vertrouwen. Dit verkleint de kans om btw-carrouselfraude succesvol te laten slagen, maar er wordt niet voldaan aan het neutraliteits- en eenvoudbeginsel. De ondernemer moet veel administratieve last ervaren om te voorkomen dat de belastingdienst met terugwerkende kracht de btw op de ondernemer zelf verhaald, omdat de ondernemer/belastingplichtige behoorde te weten dat de leverancier een malafide is.

### *3.5.3.2- Tijdelijke verleggingsregeling*

Nederland heeft de Europese richtlijn van de verleggingsmaatregel geïmplementeerd in de Wet OB 1968 om de btw-carrouselfraude terug te dringen.<sup>131</sup> De btw-verlegging van leverancier naar afnemer is onder andere van toepassing bij levering van Co2-emmissierechten, gas- en elektriciteitscertificaten en levering in branches van telecommunicatiemiddelen. De Nederlandse staatssecretaris voerde in 2017 een tijdelijke verleggingsmaatregel bij aankoop van telecommunicatiediensten, omdat het vermoeden groot was dat de carrouselfraude in omloop was.<sup>132</sup> Deze tijdelijke verleggingsmaatregel verhindert de btw-carrouselfraude en is dus een effectief bestrijdingsmiddel.

De tijdelijke verleggingsmaatregel voldoet aan het toetsingskader. De maatregel houdt het neutraliteitsbeginsel in stand, doordat het mogelijk is om de btw te verleggen in de aangifte. Hierdoor is de leverancier geen belasting verschuldigd in het buitenland. Dit leidt tot minder hinder in de administratie van de ondernemer. Het wordt tevens eenvoudiger gemaakt voor de ondernemer (de leverancier). Daarnaast zorgt de maatregel tot in zekere mate voor rechtszekerheid. De (tijdelijke) verleggingsmaatregel verhindert de btw-carrouselfraude, waardoor bonafide ondernemers niet ongewenst betrokken raken bij de fraude.

---

<sup>129</sup> artikel 40a van de Uitvoeringsregeling IW 1990

<sup>130</sup> Kamerstukken, 2008/2009, p. 26

<sup>131</sup> Artikel 12 lid 5 wet OB 1968

<sup>132</sup> Besluit van 24 mei 2017, BLKB 2017/9158, V-N 2017/29.14

### 3.6- Tussenconclusie

Btw-carrouselfraude komt tot stand door een grensoverschrijdende transactie van een ondernemer die bij een daaropvolgende binnenlandse levering van goederen of diensten de ontvangen btw van de afnemer niet afdraagt aan de fiscus. De afnemer is tevens belastingplichtige voor de omzetbelasting. Doordat deze indirecte belasting enkel de consument belast, is het mogelijk om de betaalde btw aan de leverancier door de afnemer in aftrek te brengen. De toepassing van het recht is namelijk in principe onafhankelijk van het antwoord op de vraag of de btw daadwerkelijk is afgedragen of niet. De fraude die hierbij komt kijken, resulteert in extra uitgave in plaats van het extra genereren van inkomsten voor de belastingdiensten van de EU-lidstaten. De carousel ontwikkelt zich verder als een afnemer in de keten de goederen opnieuw levert aan een ondernemer, die tevens gevestigd is in een andere lidstaat en deze goederen kan inkopen tegen een nultarief.

Het is in de praktijk ingewikkeld om de 'ploffer' op te sporen en de carrouselfraude te elimineren. Daarom keurt het HvJ goed dat de niet afgedragen btw wordt verhaald op ondernemers in de schakels die betrokken zijn bij de economische activiteiten van de ploffer. Het HvJ is van mening dat als de ondernemers in die schakels wisten of behoren te weten dat zij een onderdeel zijn van een fraudeleuze handelsketen, hier voor deze schakels consequenties aan verbonden mogen zijn. Zo kan hen het recht op het btw-aftrek en het nultarief op de ICL worden ontnomen. Als gevolg van het criterium 'wist of behoorde te weten' zullen de rechtsbeginselen onder druk komen te staan. De goedwillende ondernemer zal extra administratie lasten ervaren en extra kosten moeten maken om te voorkomen dat sprake zal zijn van betrokkenheid.

De btw-carrouselfraude wordt op Europees en nationaal niveau aangepakt. Er worden bestrijdingsmiddelen benoemd in de BTW-richtlijn die op nationaal niveau kunnen worden geïmplementeerd, zoals de informatie-uitwisseling tussen lidstaten en de tijdelijke verleggingsregeling. Daarnaast zijn twee initiatieven gestart die het mogelijk maken om de fraude terug te dringen en te elimineren, namelijk het VAT Action Plan en de veralgemeende verleggingsmaatregel.

Echter, de initiatieven voldoen niet aan het toetsingskader. Bij het VAT Action Plan kunnen de totale kosten voor een ondernemer oplopen vanwege de compliance en de jaarlijkse kosten van de OSS. Dit bedrag zal maar zeer beperkt kunnen worden afgewenteld op de consument, waardoor het neutraliteitsbeginsel in het geding komt. Daarnaast is het systeem recentelijk voorgesteld door de EC zonder dat veel ervaring met dit systeem bestaat. Hierbij kan zich een

situatie voordoen dat een ondernemer voor langere tijd in fiscale onzekerheid leeft en zal het rechtszekerheidsbeginsel niet opgaan. Ook de algemene verleggingsmaatregel zal niet in overeenstemming zijn met het neutraliteitsbeginsel. Het systeem kent een ongelijke behandeling tussen ondernemers. Sommige ondernemers zullen geen administratieve last ervaren, ondernemers in de detailhandel dan weer wel.

In Nederland is de richtlijnbevestiging van de tijdelijke verleggingsmaatregel geïmplementeerd en bestrijdt de fraude in bepaalde sectoren. Daarnaast is in de IW een bepaling opgenomen met hoofdelijk aansprakelijkheid van niet afgedragen btw voor afnemers die voldoen aan de criteria 'wist of behoorde te weten'.

Daarentegen kan geconcludeerd worden dat ondanks de huidige bestrijdingsmaatregelen de carrouselfraude blijft voortwoekeren door de tekortkomingen van de huidige aanpak. Door de inefficiëntie van de informatie-uitwisseling tussen de lidstaten, biedt het de malafide ondernemers de tijd om de carrousel op te rollen en weer de fraude te plegen in een branche of lidstaat waar de (buitenlandse) fiscus de ondernemers niet op het spoor is. Daarnaast is de toepassing van de tijdelijke verleggingsmaatregel alleen toepasbaar op een opsomming van goederen en diensten waarin al is gefraudeerd<sup>133</sup> en een aanvulling op de lijst verloopt meestal moeizaam door de trage besluitvorming van de Raad van de EC. Hierdoor wordt tevens de kans geboden aan malafide ondernemers om de carrouselfraude op grote schaal te plegen in branches waar de fraude niet eerder heeft plaatsgevonden. Hierdoor blijven de belastingdiensten continu achter de feiten aanlopen. Tot slot wordt het aantrekkelijk gemaakt voor ondernemers om nog steeds op grote schaal fraude te plegen, wanneer vermogende personen investeringsmogelijkheden zien in een carrouselfraude.

Desondanks zijn de huidige initiatieven zeker mogelijke oplossingen tegen dit probleem. Ook al voldoen de algemene verleggingsmaatregel (de Tsjechische pilot) en het bestemmingslandbeginsel in het VAT-Action Plan niet aan het toetsingskader, brengen deze initiatieven de minst nadelige gevolgen met zich mee.

## **Hoofdstuk 4- Alternatieve technologische bestrijdingsmiddelen**

### **4.1- Inleiding**

---

<sup>133</sup> Artikel 199 van de BTW-richtlijn

In het vorige hoofdstuk is de werking van btw-carrouselfraude besproken. Daarnaast zijn de huidige aanpak en de reeds gestarte initiatieven van de EC besproken waarmee wordt getracht de btw-carrouselfraude terug te dringen. Hieruit is echter geconstateerd dat de huidige aanpak niet opgewassen lijkt tegen fraudeurs en het probleem niet volledig aanpakt en dat de mogelijke initiatieven die wel het probleem zouden kunnen oplossen, niet aan het neutraliteit, eenvoud- en rechtszekerheidsbeginsel voldoen. Dit maakt het voor btw-fraudeurs, ondanks de huidige bestrijdingsmiddelen, toch mogelijk om op grote schaal nog carrouselfraude te plegen. Er zou een manier moeten zijn om dit grote probleem aan te pakken. In deze vorm van fraudebestrijding lopen de belastingdiensten door de bestrijdingsmiddelen vaak achter de feiten aan. Daarom zal in dit hoofdstuk op zoek worden gegaan naar een gemoderniseerde aanpak die de EC voorbereidt op de toekomst en de belastingdienst kan helpen de fraudeurs een stapje voor te zijn.

Het huidige systeem zal op grondige wijze heroverwogen moeten worden door de bestaande technologieën en de toekomstige technologieën die in het vizier zijn.<sup>134</sup> De btw-carrouselfraude zorgt namelijk al jarenlang voor het mislopen van miljarden euro's voor de lidstaten, echter door de sterke ontwikkeling van de economie is de verwachting dat dit probleem alleen maar groter zal worden. Economieën van landen groeien namelijk steeds meer als gevolg van het ontstaan van alternatieve vormen van de economie, zoals de digitaliserende economie. Hierbij worden steeds meer transacties tussen ondernemers en consumenten maar ook tussen ondernemers onderling uitgevoerd bijvoorbeeld op het net.<sup>135</sup> Door de opeenstapeling van onder andere e-commerce wat lastig te controleren is en ook nog het groeiende tekort aan handen bij de belastingdienst, maakt dit het heel lastig voor de belastingdienst om btw-carrouselfraude op te sporen. De digitaliserende economie heeft inmiddels al jaren betrekking gehad op de wijze waarop geconsumeerd en gehandeld wordt en dit zal aldus in de toekomst alleen maar toenemen.<sup>136</sup> Het is naar mijn mening nu de tijd om gemoderniseerde technologische bestrijdingsmiddelen in te zetten. Zo zal het carouselprobleem worden teruggedrongen en wordt het btw-systeem onschendbaar gemaakt voor malafide ondernemers in branches. In de literatuur zijn drie technologische alternatieve bestrijdingsmiddelen voorgeschreven om deze btw-fraude terug te dringen. Allereerst zal de Intelligent VAT (hierna: iVAT ) worden besproken, voorts de Digital Invoice Customs Exchange

---

<sup>134</sup> M. Lamensch & M. Saraswat, 'From Clicks to Compliance: A Data Conduit to Collect VAT', 28 Intl. VAT Monitor (2017), par. 5

<sup>135</sup> Europese Commissie, 'Modernising VAT for cross-border e-commerce' 2018

<sup>136</sup> M. Lamensch & M. Saraswat, 'From Clicks to Compliance: A Data Conduit to Collect VAT', 28 Intl. VAT Monitor (2017), par. 5

(hierna: DICE).<sup>137</sup> Vervolgens zal als derde alternatief de blockchaintechnologie worden beschreven.

#### **4.2- iVAT als bestrijdingsmiddel**

In een bijdrage van Lamensch en Saraswat wordt in het kader van alternatieve bestrijdingsmiddelen het iVAT-systeem genoemd. Dit systeem maakt het mogelijk om de verschuldigde btw bij een B2B- transactie direct af te dragen aan de belastingautoriteiten zonder dat de leverancier fungeert als de afdracht plichtige.<sup>138</sup> Het totale factuurbedrag zal door het iVAT-systeem worden onderverdeeld in een bedrag van de aangekochte goederen of de verrichte diensten en in een bedrag dat de verschuldigde btw weergeeft. De verdeling zal plaatsvinden in een beschermde portal. Het systeem zal als volgt werken. De eerste stap is om éénmalig geregisterd te staan als ondernemer in het iVAT-systeem. De registratie is vergelijkbaar met de registratie voor het btw-identificatienummer.<sup>139</sup> Dit registratienummer zal vervolgens gekoppeld zijn aan een bankrekening om toegang te krijgen tot het portal. Bij elke inkooptransactie van een ondernemer dat tevens het iVAT- nummer toepast, zal een algoritme de juiste verschuldigde belasting vastleggen in het portal en vervolgens afdragen aan de fiscus.<sup>140</sup> Dit systeem dringt de carrouselfraude terug, doordat de leverancier niet langer de beschikkingmacht heeft over de btw-bedragen. Hierdoor is het niet meer mogelijk om als leverancier de btw niet af te dragen aan de autoriteiten.

Indien wordt gekeken of dit alternatieve bestrijdingsmiddel voldoet aan de drie beginselen die mijn toetsingskader vormen, zal de iVAT succesvol de toetsingen doorstaan. Het neutraliteitsbeginsel zorgt voor een gelijke behandeling. Het iVAT systeem voorkomt dat mogelijk wordt gefraudeerd door een ondernemer. Het algoritme legt namelijk de verschuldigde belasting vast en draagt dit af aan de fiscus, zonder de leverancier als tussenschakel. Een tegenargument dat gegeven kan worden, is dat ondernemers überhaupt geen verbruiksbelasting betalen en dat dus hoe dan ook sprake zal zijn van een gelijke behandeling. Echter, indien wordt gefraudeerd door ondernemers, zal dit tevens bonafide

---

<sup>137</sup> Ainsworth & A. Shact, 'Blockchaintechnology Might Solve VAT Fraud', *Tax Notes International*, p. 1168-1171

<sup>138</sup> M. Lamensch & M. Saraswat, 'From Clicks to Compliance: A Data Conduit to Collect VAT', 28 *Intl. VAT Monitor* (2017)

<sup>139</sup> M. Lamensch & M. Saraswat, 'From Clicks to Compliance: A Data Conduit to Collect VAT', 28 *Intl. VAT Monitor* (2017), par. 3.2.3.

<sup>140</sup> M. Lamensch & M. Saraswat, 'From Clicks to Compliance: A Data Conduit to Collect VAT', 28 *Intl. VAT Monitor* (2017), par. 3.2.3.

ondernemers schaden. De malafide ondernemers bieden hun goederen en diensten aan onder de marktprijs. Het gevolg hiervan is dat de afzet van bonafide ondernemers afneemt doordat de consumenten onwetend overstappen naar de malafide. Tevens zorgt deze aanpak dat voldaan wordt aan het eenvouds- en rechtszekerheidsbeginsel, doordat de administratieve last behoorlijk afneemt door het iVAT-systeem en afnemers niet meer beschuldigd kunnen worden met het criterium 'wist of behoorde te weten', want de leverancier ontvangt geen btw meer en is niet meer btw-plichtig.

### **4.3- DICE-systeem als bestrijdingsmiddel**

De informatie-uitwisseling tussen lidstaten kan ervoor zorgen dat het gepleegde strafbaar feit bekend wordt.<sup>141</sup> De fiscus kan namelijk met de opgaaf ICP de werkelijke waarde van de ICV vastleggen. Toch is de informatie-uitwisseling niet effectief genoeg om de carrouselfraude te bestrijden. Het kan zoals reeds is vermeld in de praktijk tot wel zes maanden duren na de aanvraag totdat de fiscus de correcte opgaaf ICP in ontvangst mag nemen.<sup>142</sup> Om de informatie-uitwisseling te bevorderen, is door de economische wetenschappers Ainsworth en Shact het DICE-systeem geïntroduceerd. In het DICE-systeem wordt elke B2B-transactie vastgelegd en vervolgens versleutelt met een digitale handtekeningen van beide partijen. Hierna wordt het opgestuurd naar een digitaal datacenter.<sup>143</sup> Deze datacenter houdt elke verrichte transactie bij tussen ondernemers in heel Europa. Het DICE-systeem levert een voordeel op voor de belastingautoriteiten, transacties zijn op elk moment zichtbaar. Alsdan bevordert het DICE-systeem de informatie-uitwisseling. Dit kan in een effectief bestrijdingsmiddel resulteren. Bij de traditionele informatie-uitwisseling heeft de ondernemer namelijk zes maanden lang de tijd om de carrousel op te rollen en weer uit te rollen in een andere branche of lidstaat. Echter, het DICE-systeem verkort deze periode, waardoor de kans nihil is dat de ondernemer tijd heeft om ervan door te gaan.

Hieronder is een illustratie weergegeven van de werking van het DICE-systeem, waarbij de stappen in het kort worden toegelicht.

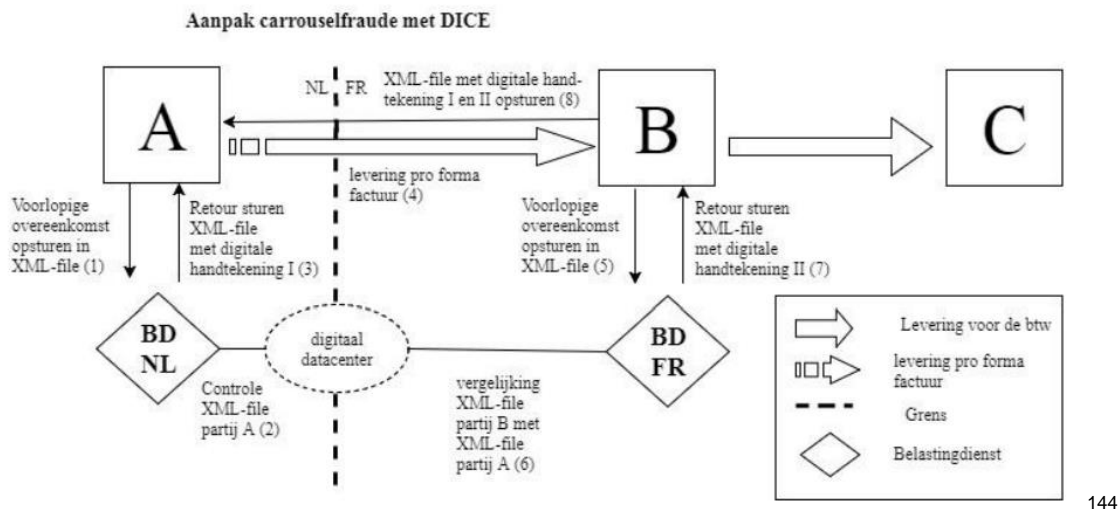
---

<sup>141</sup> Paragraaf 3.5.2

<sup>142</sup> Paragraaf 3.5.2

<sup>143</sup> R.T. Ainsworth & A. Shact, 'Blockchaintechology Might Solve VAT Fraud', *Tax Notes International*, p. 1168.





Figuur 2

Er wordt veronderstelt dat ondernemer A een ICL van goederen verricht aan ondernemer B in Frankrijk. De vervolgstappen zullen als volgt zijn:

- **Stap 1:** De leverancier verstuurt een Xml-file<sup>145</sup> naar de Nederlandse belastingdienst.
- **Stap 2:** Het computerprogramma van het DICE-systeem zal analyseren of karakteristieken van de carrouselfraude in de transactie zichtbaar zijn.
- **Stap 3:** De Nederlandse Belastingdienst geeft ondernemer A de toestemming om een voorlopige factuur op te sturen naar ondernemer B. Daarnaast wordt het Xml-file met de gedigitaliseerde handtekening van de belastingdienst versleuteld en opgenomen in het datacenter, zodat de Franse belastingautoriteiten het document kunnen inzien.
- **Stap 4:** De Nederlandse leverancier levert de voorlopige factuur aan de Franse afnemer.
- **Stap 5:** Op dezelfde wijze verstuurt de Franse afnemer de voorlopige overeenkomst door aan de Franse fiscus.
- **Stap 6:** De Franse belastingdienst zal het ontvangen bestandje van de afnemer vergelijken met het bestand dat is opgeslagen in het datacenter.
- **Stap 7:** Indien de bestanden overeenkomen, zal de Franse belastingdienst een in gescande handtekening opsturen naar de afnemer als bewijs dat toestemming is verleend om de transactie te laten plaatsvinden.

<sup>144</sup> T. Ainsworth & A. Shact, 'Blockchaintechology Might Solve VAT Fraud', Tax Notes International, figuur 3.

<sup>145</sup> Een XML-file is een bestand dat door computers gelezen kan worden en controleert of is voldaan aan de voorwaarden om een nultarief bij een ICL toe te passen.

- **Stap 8:** De Franse afnemer stuurt de Nederlandse leverancier een kopie van het Xml-file met een handtekening van zowel de Franse als de Nederlandse belastingautoriteiten. Indien deze factuur wordt geleverd, komt de goederenlevering officieel tot stand waar de btw vrijkomt. De Nederlandse leverancier is nu bevoegd om het recht op aftrek toe te passen na het nultarief op de ICL. De Franse afnemer zal de ICV aangeven.

Het DICE-systeem zal met name de toets van het rechtszekerheidsbeginsel goed doorstaan. Het HvJ hanteert logischerwijs nog altijd het criterium 'wist of behoren te weten'. Het DICE-systeem zorgt ervoor dat de afnemer een Xml-file ontvangt dat gecontroleerd en ondertekent is door belastingautoriteiten. Zo wordt voorkomen dat de afnemer zich in een onzekere situatie bevindt, waarbij wordt betoogd dat de afnemer behoorde te weten dat de leverancier een malafide is. Daarnaast ontvangt ook de leverancier een geverifieerde Xml-file met het feit dat de afnemer te vertrouwen is.

Daarnaast wordt voldaan aan het neutraliteitsbeginsel. De wijze waarop de heffing plaats zal vinden, zorgt ervoor dat de optimale welvaart niet verstoord wordt. Tevens zal geen sprake zijn van een ongelijke behandeling tussen ondernemers. Tot slot wordt met dit systeem eenvoudig de btw-plicht van de ondernemer gewaarborgd.

Echter, het DICE-systeem (net als het iVAT-systeem) is gebonden aan één partij. Dit kan als een enorme belemmering gezien worden en gevaarlijk zijn. Onder het DICE-systeem zijn de beheerders de gecentraliseerde databank de partij die voor het zeggen hebben. Het systeem verenigt de informatie van elke grensoverschrijdende transactie in de EU. In het ergste geval kan natuurlijk het systeem in één keer eruit liggen, indien de centrale partij wordt belaagd door kwaadwillenden. Daarnaast zijn beide systemen zeer vatbaar voor corruptie<sup>146</sup>, en kan dit leiden tot het hoog oplopen in kosten voor het beschermen van deze systemen tegen corruptie.<sup>147</sup> Dus hoewel beide systemen voldoen aan de beginselen, is het naar mijn mening niet geschikt om deze alternatieve bestrijdingsmiddelen in te zetten voor carrouselfraude, omdat het zeer riskant is om één centrale partij de informatieverstrekking behoudt.

---

<sup>146</sup> R.T. Ainsworth & A. Shact, 'Blockchaintechnology Might Solve VAT Fraud', Tax Notes International, p. 1169.

<sup>147</sup> R.T. Ainsworth & A. Shact, 'Blockchaintechnology Might Solve VAT Fraud', Tax Notes International, p. 1169.

## 4.5- Blockchaintechnologie

### 4.5.1- Inleiding

Er is opgemerkt dat de informatie-uitwisseling tussen lidstaten niet als effectief bestrijdingsmiddel fungeert.<sup>148</sup> Het DICE-systeem zorgt ervoor dat de uitwisseling van informatie tussen de lidstaten wat vlotter en rapper verloopt, echter is het kritiekpunt van dit systeem dat de gegevens worden beheerd door één datacenter. Een centrale partij die alle overeenkomsten tussen Europese ondernemers vastgelegd is niet ideaal. Het kan eenvoudig leiden tot enorme problemen. In de blockchaintechnologie zal de centrale database in de DICE worden afgelost door een collectief computernetwerken. De beheerders van het blockchaintechnologie verifiëren en leggen transacties vast in een zogenoemde “decentraal transparant grootboek”.<sup>149</sup> De belastingautoriteiten in de EU-lidstaten zijn in gelegenheid om op ieder moment de transacties in te zien, waardoor de informatie-uitwisseling een effectief en gemoderniseerd aanpak is om de btw-carrouselfraude terug te dringen. Het vertrouwen in een centrale database van de bank is niet meer noodzakelijk. Het vertrouwen ligt in de technologie. In de volgende sub paragrafen zal een omschrijving van de vereisten worden weergegeven die noodzakelijk zijn voor een effectieve bestrijding van de fraude. Daarnaast zal worden toegelicht hoe blockchain kan fungeren als een bestrijdingsmiddel.

### 4.5.2- Vereisten voor blockchaintechnologie

Ten eerste zal een keuzemogelijk bestaan tussen private of publieke blockchain. Voor de belastingautoriteiten is de private blockchain het meest geschikt.<sup>150</sup> Een publieke blockchain is zeer transparant, de transacties kunnen worden ingezien door iedereen op elk moment. De belastingautoriteiten kiezen echter voor de private blockchain, omdat dit een niet- transparant systeem is. Slechts een klein groep mensen is bevoegd om informatie in te zien.<sup>151</sup> De blockchain bestrijdt de carrouselfraude effectief, indien wordt voldaan aan de volgende vereisten: een consensusmechanisme, computernetwerk en netwerkprotocol.<sup>152</sup>

De belastingautoriteiten laten de goedgekeurde transacties vastleggen in een centrale databank. De gevaren die het met zich meebrengt zijn eerder benoemd: indien het datacenter begeeft, zal dit leiden tot het falen van het systeem in het geheel. Ook is het datacenter zéér

---

<sup>148</sup> Paragraaf 3.5.2.1

<sup>149</sup> R.T. Ainsworth & A. Shact, 'Blockchaintechnology Might Solve VAT Fraud', Tax Notes International, p. 1171.

<sup>150</sup> S. Vermeend & P. Smit, Blockchain, Den Haag: Einstein Books 2017, hoofdstuk 3.

<sup>151</sup> S. Vermeend & P. Smit, Blockchain, Den Haag: Einstein Books 2017, hoofdstuk 3.

<sup>152</sup> R.T. Ainsworth & A. Shact, 'Blockchaintechnology Might Solve VAT Fraud', Tax Notes International, p. 1171.

gevoelig voor mogelijke corruptie en daarnaast kunnen de kosten enorm toenemen om deze datacenter die een groot hoeveelheid opgeslagen transactie-informatie bevat, te beschermen. De blockchain zorgt dat de deze informatie wordt opgeslagen bij verschillende partijen, aangesteld door overheidsinstanties. Ook zullen al deze computernetwerken een afschrift bevatten van transacties, waardoor geen kostenposten ontstaan om de centrale databank te beveiligen.<sup>153</sup> Tot slot maakt de blockchaintechnologie het mogelijk dat wanneer een computer wordt aangevallen door een buitenstaander dat het originele databoek blijft bestaan.<sup>154</sup>

Om te voldoen aan de vereisten voor een effectief bestrijdingsmiddel zal een netwerkprotocol moeten worden bepaald.<sup>155</sup> In dit protocol is het ontwikkelen van een platform essentieel, zodat belastingplichtigen en belastingautoriteiten op ieder moment de transacties kunnen inzien. Dit zal tevens de informatie-uitwisseling bevorderen.<sup>156</sup> Daarnaast moet in het netwerkprotocol het consensusmechanisme worden opgenomen. Het consensusmechanisme stelt vast of een transactie goed wordt gekeurd of uiteindelijk moeten worden afgekeurd.<sup>157</sup> Het mechanisme zal bepalen hoe groot het risico is op carrouselfraude in de transactie middels objectieve criteria.<sup>158</sup> Er zal eerst gecontroleerd moeten worden of voldaan is aan de ICL en vervolgens zal beoordeeld worden of de karakteristieken van de fraude zich niet voordoen in de handelsketen. Het consensusmechanisme zal geprogrammeerd worden door experts in de fiscaliteit en voorts zal het mechanisme automatisch te werk gaan.<sup>159</sup>

#### **4.5.3- Blockchaintechnologie als middel ter bestrijding van carrouselfraude.**

Verondersteld wordt dat voldaan is aan de drie vereisten. De blockchaintechnologie zal nu als mogelijk middel worden gebruikt om de terugdringing van de carrouselfraude te bevorderen. De stappen die ondernomen moeten worden bij de blockchaintechnologie, zijn soortgelijke stappen voor de werkwijze van het DICE-systeem.<sup>160</sup> Ainsworth en Shact zijn zowaar van mening dat DICE geïmplementeerd moet worden op de blockchain.<sup>161</sup> Daarnaast worden de twee kritiekpunten in het DICE-systeem als fundament gebruikt in de blockchaintechnologie: enerzijds wordt het vastleggen van transacties in de centrale databank vervangen door

---

<sup>153</sup> R.T. Ainsworth & A. Shact, 'Blockchaintechnology Might Solve VAT Fraud', Tax Notes International, p. 1172.

<sup>154</sup> R.T. Ainsworth & A. Shact, 'Blockchaintechnology Might Solve VAT Fraud', Tax Notes International, p. 1172.

<sup>155</sup> R.T. Ainsworth & A. Shact, 'Blockchaintechnology Might Solve VAT Fraud', Tax Notes International, p. 1172.

<sup>156</sup> R.T. Ainsworth & A. Shact, 'Blockchaintechnology Might Solve VAT Fraud', Tax Notes International, p. 1172.

<sup>157</sup> R.T. Ainsworth & A. Shact, 'Blockchaintechnology Might Solve VAT Fraud', Tax Notes International, p. 1172.

<sup>158</sup> R.T. Ainsworth & A. Shact, 'Blockchaintechnology Might Solve VAT Fraud', Tax Notes International, p. 1172.

<sup>159</sup> R.T. Ainsworth & A. Shact, 'Blockchaintechnology Might Solve VAT Fraud', Tax Notes International, p. 11

<sup>160</sup> Paragraaf 4.3

<sup>161</sup> R.T. Ainsworth & A. Shact, 'Blockchaintechnology Might Solve VAT Fraud', Tax Notes International, p. 1172.

decentralisatie. Verschillende beheerders in plaats van één datacenter. Anderzijds waarborgt de blockchaintechnologie de veiligheid door private keys.

Als de blockchaintechnologie wordt getoetst aan het neutraliteitsbeginsel dan blijkt het een effectief bestrijdingsmiddel te zijn. De belastingdiensten van beide lidstaten verifiëren de ICT aan de hand van de Xml- files. Het nadeel van de blockchaintechnologie is dat de belastingexperts de computers programmeren. Logischerwijs, programmeren de experts de formele eisen waaraan de ondernemers moeten voldoen in een Xml- file, echter kan ten onrechte het nultarief en de btw-aftrekrecht worden ontnomen van de ondernemer, indien een formele eis ontbreekt in een factuur. Ainsworth en Shact komen wel met een mogelijke oplossing door in het netwerkprotocol een drempel in het consensusmechanisme op te nemen. Dus wanneer voor 75% wordt voldaan aan de formele eisen in de factuur, wordt de transactie goedgekeurd.<sup>162</sup>

Daarnaast is een ander nadeel het enorme energiegebruik van de groep computers die de data beheert. De EU is bezig met een Green deal, waarbij elke lidstaat zijn/haar verbruik van CO2 vermindert.<sup>163</sup> Al die servers, die 24 uur per dag moeten runnen, zullen ervoor zorgen dat deal niet zou kunnen worden nagestreefd en dit is juist slecht voor het milieu. Een optie is de elektriciteit die nodig is voor de servers opwekken met windmolens, maar waar komen deze windmolens dan vandaan en willen lidstaten überhaupt wel voor andere lidstaten zo'n server laten runnen dat bekostigd wordt met windmolens in die staat?

Voorts, wordt voldaan aan het doel van het eenvoudsbeginsel, het wordt op deze manier zo eenvoudig mogelijk gemaakt voor de btw-plicht van de ondernemers. Daarnaast zorgt de blockchaintechnologie voor een zeer beperkte administratieve last voor de ondernemer. Ook hoort de heffing transparant mogelijk te blijven.<sup>164</sup> Om dit na te streven dient de factuur en de heffing transparant te zijn en de blockchaintechnologie zorgt net als bij het DICE-systeem dat beide elementen voor partijen op ieder moment zichtbaar zijn.

Aan het rechtszekerheidsbeginsel wordt tevens voldaan met de blockchaintechnologie. In de Xml-file staan gegevens over de ICP van de ondernemers die toestemming hebben gekregen van de belastingdienst om de transactie voort te zetten. Zo zal de afnemer in volledige zekerheid kunnen weten dat de btw betaalde aan de leverancier wordt overgedragen aan de fiscus. Daarnaast zal de leverancier ook met zekerheid kunnen vaststellen dat de afnemer de ICV zal aangeven in het land van aankomst en niet zal frauderen. Het criterium 'wist of

---

<sup>162</sup> R.T. Ainsworth & A. Shact, 'Blockchaintechnology Might Solve VAT Fraud', Tax Notes International, p. 1171

<sup>163</sup> **Europese Commissie:** "EU-klimaatactie en de Europese Green Deal",

<sup>164</sup> Van Hilten & Van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2020, p. 49.

behoorde te weten' om aanspraak te maken op de rechten zal vervallen. De leverancier kan het nultarief toepassen en de afnemer het btw-aftrekecht.

#### **4.6- Tussenconclusie**

Er wordt veel druk uitgeoefend op het btw-systeem door de gedigitaliseerde maatschappij. Deze digitalisering brengt echter ook mogelijk effectievere, alternatieve bestrijdingsmiddelen met zich mee om btw-carrouselfraude te bestrijden. Door de afhankelijkheid van één centrale partij voor zowel de iVAT als het DICE -systeem, wordt afgeraden om deze systemen in te zetten als bestrijdingsmiddelen. Het is onwenselijk gezien het feit dat de kosten enorm kunnen oplopen indien alle transacties opgeslagen worden bij één partij. Daarnaast kan het gehele systeem plat worden gelegd na een systeemuitval. Ook wordt het éénvoudig gemaakt voor kwaadwillende computerkrakers door maar één ingang te hebben voor het systeem. De blockchaintechnologie verschijnt niet plotseling. De gedachtegang van het DICE-systeem is toegepast op de blockchain, waarin de problemen van het DICE-systeem als oplossing worden gebruikt in de blockchain. De transacties worden geregistreerd op verschillende computernetwerken en worden niet gecentraliseerd. De computernetwerken verifiëren en controleren de overeenkomst tussen de partijen door middel van een consensusmechanisme. Het mechanisme keurt de transactie goed als voldaan wordt aan formele eisen en keurt deze af als een schijn ontstaat van carrouselfraude. De transacties kunnen worden versleuteld met zowel public als private keys. De belastingautoriteiten gebruiken private keys om te voorkomen dat eenieder transacties toevoegt en inziet.

Op basis van objectieve voorwaarden toetst het consensusmechanisme of voldaan is aan de eisen van een ICL en of sprake kan zijn van mogelijke carrouselfraude. Aan de hand hiervan zal het mechanisme de transactie goed- of afkeuren en vervalt het criterium 'wist of behoorde te weten', omdat de betrokkende partijen niet meer hoeven te verifiëren of er gefraudeerd wordt in de handelsketen. Een mogelijke onzekerheid in de blockchaintechnologie is de hoge energieverbruikskosten die verbonden zijn en dat deze bestrijdingsmiddel het neutraliteitsbeginsel kan overtreden als een transactie niet in volledigheid voldoet aan de formele eisen. Een uitweg voor dit probleem is een consensusdrempel programmeren of de afgekeurde transactie handmatig te controleren

Als wordt voldaan de eisen, wordt de transactie opgeslagen in de blockchain en kan het ieder moment worden ingezien door de belastingplichtigen en de belastingdienst. Alsdan blijkt wel dat de huidige initiatieven die besproken zijn in hoofdstuk 3, de minste negatieve gevolgen met zich meebrengen. Echter, dit betekent deze initiatieven de meest effectieve manieren zijn om

de carrouselfraude te bestrijden. De blockchaintechnologie is in mijn visie, ondanks de negatieve gevolgen die eraan verbonden zijn, toch het meest geschikt voor het optreden tegen de carrouselfraude. Zo zorgt de blockchain voor een effectieve informatie-uitwisseling en zal dit naar mijn mening spoedig moeten worden ingevoerd als bestrijdingsmiddel.

## Hoofdstuk 5- Conclusie

Btw-carrouselfraude woekert al 25 jaar ongeremd voort. Malafide ondernemers maken steeds meer gebruik van nieuwe, moderne goederen en opereren telkens in nieuwe branches. In deze scriptie is daarom de volgende probleemstelling onderzocht:

*In hoeverre kan met de huidige wet- en regelgeving de btw-carrouselfraude worden teruggedrongen en hoe kan deze aanpak gemoderniseerd worden?*

Uit het onderzoek is gebleken dat de huidige bestrijdingsmiddelen niet opgewassen lijken tegen de huidige vormen van btw-carrouselfraude. Er wordt nog altijd op grote schaal carrouselfraude gepleegd. De belangrijkste reden is dat de huidige wet- en regelgeving inefficiënt zijn en verouderd lijken en dat een paar bestrijdingsmiddelen het probleem wel aanpakken, maar dat de belastingdiensten nog altijd achter de feiten aanlopen, omdat de aanpak zich telkens beperkt tot een aantal branches. Dit geldt echter niet voor de huidige initiatieven. Met de algemene verleggingsregeling en de overstap naar het bestemmingslandbeginsel (VAT Action Plan) zullen de belastingdiensten niet meer achter de feiten aanlopen. Die maatregelen zullen immers voor alle binnenlandse en buitenlandse leveringen van goederen en diensten gaan gelden. Desondanks voldoen de gestarte initiatieven niet aan het toetsingskader. Het neutraliteitsbeginsel komt in geding bij de algemene verleggingsmaatregel door de ongelijke behandelingen tussen ondernemers. Het bestemmingslandbeginsel leidt tot oplopende kosten voor de ondernemer die niet afgewenteld kunnen worden bij de consument en in strijd zijn met het neutraliteitsbeginsel. Daarnaast kan zich een situatie voordoen dat een ondernemer zich zal bevinden in fiscale onzekerheid, doordat het plan recentelijk is voorgesteld zonder veel ervaring. Dit is tegenstrijdig met het rechtszekerheidsbeginsel. Om toch de carrouselfraude terug te dringen, moet een gemoderniseerde aanpak worden ingevoerd. Naar mijn mening is de blockchaintechnologie het meest geschikt ondanks de mogelijke problemen die deze technologie zou kunnen ervaren. Het voldoet aan de effectiviteit van een bestrijdingsmiddel en aan het toetsingskader.

De btw drukt op de consumenten bij een aankoop van een goed of dienst. De fiscus int de belasting echter bij de ondernemers. Het leveren van goederen of het verrichten van diensten, maakt een ondernemer btw-plichtig. Ook al zijn dus de ondernemers het subject binnen de omzetbelasting, zal de consumptieve belasting niet op de schouders van deze ondernemers drukken. Er kan namelijk gebruik worden gemaakt van het btw-aftrekrecht. Dit zorgt voor neutraliteit. Het btw-aftrekrecht maakt het stelsel van de omzetbelasting echter ook fraudegevoelig. Indien een transactie plaatsvindt tussen twee ondernemers en de leverancier draagt de btw niet af, loopt de fiscus de btw mis over de toegevoegde waarde aan het product.



Toch zal de fiscus nog steeds de afnemer moeten voorzien van een teruggave. Hierdoor dreigt een uitgave, maar géén inkomsten.

In de afgelopen decennia 's zijn steeds meer nationale btw-stelsels onderworpen geraakt aan de Europese ontwikkelingen en is de markt gewijzigd. Dit maakte de opheffing van grenscontroles mogelijk binnen de EU en ontstond een vrij verkeer van goederen zonder binnengrenzen. Het heeft geresulteerd in de interne markt binnen de EEG. Echter, was er onderling een gebrek aan vertrouwen tussen de lidstaten. Daarnaast hadden de lidstaten geen grip op de heffing van grensoverschrijdende transacties, wat uiteindelijk leidde tot het overgangssysteem. In dit systeem is sprake van een nultarief bij een ICL en wordt het ICV van goederen of diensten belast. Dit systeem gecombineerd met het toepassen van het btw-aftrekrecht bij een daaropvolgende binnenlandse levering, zorgt ervoor dat carrouselfraude kan worden gepleegd. Het toepassen van de btw-aftrekrecht door de afnemer is onafhankelijk van het antwoord op de vraag of de btw daadwerkelijk is afgedragen of niet.

De rechtsbeginselen die de revue hebben gepasseerd, zijn als toetsingskader ingezet om de bestrijdingsmiddelen aangaande de carrouselfraude te beoordelen. Het gaat om de volgende beginselen: het neutraliteitsbeginsel, het eenvoudbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel. Volgens het neutraliteitsbeginsel moeten ondernemers op een gelijke manier behandeld worden. Het doel van het eenvoudbeginsel is het zo eenvoudig mogelijk maken voor de ondernemer bij zijn btw-plicht en het beperken van administratieve last voor de ondernemer. Het rechtszekerheidsbeginsel houdt in dat de ondernemer precies moet weten wat de belastingdienst van hem verlangt, zonder voor onbepaalde tijd in fiscale onzekerheid te leven.

Btw-carrouselfraude komt tot stand als een leverancier met het nultarief aankopen doet in een andere lidstaat en de fraudeur als afnemer vervolgens de ICV in het land van aankomst niet aangeeft. Vervolgens zal deze fraudeur als leverancier de ingekochte goederen met btw doorverkopen aan een lokale afnemer. Indien de binnenlandse transactie plaatsvindt, zal de afnemer het btw-aftrekrecht toepassen. De fraudeur, oftewel de 'ploffer', zal daarentegen de ontvangen btw niet afdragen aan de fiscus met als gevolg dat enkel uitgaven worden gerealiseerd in plaats van inkomsten worden gegenereerd voor de schatkisten in de lidstaten.

In de praktijk is het lastig om de ploffer en de carrouselfraude te bestrijden. In de jurisprudentie heeft het HvJ beslist dat indien de opvolgende schakels in een fraudeleuze handelsketen wisten of behoorde te weten dat sprake is van fraude, de fiscus deze ondernemers aansprakelijk kan stellen voor de misgelopen btw-inkomsten. Het is ook mogelijk om hen het btw-aftrekrecht en het nultarief te ontnemen. Als gevolg van het criterium 'wist of behoorde te weten' komen de rechtsbeginselen onder druk te staan. Er ontstaat een rechtsgeschil met het

neutraliteitsbeginsel door de extra kosten die de ondernemer maakt om niet betrokken te raken in een frauduleuze handelsketen. Het eenvoudbeginsel komt onder druk te staan door de toenemende administratieve last. Tot slot kan een ondernemer zich ten onrechte in fiscale onzekerheid bevinden en dit is niet in overeenstemming met het rechtszekerheidsbeginsel.

In de BTW-richtlijn worden maatregelen ter bestrijding van btw-carrouselfraude genoemd die op nationaal niveau kunnen worden geïmplementeerd, zoals de informatie-uitwisseling tussen lidstaten en de tijdelijke verleggingsregeling. De informatie-uitwisseling door lidstaten is niet effectief doordat de uitwisseling soms tot wel een half jaar kan duren. Daarnaast is de tijdelijke verleggingsmaatregel ineffectief, doordat malafide ondernemers zich met hun fraude relatief gemakkelijk kunnen verplaatsen naar andere sectoren en lidstaten. Hierdoor blijven de belastingdiensten continu achter de feiten aanlopen en bieden ze de malafide ondernemers de gelegenheid om ondanks de huidige bestrijdingsmiddelen op grote schaal de carrouselfraude te blijven plegen. Twee initiatieven van de EC kunnen echter zorgen voor het terugdringen van de fraude en de eliminatie hiervan. Het gaat om de introductie van een algemene verleggingsmaatregel en het VAT Action Plan. In het eerste initiatief zal het gefractioneerde systeem van btw-heffing worden opgeheven. De btw wordt verlegd van de leverancier naar de afnemer bij elke binnenlandse transactie. Het tweede initiatief maakt het mogelijk en eenvoudig voor een leverancier die grensoverschrijdende economische activiteiten verricht in verschillen lidstaten, de btw-betaling te voldoen door de belasting af te dragen in de lidstaat waar de afnemer gevestigd is. In feite wordt hiermee dus het bestemmingslandbeginsel gevolgd. Met beide initiatieven wordt de kans voor de leverancier ontnomen om de ontvangen btw niet af te dragen aan de fiscus. Het enige nadeel voor de EC is dat de initiatieven bij de invoering in strijd zullen zijn met de rechtsbeginselen die in deze scriptie als toetsingskader zijn gehanteerd. Bij het VAT Action Plan zullen de totale kosten voor een ondernemer kunnen oplopen vanwege de compliance en de jaarlijkse kosten van de OSS. Dit bedrag zal maar zeer beperkt kunnen worden afgewenteld op de consument, waardoor het neutraliteitsbeginsel in het geding komt. Daarnaast is het systeem recentelijk voorgesteld door de EC zonder dat veel ervaring met dit systeem bestaat. Hierbij kan een situatie zich voordoen dat een ondernemer voor langere tijd in fiscale onzekerheid zich bevindt en zal het rechtszekerheidsbeginsel niet opgaan. Ook de algemene verleggingsmaatregel zal niet in overeenstemming zijn met het neutraliteitsbeginsel. Doordat dit systeem een ongelijke behandeling tussen ondernemers kent. Sommige ondernemers zullen geen administratieve last ervaren, ondernemers in de detailhandel dan weer wel.

In de Nederlandse omzetbelasting is de tijdelijke verleggingsmaatregel geïmplementeerd vanuit de BTW-richtlijn en wordt btw-carrouselfraude in bepaalde sectoren, zoals de telecommunicatiebranche bestreden. Daarnaast is een bepaling in de Invorderingswet

opgenomen die een ondernemer hoofdelijk aansprakelijk stelt, indien de ondernemer voldoet aan het criterium 'wist of behoorde te weten'.

Al met al blijft het heel lastig voor belastingdiensten om btw-carrouselfraude terug te dringen. Dit komt mede doordat het systeem onder druk staat door groeiende economieën van landen. Er ontstaan namelijk alternatieve vormen van de economie, zoals digitalisering. Het gevolg van een gedigitaliseerde samenleving is dat onder andere steeds meer transacties op het net plaatsvinden waardoor de belastingdiensten de controle verliezen. Echter, door deze digitalisering kunnen ook manieren worden gevonden om btw-carrouselfraude aan te pakken. Toch worden het iVAT-systeem en DICE-systeem door mij als onwenselijk gezien door het feit dat beide systemen worden beheerd door één partij. Dit kan verschillende problemen en gevaren met zich meebrengen, zoals hoge kosten door het verenigen van transactie-informaties uit heel Europa. Voorts kan een fout in de centrale databank het hele systeem uit de lucht halen. Ook is het vrij gemakkelijk om als computerkraker binnen te vallen doordat er maar één toegang is.

Uit de gedachtegang van DICE is de blockchaintechnologie voortgevloeid. Blockchain wordt beheerd door een groep computernetwerken, waardoor het nadeel van de twee voorgaande systemen niet aanwezig zijn. De gegevens worden decentraal opgeslagen in een grootboek. De verschillende computernetwerken verifiëren en controleren de overeenkomst middels het consensusmechanisme. Indien de transactie van goederen of diensten goed wordt gekeurd, is voldaan aan de formele eisen. Indien het mechanisme besluit de transactie af te keuren, heeft het mechanisme het idee dat sprake is van carrouselfraude in de transactie. Door het mechanisme zal het criterium "wist of behoorde te weten" kunnen vervallen. De transacties kunnen worden versleuteld met zowel public als private keys. De belastingautoriteiten gebruiken private keys om te voorkomen dat eenieder transacties toevoegt en inziet. Indien aan de eisen wordt voldaan, wordt de transactie opgeslagen in de blockchain en kan het ieder moment worden ingezien door de belastingplichtigen en de belastingdienst. Een mogelijke onzekerheid in de blockchaintechnologie betreft wel de hoge energieverbruikskosten die eraan verbonden zijn. Daarnaast is het mogelijk dat dit bestrijdingsmiddel op gespannen voet staat met het neutraliteitsbeginsel als een transactie niet in volledigheid voldoet aan de formele eisen. Een uitweg voor dit probleem is een consensusdrempel programmeren of de afgekeurde transactie handmatig te controleren.

Al met al ben ik van mening dat btw-carrouselfraude met de huidige wet- en regelgeving niet op een efficiënte manier wordt teruggedrongen. Hierdoor kan nog op grote schaal worden gefraudeerd. Echter, twee reeds gestarte initiatieven van de EC, namelijk een algemene verleggingsmaatregel en het VAT Action Plan, zullen wel als bestrijdingsmiddelen kunnen

dienen. Daarnaast veroorzaken deze effectieve bestrijdingsmiddelen de minst negatieve gevolgen. Echter, betekent dit niet dat dit de beste middelen zijn om de btw-carrouselfraude tegen te gaan. Hoewel ze het probleem aanpakken, is gebleken dat deze initiatieven niet de optimale oplossing zijn, omdat de initiatieven niet voldoen aan het neutraliteitsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel. Een gemoderniseerde aanpak als de blockchaintechnologie is daarom in mijn visie het meest geschikt voor het optreden tegen de carrouselfraude. Zo zorgt de blockchain voor een effectieve informatie-uitwisseling dat op ieder moment in te zien is. Daarnaast vervalt het criterium 'wist of behoorde te weten' dat niet in overeenstemming was met het toetsingskader.

## Literatuurlijst

### Artikelen

#### **Ainsworth & Shact**

Ainsworth & A. Shact, *'Blockchaintechnology Might Solve VAT Fraud'*, Tax Notes International

#### **Blokland**

W.J. Blokland, *Over neutraliteit, fraude en eenvoud in de Europese btw*, WFR 2010/561

#### **Braun en Koubia**

Braun en M. Koubia, *Btw-carrouselfraude: geen kruid tegen gewassen?*, MBB nr. 10, oktober 2007

#### **Van Doesum**

A. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW*, Deventer: Kluwer 2009

#### **Van der Hel-van Dijk & Griffioen**

E.C.J.M. van der Hel-van Dijk & M.A. Griffioen, *'Aanpak BTW-fraude Europa: dweilen met de nationale kraan open'*, WFR 2015/1282

#### **Lambregts**

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

#### **Lamensch**

M. Lamensch, *'EU VAT Neutrality in Question'*, Intl. VAT Monitor July/August 2017, Journals IBFD.

#### **Lamensch & Saraswat**

M. Lamensch & M. Saraswat, *'From Clicks to Compliance: A Data Conduit to Collet VAT'*, Intl. VAT Monitor 2017, Journals IBFD

#### **Merx & Verstappen**

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

## **Van Norden**

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

## **Vos & De Jong**

Mr. R. Vos en mr. R.J. de Jong, '#Grand theft Europe : onthulling over de btw-carrouselfraude', BTW- Bulletin, 2019.

## **Wolf**

R.A. Wolf, 'Carrouselfraude', Fiscaal Wetenschappelijke Reeks nr. 15, NTFR 2010.

## [Boeken](#)

### **Braun**

K.M. Braun, *Cursus Belastingrecht omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2017.

### **Van Hilten & Van Kesteren**

M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2020.

### **Wolf**

R.A. Wolf, *Carrouselfraude*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2010.

## [Jurisprudentielijst](#)

HvJ EG 1 april 1982, zaak C-89/81 (Hong-Kong Trade Development Council), BNB 1982/311.

HvJ EG 3 maart 1994, zaak C-16/93 (R.J. Tolsma), BNB 1994/271.

HvJ EG 27 januari 2000, zaak C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297.

HvJ EG 12 januari 2006, zaak C-354/03 (Optigen Ltd), V-N 2006/7.20.

HvJ EG 6 juli 2006, zaak C-439/04 (Axel Kittel), V-N 2006/42.13.

HvJ EG 6 juli 2006, zaak C-440/04 (Recolta Recycling BVBA), V-N 2006/42.13

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

HvJ EG 27 september 2007, zaak C-184/05 (Twoh International BV), BNB 2008/13.

HvJ EG 7 december 2010, zaak C-285/09 (R), V-N 2011/2.11.

HvJ EG 18 december 2014, zaak C-131/13 (Italmoda), BNB 2015/61.

HvJ EG 15 september 2016, zaak C-518/14 (Senatex), V-N 2016/47.16.

## Parlementaire stukken

Kamerstukken II, 1967-68, 9324.

Kamerstukken, 2008/2009.

Kamerstukken II 2016/17, 31066.

## Publicaties

### **Europese Commissie:**

Europese Commissie Europese Commissie: “ EU-klimaatactie en de Europese Green Deal”,  
**2020**

Europese Commissie, ‘Implementing the ‘destination principle’ to intra-EU B2B supplies of goods’, TAXUD/2013/DE/319, 30 juni 2015 final.

Europese Commissie, ‘Actieplan betreffende de btw’, COM (2016). Europese Commissie, “Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States”. 2020

Europese Commissie, ‘*On the follow-up to the Action Plan on VAT Towards a single EU VAT*’, 2017

European Commission, ‘*New VAT tool to help EU countries crack down on criminals and recoup billions*’, no./IP/19/2468.

### **Europese Rekenkamer**

Europese Rekenkamer, ‘De aanpak van intracommunautaire btw-fraude: er zijn meer maatregelen nodig’, 2015.

### **Staatssecretaris van Financiën**

Staatssecretaris van Financiën, ‘Maatregelen tegen btw-carrouselfraude, V-N 2017

## Wetten

BTW-richtlijn

Verdrag betreffende de Europese Unie

Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie

Wet op de Omzetbelasting 1968

Uitvoeringsbesluit bij Wet op de Omzetbelasting 1968