

Erasmus
School of
Economics

Erasmus
School of
Law

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Erasmus School of Economics
Masterscriptie Fiscale Economie (Indirecte Belastingen)

Fraude in het definitieve btw-stelsel

Een onderzoek naar de fraudegevoeligheid van het voorstel voor een definitief btw-stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen EU-lidstaten



Naam	R.H.P. (Roald) Couwenberg
Studentnummer	552383
Datum	20 augustus 2022
Scriptiebegeleider	prof. mr. dr. M.M.W.D. Merx
Tweede beoordelaar	mr. dr. J. Gruson

 ERASMUS UNIVERSITY ROTTERDAM

Voorwoord

Voor u ligt mijn scriptie ter afsluiting van de Master Fiscale Economie. Een mooi moment om eens stil te staan en terug te blikken op mijn studententijd. Voor ik mij ging richten op de fiscaliteit, heb ik Bedrijfseconomie gestudeerd. Gedurende deze studie werd mijn interesse voor de fiscale kant van de economie steeds groter. Ik was geboeid door de opzet van het belastingstelsel en welke gevolgen deze met zich meebrengt, zowel gezien vanuit het perspectief van de overheid als het bedrijfsleven en de individuele burger. Derhalve besloot ik mij in te schrijven voor de Pre-master Fiscale Economie aan de Erasmus Universiteit Rotterdam. Tot de dag van vandaag ben ik blij dat ik deze keuze heb gemaakt. Vooral aan het volgen en voorbereiden van vakken omtrent de indirecte belastingen beleefde ik veel plezier. Om deze reden ben ik een jaar geleden gestart met de Master Fiscale Economie specialisatie Indirecte Belastingen. Gedurende deze studie liep ik tevens een bij dit vakgebied passend werkstudentschap. Hieruit volgde nogmaals de bevestiging dat ik de juiste keuze had gemaakt. Dit heeft mij enorm veel energie opgeleverd wat heeft bijgedragen aan het schrijven van deze scriptie.

Tijdens mijn Pre-master maakte ik voor het eerst kennis met het door de Europese Commissie voorgestelde definitieve btw-stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen lidstaten. Mijn interesse was direct gewekt. Merkwaardig genoeg kwam dit mede door de kritiek die het wetsvoorstel ontving. Hoewel de Europese Commissie een fraudebestendig btw-stelsel poogt te bereiken, lijkt het systeem juist op dat gebied tekort te schieten. Gezien mijn belangstelling in deze materie heb ik niet lang hoeven twijfelen over het onderwerp dat in mijn scriptie centraal zou staan. Na het schrijven van dit onderzoek is mijn interesse in dit onderwerp zelfs alleen maar toegenomen. Ik ben daarom zeer benieuwd hoe de btw-behandeling van intracommunautaire goederenleveringen er in de toekomst uit zal gaan zien.

Ik ben ontzettend trots op het eindresultaat van dit onderzoek. Dit heb ik mede te danken aan de steun van mijn omgeving. In het bijzonder wil ik mijn ouders, broers, zus en mijn vriendin Evelien bedanken voor alle positieve support en ondersteuning. Verder wil ik graag mijn dank uitspreken aan mijn begeleidster mevrouw Merckx. Bedankt voor het fijne contact, de kritische feedback en vooral het vertrouwen. Mede door onze gesprekken over btw-fraude is het mij gelukt om deze scriptie de juiste diepgang te geven.

Roald Couwenberg

Eindhoven, augustus 2022

Inhoudsopgave

Lijst met gebruikte afkortingen	5
Hoofdstuk 1 Inleiding	6
1.1 Aanleiding van het onderzoek	6
1.2 Probleemstelling	9
1.3 Relevantie van het onderwerp	10
1.4 Doelstelling en methodologie	11
1.5 Afbakening van het onderwerp.....	11
1.6 Verantwoording van de opzet	12
Hoofdstuk 2 Het huidige btw-stelsel.....	14
2.1 Inleiding.....	14
2.2 Geschiedenis van de btw	14
2.3 Het huidige btw-stelsel	15
2.3.1 De bouwstenen van de Btw-richtlijn	15
2.3.2 Binnenlandse situaties	16
2.3.3 Buitenlandse situaties	18
2.3.4 Intracommunautaire transacties.....	20
2.3.5 ABC-transacties	20
2.4 Conclusie	22
Hoofdstuk 3 Fraude in het huidige btw-stelsel.....	23
3.1 Inleiding.....	23
3.2 Btw-fraude.....	23
3.3 Carrouselfraude	25
3.3.1 Wat is carrouselfraude?	25
3.3.2 Bonafide tussenschakel	25
3.3.3 Meerdere ploffers	26
3.3.4 Reële en fictieve handelsstroom.....	27
3.4 Fraudebestendigheid	28
3.5 Gevolgen van de fraude	30
3.6 Maatregelen tegen de fraude in het huidige btw-stelsel.....	31
3.6.1 Formaliteiten aftrekrecht en nultarief.....	31
3.6.2 Weigering Unierecht	32
3.6.3 Verleggingsregeling	33
3.7 Conclusie	34
Hoofdstuk 4 Definitief btw-stelsel.....	36
4.1 Inleiding.....	36
4.2 Achtergrond.....	36
4.2.1 Aanleiding van het voorstel.....	36

4.3	Hoofdpijnen definitief btw-systeem	40
4.3.1	Intra-Unielevering	40
4.3.2	Certified Taxable Person	41
4.4	Doelstelling definitief btw-systeem	43
4.5	Conclusie	45
Hoofdstuk 5 Fraude in het definitieve btw-stelsel.....		46
5.1	Inleiding.....	46
5.2	Fraudemogelijkheden	46
5.3	Verschillende btw-tarieven	47
5.4	Certified Taxable Person	49
5.5	Conclusie	51
Hoofdstuk 6 Aanbevelingen		52
6.1	Inleiding.....	52
6.2	Aanpassingen.....	52
6.2.1	Specificering CTP-status.....	52
6.2.2	Harmonisatie btw-tarieven	54
6.2.3	Blockchaintechnologie	55
6.2.4	Split payment model.....	61
6.2.5	SAF-T.....	63
6.3	Alternatieven	65
6.3.1	Algemene verleggingsregeling	65
6.3.2	VIVAT	66
6.4	Conclusie	69
Hoofdstuk 7 Conclusie.....		72
Literatuurlijst		75
	Artikelen	75
	Boeken	79
	Europese Commissie	79
	Jurisprudentie Hof van Justitie EU	80
	Jurisprudentie Hoge Raad	81
	Rapporten & Verslagen	81
	Parlementaire stukken.....	82
	Persberichten	82
	Overige bronnen	82

Lijst met gebruikte afkortingen

A-G	Advocaat-Generaal
Art.	Artikel
B2B	Business-to-business
B2C	Business-to-consumer
Btw	Belasting over de toegevoegde waarde
Btw-nummer	Btw-identificatienummer
Btw-richtlijn	Btw-richtlijn 2006/112/EG
CTP	Certified Taxable Person
DICE	Digital Invoice Customs Exchange
EC	Europese Commissie
EU	Europese Unie
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ	Hof van Justitie
ICL	Intracommunautaire levering
ICV	Intracommunautaire verwerving
IUL	Intra-Unielevering
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Opgaaf ICP	Opgaaf intracommunautaire prestaties
OSS	One Stop Shop
SAF-T	Standard Audit File for TAX
VIIES	VAT Information Exchange System
VIVAT	Viable Integrated Value Added Tax
VWEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
Wet OB	Wet op de omzetbelasting 1968

Hoofdstuk 1 Inleiding

1.1 Aanleiding van het onderzoek

Belastingontwijking en belastingfraude staan vrijwel altijd hoog op de fiscale agenda. Ook fraude in het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: btw) is inmiddels een bekend fenomeen. In een jaarlijks opgesteld rapport van de Europese Commissie (hierna: EC) wordt het verschil tussen de verschuldigde en de daadwerkelijk binnengekomen btw van de lidstaten van de Europese Unie (hierna: EU) besproken. Volgens deze meest recente cijfers bedraagt de zogenoemde btw-kloof in 2019 ongeveer € 134 miljard.¹ Dit bedrag representeert het verschil tussen de verwachte btw-inkomsten en het werkelijk geïnde bedrag. Hierdoor lopen de EU-lidstaten inkomsten mis die normaliter toekomen aan goederen en diensten voor collectief gebruik.² Doordat ruim een derde van de btw-kloof is te wijten aan grensoverschrijdende btw-fraude is het huidige stelsel dringend aan hervorming toe.³

Btw-fraude komt voornamelijk voor bij grensoverschrijdende transacties en vindt haar oorsprong in het systeem van de heffing. In het huidige btw-stelsel vindt heffing plaats over de toegevoegde waarde van elke schakel in de productieketen. Dit wordt bereikt door een systeem waarbij ondernemers de gefactureerde btw op aangifte dienen te voldoen en, onder voorwaarden, de aan hen in rekening gebrachte btw kunnen terugvragen. De verantwoordelijkheid voor het voldoen van btw ligt derhalve bij de ondernemer. Dat het recht op aftrek van voorbelasting hier niet aan is gekoppeld, maakt het btw-stelsel ongewild zeer fraudegevoelig. Een afnemer kan de aan hem gefactureerde btw immers als voorbelasting terugvorderen, ongeacht of de leverancier de btw op aangifte aan de Belastingdienst heeft voldaan.

De bekendste en meest voorkomende vorm van btw-fraude is carouselfraude, ook wel ploffraude of ketenfraude genoemd. Deze vorm van fraude kent verschillende verschijningsvormen en wordt over het algemeen gekenmerkt door het binnen een groep doorleveren van goederen waarbij de btw door de leverancier wel in rekening wordt gebracht maar niet wordt voldaan.⁴ Indien de afnemer te goeder trouw handelt, kan deze de betaalde btw in principe aftrekken via zijn btw-aangifte.⁵ De bij carouselfraude betrokken bedrijven zijn vaak afkomstig uit verschillende lidstaten waardoor de

¹ Europese Commissie, 'Btw-kloof: de kloof blijft verkleinen, maar de EU-landen zijn in 2019 toch nog altijd 134 miljard euro aan btw-inkomsten misgelopen', EU.

² Europese Commissie, 'Btw-kloof: de kloof blijft verkleinen, maar de EU-landen zijn in 2019 toch nog altijd 134 miljard euro aan btw-inkomsten misgelopen', EU.

³ COM(2016) 148 final.

⁴ COM(2022) 39 final.

⁵ COM(2022) 39 final.

handelsketens ingewikkeld in elkaar kunnen steken. Hierdoor wordt fraude vaak pas laat achterhaald en kunnen in hoog tempo grote transacties worden uitgevoerd waarbij de btw ten onrechte niet aan de fiscus wordt voldaan.⁶ Gezien de grootschalige verliezen die de lidstaten oplopen is het cruciaal dat hier iets aan wordt gedaan.

Het Hof van Justitie (hierna: HvJ) heeft inmiddels een aantal arresten over btw-fraude gewezen. Op grond hiervan kan, indien sprake is van fraude, het recht op vooraftrek, het nultarief of teruggaaf van btw worden geweigerd.⁷ Daarvoor is niet vereist dat de belastingplichtige daadwerkelijk zelf heeft gefraudeerd. Bovendien kunnen rechten namelijk al worden verworpen ingeval de ondernemer wist of had moeten weten dat sprake was van fraude binnen de keten.⁸ Deze maatregelen zorgen ervoor dat btw-fraude voor een deel wordt teruggedrongen. Desondanks blijft de btw-kloof aanzienlijk. Zo stelt Paolo Gentiloni, Eurocommissaris voor de Economie, dat gezamenlijke inspanning is vereist om een einde te maken aan btw-fraude.⁹ Zodoende is de EC met het voorstel gekomen het btw-stelsel te moderniseren.

Het huidige btw-stelsel, dat per 1 januari 1993 werd ingevoerd, diende in eerste instantie slechts als overgangsregeling. Destijds is binnen de EU een interne markt zonder binnengrenzen gerealiseerd. Hierdoor veranderde de intracommunautaire belastingheffing en werd een tijdelijk btw-systeem ingevoerd.¹⁰ Aangezien de EU-lidstaten het niet met eenparigheid van stemmen eens konden worden over een definitieve regeling betreffende grensoverschrijdende handel, is de overgangsregeling vandaag de dag nog altijd van kracht. De EC is al langere tijd bezig deze te transformeren en kwam in 2016 met een actieplan voor een definitief btw-stelsel. Dit betreft een eenvoudiger en fraudebestendig systeem voor de handel in goederen binnen de EU.¹¹ Dit systeem vervangt de intracommunautaire levering (hierna: ICL) en de hiermee samenhangende intracommunautaire verwerving (hierna: ICV) door de intra-Unielevering (hierna: IUL). Heffing over de IUL vindt plaats in de lidstaat van aankomst waarbij de leverancier in beginsel verantwoordelijk is voor de voldoening van de btw. Teneinde te voorkomen dat ondernemers zich in elke lidstaat waar zij zaken doen moeten registreren, bestaat de mogelijkheid de aangifte- en betalingsverplichtingen via een zogenoemd één-loket-systeem af te handelen.¹² Daarnaast wordt de Certified Taxable Person (hierna: CTP) in het definitieve btw-stelsel geïntroduceerd. Dit concept wordt onder voorwaarden toegekend aan betrouwbare belastingplichtigen.

⁶ Cornielje 2022.

⁷ HvJ 12 januari 2006, C-354/03 (*Optigen*) en HvJ 6 juli 2006, C-439/04 en C-440/04 (*Kittel en Recolta*).

⁸ HvJ 18 december 2014, C-131/13 (*Italmoda*).

⁹ Europese Commissie, 'Btw-kloof: de kloof blijft verkleinen, maar de EU-landen zijn in 2019 toch nog altijd 134 miljard euro aan btw-inkomsten misgelopen', EU.

¹⁰ Richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van Richtlijn 77/388/EEG.

¹¹ COM(2018) 329 final.

¹² COM(2017) 569 final.

Indien een afnemer deze status bezit en de goederen worden geleverd door een belastingplichtige die niet is gevestigd in de lidstaat waar de btw is verschuldigd, wordt de btw verlegd naar de ontvangende ondernemer. Middels deze systematiek moet het definitieve btw-systeem een einde maken aan carrouselfraude en zou oorspronkelijk op 1 juli 2022 in werking treden.

Het huidige btw-stelsel kan enkel worden aangepast indien alle lidstaten unaniem met de wijzigingen instemmen.¹³ Dit betreft een serieuze uitdaging daar het voorstel van de EC op de nodige kritiek kan rekenen. Het definitieve btw-stelsel lijkt namelijk niet volkomen fraudebestendig te zijn. Ook Nederland is niet overtuigd van de effectiviteit op het gebied van fraudebestrijding.¹⁴ Doordat lidstaten binnen de EU verschillende btw-tarieven hanteren, is carrouselfraude in het voorgestelde btw-systeem niet uitgesloten.¹⁵ Tevens kan de verleggingsregeling op prestaties aan belastingplichtigen met een CTP-status btw-fraude met zich meebrengen.¹⁶ Hoewel het de bedoeling is dat enkel betrouwbare ondernemers als gecertificeerde belastingplichtigen kunnen kwalificeren, worden in de literatuur mogelijkheden geschetst hoe fraudeurs de status kunnen bemachtigen. Op die manier kunnen zij goederen zonder btw overbrengen en is carrouselfraude wederom mogelijk. Gezien deze tekortkomingen in het definitieve btw-stelsel, wordt er in dit onderzoek tevens ingegaan op een aantal oplossingen die kunnen bijdragen aan de realisatie van de beoogde doelstellingen. Zo is het mogelijk de fraude-robuustheid van het systeem te verbeteren door enerzijds het CTP-concept aan te passen of zelfs te elimineren en anderzijds de btw-tarieven binnen de EU te harmoniseren.

In de literatuur worden geregeld technologische oplossingen, zoals de Standard Audit File for Tax (hierna: SAF-T), de blockchaintechnologie en het split payment model, voorgesteld om btw-fraude in het huidige dan wel definitieve btw-stelsel te bestrijden.¹⁷ SAF-T biedt belastingautoriteiten inzicht in de ondernemingsactiviteiten. Dit wordt mogelijk gemaakt door belastingplichtigen transactiegegevens te laten uploaden naar een btw-warehouse waar enkel de fiscus en de desbetreffende ondernemer toegang tot hebben.¹⁸ Belastingautoriteiten kunnen hierdoor gericht controles uitvoeren zodat de fraudedetectie wordt bevorderd. De blockchaintechnologie betreft zowel een preventieve als detectieve manier om btw-fraude te bestrijden. Middels een consensusmechanisme is het mogelijk om transacties te verifiëren. Dit systeem kan bijvoorbeeld worden gebruikt om de ICL te controleren alvorens de ondernemer hierop het nultarief mag toepassen. Voorts kan de detectie worden verbeterd door informatie aan een private blockchain toe te voegen waar enkel de belastingplichtige en de belastingautoriteiten inzicht in hebben. Hierdoor krijgt de Belastingdienst bijna ‘real-time’ inzicht in

¹³ COM(2016) 148 final.

¹⁴ Kamerstukken II 2017/18, 22112, nr. 2528.

¹⁵ Merckx & Gruson 2019.

¹⁶ Merckx, Verbaan & Starckenburg 2019.

¹⁷ Gruson & Verbaan 2018.

¹⁸ OECD 2010.

de transacties en kan btw-fraude snel worden opgespoord. Het split payment model berust op een gesplitste betaling waarbij het btw-bedrag direct op een geblokkeerde rekening wordt gestort. Hiermee wordt het onmogelijk voor de ondernemer om verschuldigde btw te verduisteren. Dit mechanisme voorziet daarmee in een preventieve manier om carrouselfraude tegen te gaan. Aan deze systemen zitten echter nog wel enkele haken en ogen. Ze vergen namelijk alle drie aanzienlijke implementatiekosten, onder andere voor het aanpassen van de interne systemen. Daarnaast lijken deze oplossingen de eenvoud van het stelsel niet helemaal te bevorderen. Administratieve en technische lasten zijn hierdoor niet zijn uitgesloten.

Naast aanpassingen van het huidige dan wel het definitieve btw-stelsel worden er nieuwe systemen zoals de algemene verleggingsregeling en de Viable Integrated Value Added Tax (hierna: VIVAT) als mogelijke alternatieve stelsels aangehaald.¹⁹ De algemene verleggingsregeling zorgt ervoor dat de btw ten aanzien van Business-to-Business (hierna: B2B)-transacties ten alle tijde wordt verlegd naar de afnemer. De verplichting om btw te betalen alsmede het recht om deze in aftrek te brengen, komen hierdoor bij dezelfde belastingplichtige te liggen.²⁰ Het is derhalve niet langer mogelijk om aftrek van niet-betaalde btw te verkrijgen. Dit systeem van heffing doet echter afstand van het gefractioneerde stelsel van de omzetbelasting en kan daarom op de nodige kritiek rekenen.²¹ Dit komt doordat de btw uiteindelijk in één keer wordt betaald door de partij die levert aan de eindverbruiker. Fraude in de eindschakel wordt hierdoor verleidelijk. Een ander systeem dat wordt gezien als zeer fraudebestendig is de VIVAT. Deze belast B2B-transacties tegen één gemeenschappelijk btw-tarief waarbij de leverancier de belasting voldoet in de lidstaat waar hij is gevestigd. Vanwege het gemeenschappelijke tarief kunnen fraudeurs geen carrouselfraude meer plegen. De goederen kunnen namelijk niet meer tegen het nultarief worden aangekocht en tariefverschillen tussen lidstaten worden opgeheven.

1.2 Probleemstelling

Naar aanleiding van bovengenoemde problematiek, staat de volgende probleemstelling centraal in dit onderzoek:

‘Wordt met het voorstel voor een definitief btw-stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de EU-lidstaten een fraudebestendig systeem gerealiseerd en hoe dient het wetsvoorstel te worden aangepast teneinde eventuele btw-fraude te voorkomen of zijn er fraudebestendigere alternatieven?’

¹⁹ Merkx, Verbaan & Starkenburg 2019.

²⁰ Wolf 2010.

²¹ Wolf 2010.

Teneinde bovenstaande onderzoeksvraag te kunnen beantwoorden zullen de volgende deelvragen aan bod komen:

1. Hoe ziet het huidige btw-stelsel eruit?
2. Wat houdt btw-fraude in en hoe zien we dit terug in het huidige btw-stelsel?
3. Wat houdt fraudebestendig in en aan welke voorwaarden is de realisatie van een fraudebestendig btw-stelsel verbonden?
4. Welke motieven liggen aan de invoering van het definitieve btw-stelsel ten grondslag?
5. Wat zijn de voornaamste veranderingen in het definitieve btw-stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten?
6. Welke invloed heeft het definitieve btw-stelsel op btw-fraude?
7. Hoe kan het definitieve btw-stelsel worden aangepast teneinde een fraudebestendiger systeem te creëren en welke alternatieven bestaan er?

1.3 Relevantie van het onderwerp

De maatschappelijke relevantie van dit onderzoek is gelegen in de inkomsten die EU-lidstaten door btw-fraude mislopen. Deze komen normaliter toe aan goederen en diensten voor collectief gebruik, zoals scholen, ziekenhuizen en vervoer.²² Hoewel de btw-kloof in hoogte tussen 2018 en 2019 met ongeveer € 7 miljard is gedaald, lopen de EU-lidstaten door btw-fraude nog altijd aanzienlijke bedragen mis.²³ Vanwege de verouderde systematiek van het huidige stelsel wordt er jaarlijks nog altijd € 50 miljard aan btw verduisterd. Derhalve kwam de EC met het voornemen een definitief btw-stelsel vast te stellen voor grensoverschrijdende handel binnen de EU.²⁴ Middels dit systeem, welke als vervanging dient voor de overgangsregeling die sinds 1 januari 1993 van toepassing is, poogt de EC een eenvoudiger en fraudebestendig btw-stelsel te realiseren.²⁵

Het definitieve btw-stelsel kan echter op veel kritiek van de EU-lidstaten rekenen. Zij zijn niet overtuigd van de doeltreffendheid van het systeem op het gebied van fraudebestrijding. Gezien de aanzienlijke bedragen die met de btw-fraude gemoeid zijn, is een fraude-robust stelsel noodzakelijk. Derhalve vormt een onderzoek naar de fraudebestendigheid van het definitieve btw-systeem een essentiële bijdrage aan de inzichten die zowel de EC als de EU-lidstaten over het stelsel hebben. Er worden tevens enkele aanpassingen en alternatieven op het definitieve btw-stelsel uitgewerkt welke

²² Europese Commissie, 'Btw-kloof: de kloof blijft verkleinen, maar de EU-landen zijn in 2019 toch nog altijd 134 miljard euro aan btw-inkomsten misgelopen', EU.

²³ Europese Commissie, 'Btw-kloof: de kloof blijft verkleinen, maar de EU-landen zijn in 2019 toch nog altijd 134 miljard euro aan btw-inkomsten misgelopen', EU.

²⁴ COM(2017) 569 final.

²⁵ COM(2018) 329 final.

btw-fraude reduceert dan wel in zijn geheel voorkomt. Zodoende kan worden gesproken over een wetenschappelijk relevant onderwerp.

1.4 Doelstelling en methodologie

Het doel van het onderzoek is om te beoordelen in hoeverre het definitieve btw-stelsel erin zal slagen btw-fraude volledig te reduceren. Indien dit niet het geval is worden er aanpassingen en alternatieven op het definitieve btw-stelsel toegelicht aan de hand waarvan de doelstellingen van de EC kunnen worden gerealiseerd. Teneinde de centrale vraag te beantwoorden is het van belang dat eerst wordt verklaard waarom het definitieve btw-stelsel noodzakelijk wordt geacht. Hierbij wordt stilgestaan bij de problematiek inzake btw-fraude in het huidige btw-systeem. Vervolgens wordt het definitieve btw-stelsel inhoudelijk beschreven. De werking van het wetsvoorstel in grensoverschrijdende situaties komt hierbij aan de orde. Nadat een goed beeld is geschetst van de gevolgen van het definitieve btw-systeem, wordt kritisch beoordeeld of de uitwerking hiervan vormen van btw-fraude teweegbrengt. Nadien wordt onderzocht of eventuele fraude middels aanpassingen of alternatieven op het voorgestelde systeem kan worden bestreden. Het uiteindelijke doel van dit onderzoek is immers om te beoordelen of het wetsvoorstel zorgt voor een fraudebestendig btw-stelsel en hoe mogelijke vormen van btw-fraude kunnen worden opgelost. Het onderzoek wordt daarom afgesloten met een aantal aanbevelingen ter verbetering dan wel vervanging van het voorgestelde systeem.

1.5 Afbakening van het onderwerp

Vanwege de beperkte omvang van dit onderzoek dienen bepaalde onderwerpen te worden afgebakend. Het onderzoek richt zich op de fraudemogelijkheden in het btw-systeem voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen lidstaten. Het voorstel van de EC voorziet immers in een wijziging van het btw-stelsel waarmee de EC een vereenvoudigd en fraudebestendig btw-systeem poogt te realiseren. Derhalve zal eerst worden ingegaan op btw-fraude in het huidige systeem. Nadat de grensoverschrijdende aspecten van het definitieve stelsel in kaart zijn gebracht wordt aandacht besteed aan eventuele fraudemogelijkheden inzake intracommunautaire transacties. Hierbij wordt ingegaan op de voorgestelde nieuwe regels ten aanzien van de IUL en de gecertificeerde belastingplichtige. Vereenvoudigingen van bepaalde regels in het btw-stelsel zullen in het kader van het onderzoek worden uitgewerkt. Er zal echter geen toetsing plaatsvinden of het definitieve btw-stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen lidstaten daadwerkelijk extra eenvoud teweegbrengt. Deze doelstelling van de EC wordt wel in acht genomen bij de afweging van aanpassingen en alternatieven op het voorgestelde btw-systeem.

1.6 Verantwoording van de opzet

Nadat de probleemstelling is uitgewerkt in hoofdstuk één wordt het huidige btw-systeem in hoofdstuk twee behandeld. Dit biedt immers de aanleiding voor btw-fraude en zorgt derhalve voor de behoefte aan een fraudebestendiger stelsel. In dit hoofdstuk wordt allereerst ingegaan op de geschiedenis van de btw en het ontstaan van de interne markt. Omdat btw-fraude voornamelijk plaatsvindt bij grensoverschrijdende situaties, wordt de btw-behandeling van binnen- en buitenlandse situaties beschreven. Op deze manier wordt de eerste deelvraag in hoofdstuk twee behandeld.

In hoofdstuk drie wordt vervolgens ingegaan op wat btw-fraude inhoudt en op welke manier dit in het huidige btw-systeem voorkomt. Uiteraard wordt in dit hoofdstuk stilgestaan bij de meest voorkomende manier van fraude in het btw-systeem; carrouselfraude. Deze vorm van fraude wordt gekenmerkt door een situatie waarbij een ondernemer geen btw voldoet, terwijl deze wel aan de afnemer in rekening wordt gebracht. Vervolgens worden zowel de gevolgen van btw-fraude alsmede de maatregelen hiertegen behandeld. Zodoende wordt in dit hoofdstuk antwoord gegeven op zowel de tweede als de derde deelvraag.

Hoofdstuk vier vangt aan met de uiteenzetting van het definitieve btw-systeem voor de belastingheffing inzake handel tussen EU-lidstaten. Deze beschrijving dient als basis voor de toetsing in hoeverre het systeem fraudebestendig is wat in hoofdstuk vijf zal worden behandeld. Het definitieve stelsel zal worden geschetst aan de hand van voorstellen die de afgelopen jaren door de EC zijn gedaan. Hieruit blijkt dat zowel de ICL als de ICV zal worden vervangen door de IUL. Over dit belastbare feit heft de leverancier btw tegen het tarief dat in het land van bestemming van toepassing is. Derhalve biedt dit hoofdstuk antwoord op de vierde en vijfde deelvraag.

Hoofdstuk vijf betreft een onderzoek naar fraudemogelijkheden in het definitieve btw-systeem. De Commissie streeft met de voorstellen voor een definitief btw-systeem een fraudebestendig en eenvoudig stelsel na. De lidstaten zijn echter niet overtuigd dat deze doelstelling wordt gerealiseerd. In dit hoofdstuk komen kritische kanttekeningen van de lidstaten naar voren. Tevens lijken er nieuwe vormen van fraude te ontstaan die middels het definitieve btw-systeem niet worden bestreden. Dit hoofdstuk behandelt aldus de zesde deelvraag.

Nadat de fraudemogelijkheden van zowel het huidige als het definitieve btw-stelsel zijn toegelicht, worden in hoofdstuk zes aanbevelingen gedaan teneinde tot een fraudebestendiger btw-stelsel te komen. Er worden zowel aanpassingen van het huidige en definitieve btw-stelsel als alternatieve stelsels besproken. Zodoende wordt de zevende en tevens laatste deelvraag in dit hoofdstuk besproken.

Hoofdstuk zeven dient als sluitstuk van het onderzoek. Hierin wordt het onderzoek samengevat en op basis van de hoofdvraag een conclusie gevormd waarbij tevens wordt toegelicht welke aanbeveling ik het meest doeltreffend acht om de doelstellingen van een definitief btw-stelsel te verwezenlijken.

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt de eerste deelvraag besproken: *‘Hoe ziet het huidige btw-stelsel eruit?’* In paragraaf 2.2 wordt ingegaan op de geschiedenis van de btw. Vervolgens worden de bouwstenen van het huidige btw-systeem in paragraaf 2.3 besproken. Hierbij wordt tevens ingegaan op zowel binnenlandse als buitenlandse situaties. De fraudegevoeligheid van het huidige btw-stelsel komt in het volgende hoofdstuk aan bod.

2.2 Geschiedenis van de btw

De omzetbelasting vindt haar oorsprong in de klassieke oudheid. In deze tijd introduceerden de Romeinen de invoering van belastingen op goederen- en slavenhandel.²⁶ Via hen werden deze belastingen binnen Europa verspreid. In de Middeleeuwen en daarna ontstonden steeds meer omzetbelastingen, welke na deze tijd door de Spanjaarden ook in andere landen werden ingevoerd.²⁷ In de twintigste eeuw werden deze belastingen vooral geïntroduceerd met het doel de kosten en gevolgen van oorlogen en crises te financieren. Nadat Duitsland in 1916 als eerste een omzetbelasting had ingevoerd, volgde Nederland op 1 januari 1934 met een fabrikkantenbelasting.²⁸ Deze belastte de omzet van fabrikanten en de invoer van goederen tegen een standaard tarief van 4% terwijl een verhoogd tarief van 10% op luxegoederen werd gehanteerd.²⁹ Hoewel deze belasting was bedoeld om slechts tijdelijk opbrengsten te genereren teneinde de gevolgen van de toenmalige crisis op te vangen, heeft Nederland sindsdien altijd een omzetbelasting gekend.³⁰ Gedurende de Tweede Wereldoorlog is de fabrikkantenbelasting vervangen door het Duitse cumulatief cascadestelsel. Met enkele wijzigingen mondde deze variant uit in de Wet op de Omzetbelasting 1954. Deze werd gekenmerkt door een cumulatieve heffing in de meeste schakels van de productie- en distributieketen en betrok tevens diensten in de heffing. Daarnaast gold een vrijstelling voor eerste levensbehoeften en kleinhandelaren.³¹

Goederenverkeer tussen lidstaten werd tot 1993 als in- en uitvoer geregistreerd. Dit vereiste een hoop administratieve rompslomp, tijd en geld voor zowel belastingautoriteiten als belastingplichtigen. Reizigers dienden aankopen aan de grens te declareren, douaneformaliteiten af te handelen en

²⁶ Van Hilten & van Kesteren 2020, p. 1.

²⁷ Van Hilten & van Kesteren 2020, p. 1.

²⁸ Wet van 25 oktober 1933, Stb. 546.

²⁹ Wet van 25 oktober 1933, Stb. 546.

³⁰ Van Hilten & van Kesteren 2020, p. 2.

³¹ Heijnen 2018.

vervolgens het verschil in btw tussen het land van aankoop en het land van verblijf te betalen.³² Ook ondernemers kregen met deze complexe systematiek te maken. Goederen moesten bij de douane worden gedeclareerd zodat kon worden toegezien op de heffing van BTW bij invoer en ontheffing bij uitvoer.³³ Met de inwerkingtreding van het Verdrag van Maastricht per 1 januari 1993 kwam hier verandering in. Middels dit Verdrag werd gestreefd naar een interne markt zonder binnengrenzen, waarbij het vrije verkeer van goederen, diensten en geld centraal staat. Binnen de interne markt bestaat een vergevorderde harmonisatie van zowel btw-tarieven als accijnzen en zijn handelsbarrières of maatregelen van gelijke werking verboden.³⁴ Dit zorgt ervoor dat het doel van de Unie – het bevorderen van de vrede, haar waarden en het welzijn van haar volkeren – wordt bereikt.

Doordat de interne markt heeft geleid tot een ruimte zonder binnengrenzen waarin het vrije verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal is gewaarborgd, veranderde ook de btw-behandeling van grensoverschrijdende transacties. Vanaf 1 januari 1993 betalen particulieren de btw definitief in het land van aankoop. Derhalve hoeven zij geen aangiftes en douaneformaliteiten meer aan de grens te verrichten. Ook ondernemers profiteren van het wegvallen van grenscontroles, douaneformaliteiten en btw bij invoer.³⁵ Dit heeft voor een vermindering van handelskosten gezorgd waardoor de intracommunautaire handel werd gestimuleerd.³⁶ De invoering van de interne markt kent echter ook enkele nadelen. Zo betreft btw-fraude omtrent intracommunautaire handel een groot probleem. Hier wordt in het volgende hoofdstuk nader op ingegaan.

2.3 Het huidige btw-stelsel

2.3.1 De bouwstenen van de Btw-richtlijn

Teneinde harmonisatie binnen de EU te garanderen, is de btw op EU-niveau middels de Btw-richtlijn 2006/112/EG (hierna: Btw-richtlijn) afgestemd. Lidstaten zijn gehouden deze richtlijn in de nationale wet- en regelgeving te implementeren. De letterlijke bewoordingen van de Btw-richtlijn hoeven niet te worden overgenomen, maar de bepalingen moeten verbindend zijn in het te bereiken resultaat.³⁷ Hierbij speelt het neutraliteitsbeginsel een belangrijke rol. Binnen dit beginsel bestaat een tweedeling tussen inwendige en uitwendige neutraliteit. Inwendige neutraliteit houdt in dat bij het nastreven van

³² Europese Commissie, 'Btw zonder grenzen: tevredenheid over de sedert 1 januari 1993 geldende overgangsregeling, EU.

³³ Europese Commissie, 'Btw zonder grenzen: tevredenheid over de sedert 1 januari 1993 geldende overgangsregeling, EU..

³⁴ Art. 26 lid 2 VWEU.

³⁵ Europese Commissie, 'Btw zonder grenzen: tevredenheid over de sedert 1 januari 1993 geldende overgangsregeling, EU.

³⁶ Freeman, Meijerink en Tuelings 2022.

³⁷ Art. 288 VWEU.

het doel van de belasting – het belasten van de particuliere consumptie – de btw voor de ondernemer een zo min mogelijke last met zich mee moet brengen.³⁸ Uitwendige neutraliteit heeft betrekking op een gelijke behandeling ten opzichte van andere belastingplichten en wordt daarom ook wel mededingings- of concurrentieneuriteit genoemd.³⁹ Op grond hiervan dienen gelijke goederen en diensten op een zelfde manier in de heffing te vallen. Daarnaast wordt binnen de Btw-richtlijn gestreefd naar de voorkoming van dubbele (niet-)heffing. Dit speelt vooral in internationale sferen een rol en kan worden bereikt door aan te sluiten bij het bestemmingslandbeginsel. Middels dit beginsel wordt voor de heffing van btw aangesloten bij het land waar het goed of de dienst wordt verbruikt. Het is echter niet altijd even eenvoudig om bij de heffing van btw aan te sluiten bij het land van bestemming. Zodoende wordt in bepaalde situaties, zoals bij de levering aan particulieren, het zogenoemde oorsprongslandbeginsel gehanteerd. Dit houdt in dat de btw van het EU-land van vertrek door de leverancier wordt berekend ongeacht waar de afnemer is gevestigd.⁴⁰

De Europese btw heeft een rechtskarakter van een verbruiksbelasting. Deze beoogt het verbruik van goederen en diensten door particulieren in de heffing te betrekken. Verbruiksbelastingen kunnen worden onderverdeeld in algemene en bijzondere verbruiksbelastingen.⁴¹ De btw kan onder eerstgenoemde vorm worden geschaard. Er wordt in principe namelijk geheven ter zake van alle leveringen en diensten die ondernemers verrichten. Derhalve vindt heffing plaats bij elke transactie in het productie- en distributieproces. De hoogte van de belasting wordt berekend op basis van het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde. Dit wordt bereikt door btw te heffen over de vergoeding en ondernemers, onder voorwaarden, een recht op aftrek van voorbelasting te bieden. Op deze manier wordt tevens het uitgangspunt van het neutraliteitsbeginsel gerealiseerd. Deze stelt immers dat de btw een zo min mogelijke last voor de ondernemer met zich mee dient te brengen en dat enkel de particuliere consumptie in de heffing wordt betrokken. Daarnaast zorgt deze regeling ervoor dat cumulatie van btw, dat in strijd is met het systeem van de btw en de fiscale neutraliteit, wordt voorkomen.

2.3.2 Binnenlandse situaties

De omzetbelasting zorgt ervoor dat een belasting wordt geheven ter zake van de levering van goederen en diensten, welke in Nederland door een zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht.⁴² Hoewel de belasting op de consument drukt, wordt deze om eenvoud- en doelmatigheidsredenen niet door henzelf afgedragen. De btw betreft namelijk een indirecte belasting.

³⁸ HvJ 20 oktober 1993, C-10/92 (*Balocchi*), r.o. 25.

³⁹ Van der Wulp 2021, 2.4.1.3.1.

⁴⁰ Hop & Bakker 2016.

⁴¹ Van Hilten & van Kesteren 2020, p. 5.

⁴² Art. 1 onder a Wet OB.

Dit houdt in dat de verschuldigde btw bij de levering van goederen of het verrichten van diensten niet bij de eindverbruiker wordt geheven, maar van de leverancier dan wel dienstverrichter die de prestatie onder bezwarende titel verricht.⁴³ Dit indirecte karakter zorgt ervoor dat het aantal belastingplichtigen wordt beperkt zodat de btw praktisch uitvoerbaar blijft. Zodoende wordt de norm die het rechtskarakter oplegt bereikt.⁴⁴ Deze beoogt immers het particuliere verbruik in de heffing te betrekken. Het is echter vaak niet mogelijk te heffen op het moment van het daadwerkelijke verbruik door de particulier. Om deze reden wordt aangesloten bij het moment van consumptie en worden de bestedingen van particulieren in de heffing betrokken. Deze vormen derhalve de maatstaf op basis waarvan de particuliere consumptie wordt bepaald. Vandaar dat in het eerste lid van art. 8 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB) is geregeld dat de belasting wordt berekend over de vergoeding. Dit omvat het totale bedrag, of de totale waarde van de tegenprestatie, dat ter zake van de levering of de dienst in rekening wordt gebracht.⁴⁵

Zoals in de voorgaande paragraaf besproken, kunnen ondernemers onder voorwaarden de door hen betaalde voorbelasting in aftrek brengen. Dit vloeit voort uit het doel van de btw – het belasten van de particuliere consumptie – en het neutraliteitsbeginsel. Inwendige neutraliteit heeft in de jaren '50 en '60 van de vorige eeuw dan ook een doorslaggevende rol gespeeld bij de keuze om een btw met aftrek van voorbelasting in te voeren.⁴⁶ Indien elke schakel in de keten voldoet aan de voorwaarden om btw af te mogen trekken, zal middels dit systeem de btw uiteindelijk enkel op de particuliere consumptie drukken. Zoals aangegeven is het aftrekrecht aan enkele eisen gebonden. Allereerst is het enkel mogelijk btw in aftrek te brengen indien deze op kosten drukt die zijn gemaakt ten aanzien van economische activiteiten.⁴⁷ Binnen deze prestaties bestaat vervolgens alleen aftrek van voorbelasting voor kosten die zijn gemaakt ten behoeve van belaste handelingen.⁴⁸ De btw op kosten die direct toerekenbaar zijn aan vrijgestelde handelingen kan derhalve niet in aftrek worden gebracht. Verder is van belang dat de factuur op de juiste wijze is opgemaakt en dat de afnemende belastingplichtige daadwerkelijk de afnemer is.⁴⁹ Het aftrekrecht bij de afnemer is echter niet gekoppeld aan de voldoening van btw door de leverancier.⁵⁰ Indien de kosten waarop de btw drukt worden gemaakt ten aanzien van belaste prestaties en de afnemer in bezit is van een op de juiste wijze opgemaakte factuur, kan de voorbelasting in aftrek worden gebracht.⁵¹ Dit recht is aldus niet afhankelijk van de daadwerkelijke btw-voldoening door de leverancier. Door fraudeurs wordt hier frequent misbruik van

⁴³ Van Hilten & van Kesteren 2020, p. 6.

⁴⁴ Van Doesum 2009.

⁴⁵ Art. 8 lid 2 Wet OB.

⁴⁶ Beelen, 2010.

⁴⁷ HvJ 13 maart 2008, C-437/06 (*Securita*), r.o. 25.

⁴⁸ Art. 15 lid 1 Wet OB.

⁴⁹ Art. 15 lid 1 onder a Wet OB.

⁵⁰ Art. 167 en art. 63 Btw-richtlijn.

⁵¹ Art. 15 lid 1 onder a Wet OB.

gemaakt. Waardoor dit als een van de knelpunten van het btw-stelsel kan worden gezien. In een later hoofdstuk zal dit verder worden toegelicht.

2.3.3 Buitenlandse situaties

Hoewel de btw binnen de EU is geharmoniseerd, bestaan er nog altijd verschillen in de nationale btw-wetgeving van de lidstaten. Zij genieten namelijk een bepaalde mate van vrijheid ten aanzien van de implementatie van bepalingen in de Btw-richtlijn. Zo hoeven de bewoordingen niet letterlijk overgenomen te worden, maar moeten de bepalingen verbindend zijn in haar resultaat.⁵² Tevens heeft de richtlijnwetgever met de zogeheten “kan-bepalingen” enige speelruimte aan de lidstaten nagelaten. Dit betreffen regelingen waarbij de lidstaat de optie heeft deze wel of niet in nationale wetgeving om te zetten. Door de verschillen in de nationale btw-wetgeving van de EU-lidstaten bestaan er binnen de EU nog altijd fiscale grenzen. Bij grensoverschrijdende transacties is het derhalve van belang dat de heffingsbevoegdheid aan een lidstaat wordt toegewezen. Teneinde te bepalen waar de levering van een goed of dienst in de heffing valt kennen we voor beide prestaties een aantal bepalingen.

Ten aanzien van de levering van goederen zijn er in principe twee hoofdregels. Ingeval de goederen in verband met de levering worden verzonden of vervoerd, is de plaats van levering daar waar het vervoer aanvangt.⁵³ Indien geen sprake is van vervoer of verzending in verband met de levering, dan wordt aangesloten bij de plaats waar het goed zich bevindt op het tijdstip van de levering.⁵⁴ Op deze hoofdregels zijn verschillende uitzonderingen van toepassing zodat de heffing zoveel mogelijk plaatsvindt in het land van verbruik. Gezien de beperkte omvang van deze scriptie zal hier niet nader op in worden gegaan. Het bestemmingslandbeginsel ligt tevens aan de basis van het huidige intracommunautaire systeem. Van intracommunautaire transacties is sprake indien goederen worden geleverd door een zodanig handelende ondernemer, waarbij de goederen worden verzonden of vervoerd van een lidstaat naar een andere lidstaat. Dit stelsel bestaat uit twee onderdelen. Er is sprake van een vrijgestelde ICL in de lidstaat van vertrek en een ICV die in de lidstaat van bestemming wordt belast. Het huidige intracommunautaire systeem zal in de volgende paragraaf nader worden toegelicht.

Met betrekking tot de bepaling van de plaats van een dienst wordt onderscheid gemaakt tussen B2B en business-to-consumer (hierna: B2C)-transacties. Voor beide soorten prestaties kennen we één hoofdregel. Ingeval sprake is van een B2B-dienst, bepaalt de hoofdregel dat deze wordt belast waar de afnemer zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. De plaats van een B2C-dienst is daar waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Indien de diensten worden

⁵² Art. 288 VWEU.

⁵³ Art. 5 lid 1 onder a Wet OB.

⁵⁴ Art. 5 lid 1 onder b Wet OB.

verricht vanuit een vaste inrichting van de dienstverrichter dan geldt als plaats van dienst de plaats waar deze vaste inrichting zich bevindt.⁵⁵ Zodoende is de hoofdregel voor B2B-diensten gebaseerd op het bestemmingslandbeginsel terwijl er bij B2C-diensten vooral wordt aangesloten bij het oorsprongslanbeginsel. De hoofdregels worden ook wel als vangnetbepaling aangemerkt, daar eerst moet worden vastgesteld of een van de uitzonderingen van toepassing is.⁵⁶ Het primaire doel van de uitzonderingen is te bewerkstelligen dat de belasting wordt geheven in de lidstaat waar het verbruik van de diensten plaatsvindt. Toepassing van het bestemmingslandbeginsel zorgt er tevens voor dat concurrentievervalsing ten gevolge van tariefverschillen tussen lidstaten wordt teruggedrongen.⁵⁷ Ter vereenvoudiging voor dienstverrichters die grensoverschrijdende B2B-diensten verlenen en niet in de lidstaat van heffing zijn gevestigd en aldaar geen vaste inrichting hebben, wordt de btw verlegd naar de ondernemer aan wie de dienst wordt verricht.⁵⁸ Op deze manier vindt heffing plaats in het land van verbruik zonder dat de dienstverlener zich in dat land hoeft te registreren teneinde daar de btw te voldoen.

Naast de levering van goederen, diensten en de ICV, wordt eveneens btw geheven ter zake van de invoer van goederen.⁵⁹ Alvorens de interne markt tot stand kwam en het intracommunautaire systeem is ingevoerd, werd al het goederenverkeer naar het buitenland aangemerkt als uitvoer en alle goederen die een land binnenkwamen werden als invoer aangemerkt. Met de invoering van het intracommunautaire systeem wordt het goederenverkeer binnen de EU niet meer als in- of uitvoer aangemerkt maar kennen we de ICL en ICV. Van invoer is sprake wanneer goederen vanuit derde landen de interne markt worden binnengebracht. Derde landen betreffen alle staten of grondgebieden waarop het “Verdrag betreffende de werking van de EU” (hierna: VWEU) niet van toepassing is.⁶⁰ In de vorige paragraaf is aangehaald dat de btw al het verbruik van goederen en diensten door particulieren beoogt te belasten. Teneinde dit te bereiken zal de belastingheffing moeten plaatsvinden in het land van verbruik.⁶¹ Hierbij speelt het neutraliteitsbeginsel een belangrijke rol. Uitwendige neutraliteit ziet op een gelijke behandeling van de levering van goederen en diensten. Dit kan worden opgesplitst in drie verschillende vormen van neutraliteit, namelijk de economische, juridische en externe neutraliteit. Deze laatste vorm heeft betrekking op de in- en uitvoer van goederen. Externe neutraliteit houdt namelijk in dat ingevoerde goederen gelijk moeten worden behandeld als in het binnenland geproduceerde goederen. Derhalve wordt de invoer van goederen belast en geldt voor

⁵⁵ Art. 6 lid 2 Wet OB.

⁵⁶ HvJ 26 september 1996, C-327/94 (*Dudda*), r.o. 21.

⁵⁷ Van Doesum, van Kesteren, van Norden & Reiniers 2008.

⁵⁸ Art. 12 lid 2 Wet OB.

⁵⁹ Art. 1 onder b, c en d Wet OB.

⁶⁰ Art. 5 lid 4 Btw-richtlijn en art. 2a lid 1 onder d Wet OB.

⁶¹ Van Hilten & van Kesteren 2020, p. 7.

uitvoer een vrijstelling met recht op aftrek van voorbelasting. Dit zorgt ervoor dat de btw geen concurrentievervalsing veroorzaakt ten opzichte van ondernemers die buiten de EU zijn gevestigd.

2.3.4 Intracommunautaire transacties

Sinds de afschaffing van de fysieke grenzen en de invoering van de interne markt kennen we voor leveringen tussen ondernemers uit verschillende lidstaten de zogeheten intracommunautaire transacties. Deze zorgen ervoor dat de prestatie wordt belast in het land waar het verbruik van het goed plaatsvindt. De levering in het land van vertrek wordt aangemerkt als een ICL. Indien aan alle voorwaarden wordt voldaan, geldt voor deze prestatie het nultarief, in de Btw-richtlijn ook wel bekend als een vrijstelling met recht op aftrek.⁶² Voorheen was voor toepassing van het nultarief voldoende dat de afnemer de ICV aangeeft en tevens sprake is van grensoverschrijdend vervoer in het kader van de levering. Door grootschalige carrouselfraude en het uitblijven van een definitief btw-stelsel vroegen de lidstaten om tussentijdse oplossingen. Er is met name verzocht om in de Btw-richtlijn het vereiste op te nemen dat de leverancier in het bezit moet zijn van een geldig btw-identificatienummer van de afnemer in een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek van het goederenvervoer, en wel als een materiële voorwaarde waaraan de leverancier moet voldoen om de vrijstelling te mogen toepassen.⁶³ Daarnaast is tegenwoordig ook vereist dat een correcte Opgaaf Intracommunautaire Prestaties (hierna: Opgaaf ICP) wordt ingediend.⁶⁴ Deze strenge voorwaarden stellen de belastingautoriteiten in staat controle uit te voeren op intracommunautaire transacties. Op de ICL drukt aldus geen btw terwijl de leverancier wel zijn recht op aftrek van voorbelasting behoudt. Van een ICL is enkel sprake indien deze gepaard gaat met een ICV in de andere lidstaat. Andersom geldt voor de ICV hetzelfde, deze moet altijd gekoppeld zijn aan een ICL in het buitenland. De ICV betreft een belastbaar feit voor de btw en is belast in het land van aankomst van de goederen.⁶⁵ De afnemer moet in de desbetreffende lidstaat de btw op aangifte voldoen tegen het aldaar geldende tarief en zal, indien gerechtigd, de voorbelasting gelijktijdig in aftrek brengen. Op deze manier vindt heffing plaats in het land van verbruik zonder dat de leverancier zich in de desbetreffende lidstaat hoeft te registreren.

2.3.5 ABC-transacties

In de praktijk zijn vaak meerdere partijen bij een overeenkomst betrokken. Wanneer door meer dan één persoon overeenkomsten worden gesloten met een verplichting tot levering van een zelfde goed dat vervolgens door de eerste persoon rechtstreeks aan de laatste afnemer wordt geleverd, is sprake

⁶² Art. 9, lid 2 onder b, jo. Tabel II, post a.6 Wet OB.

⁶³ Conclusie A-G Ettema, bij HR 26-03-2021.

⁶⁴ Merckx 2020.

⁶⁵ Art. 17b Wet OB.

van een ABC-transactie, ook wel ketentransactie genoemd.⁶⁶ Bij een dergelijke levering wordt geacht dat het goed door ieder van de personen is geleverd.⁶⁷ Hierdoor zal voor de btw sprake zijn van een prestatie door een leverancier aan een eerste afnemer die op zijn beurt aan een tweede afnemer levert. Fysiek worden de goederen echter direct vanuit de leverancier aan de laatste afnemer geleverd. Ketentransacties kunnen ofwel tussen binnenlandse ondernemingen ofwel grensoverschrijdend plaatsvinden. Binnenlandse ABC-transacties zullen niet al te veel problemen met zich meebrengen, daar alle leveringen tegen het aldaar geldende tarief plaatsvinden. Intracommunautaire ketentransacties daarentegen, zijn een stuk complexer. De intracommunautaire goederenverplaatsing kan namelijk maar aan één van de leveringen worden toegerekend.⁶⁸ De andere levering betreft een lokale levering in de lidstaat van vertrek dan wel in de lidstaat van aankomst.

Bij ABC-transacties tussen ondernemingen die zijn gevestigd in verschillende EU-lidstaten, moet worden bepaald waar deze belastbaar zijn. Hoewel ketentransacties niet in Btw-richtlijn zijn opgenomen, bestaat er wel jurisprudentie van het HvJ over dit onderwerp. Hieruit volgt dat bij grensoverschrijdende ABC-transacties slechts één intracommunautaire transactie plaatsvindt.⁶⁹ Derhalve kan het nultarief voor de ICL ook maar één keer van worden toegepast. Het is aldus van belang om te weten welke levering de intracommunautaire transactie betreft. De toerekening voor wiens rekening en risico het vervoer plaatsvindt naar de afnemer is hiervoor bepalend. Indien het vervoer door of voor rekening van ondernemer A wordt geregeld, betreft de levering van A naar B de intracommunautaire transactie. Derhalve geeft Ondernemer A een ICL aan tegen het nultarief in de lidstaat van vertrek van het vervoer en is ondernemer B gehouden een ICV aan te geven in de lidstaat van bestemming. Indien ondernemer B een btw-identificatienummer (hierna: btw-nummer) aan A verstrekt van een andere lidstaat dan die van de aankomst van de goederen, moet ook een ICV aangegeven worden in die andere lidstaat. De tweede levering, die van ondernemer B aan C, betreft een binnenlandse levering in de lidstaat van aankomst van de eerdere levering.

In het geval dat het vervoer door of voor rekening van ondernemer C wordt geregeld, ook wel een afhaaltransactie genoemd, houdt dit in principe in dat de macht om als eigenaar over de goederen te beschikken in de lidstaat van vertrek wordt overgedragen. Hierdoor is sprake van een lokale levering door A aan B in de lidstaat van vertrek en wordt de intracommunautaire transactie toegerekend aan de levering B-C. De intracommunautaire levering wordt derhalve door B aangegeven in de lidstaat van vertrek. Ondernemer C geeft vervolgens een ICV aan in de lidstaat van aankomst.

⁶⁶ Art. 3 lid 4 Wet OB.

⁶⁷ Art. 3 lid 4 Wet OB.

⁶⁸ HvJ 6 april 2006, C-245/04, (*EMAG*).

⁶⁹ HvJ 6 april 2006, C-245/04, (*EMAG*).

Indien de tussenhandelaar het vervoer regelt vindt de per 1 januari 2020 ingevoerde quick fix haar toepassing. Deze bepaling is opgenomen in art. 5c Wet OB en zorgt ervoor dat het vervoer wordt toegerekend aan de levering aan de tussenhandelaar tenzij deze een btw-nummer aan leverancier A verstrekt van de lidstaat van vertrek. Ingeval van dit laatste, wordt het vervoer toegerekend aan de levering door de tussenhandelaar aan de afnemer C. Ketentransacties kunnen echter ook uit meer dan drie partijen bestaan. In dat geval is van belang dat wordt bepaald welke schakel de tussenhandelaar betreft. Dit is de leverancier in de keten die de goederen ofwel zelf verzendt of vervoert ofwel voor zijn rekening door een derde laat verzenden of vervoeren.⁷⁰ Voor de quick fix is het niet mogelijk dat de eerste of laatste partij in de keten de tussenhandelaar is.

2.4 Conclusie

De Btw-richtlijn zorgt ervoor dat het stelsel van de btw binnen de EU is geharmoniseerd. Op deze manier wordt in alle lidstaten geheven ter zake van alle leveringen en diensten door ondernemers en vindt heffing plaats bij elke transactie in het productie-distributieproces. Hoewel de btw op de consument drukt, zijn ondernemers gehouden deze in rekening te brengen en vervolgens op aangifte te voldoen. Dit indirecte karakter zorgt tevens voor een gering aantal belastingplichtigen zodat de btw praktisch uitvoerbaar blijft. Teneinde te realiseren dat de btw enkel op de particuliere consumptie drukt, bestaat er voor ondernemers het recht om btw op de door hen gemaakte kosten in aftrek te brengen. Voorbelasting kan enkel in aftrek worden gebracht indien de uitgaven zijn gemaakt ten behoeve van belaste handelingen, de factuur op de juiste wijze is opgemaakt en dat de afnemende belastingplichtige ook daadwerkelijk de afnemer is. Het aftrekrecht is echter niet afhankelijk van de daadwerkelijke btw-voldoening door de leverancier. Met ingang van 1 januari 1993 kennen we binnen de EU een interne markt waarin het vrije verkeer van goederen, diensten en geld centraal staat. Aangezien de politieke en technische omstandigheden niet rijp waren voor een definitief stelsel werd destijds een overgangsregeling ingevoerd.⁷¹ Sindsdien kennen we voor leveringen tussen ondernemers uit verschillende lidstaten de intracommunautaire transacties. De leverancier verricht een vrijgestelde ICL in de lidstaat van vertrek en de afnemer van de goederen is gehouden een belaste ICV in de lidstaat van bestemming aan te geven. Middels deze systematiek wordt het beginsel van belastingheffing in het land van bestemming gerealiseerd.

⁷⁰ Art. 5c lid 3 Wet OB.

⁷¹ COM(2017) 569 final.

3.1 Inleiding

Dit hoofdstuk voorziet in de uitwerking van zowel de tweede als de derde deelvraag: ‘*Wat houdt btw-fraude in en hoe zien we dit terug in het huidige btw-stelsel?*’ en ‘*Wat houdt fraudebestendig in en aan welke voorwaarden is de realisatie van een fraudebestendig btw-stelsel verbonden?*’ In paragraaf 3.2 wordt het begrip btw-fraude toegelicht. De voornaamste vorm hiervan betreft btw-carrouselfraude waarop in paragraaf 3.3 wordt ingegaan. Hierbij zullen verschillende vormen worden toegelicht. Vervolgens wordt in paragraaf 3.4 uitgewerkt wat onder fraudebestendig kan worden verstaan. In paragraaf 3.5 en 3.6 worden achtereenvolgens de gevolgen van en de maatregelen tegen fraude besproken. Er wordt afgesloten met een conclusie inzake fraude in het huidige btw-systeem.

3.2 Btw-fraude

Btw-fraude staat inmiddels al geruime tijd in het middelpunt van de fiscale belangstelling. Dit fenomeen zorgt er namelijk voor dat de EU-lidstaten jaarlijks gemiddeld 50 miljard aan btw-inkomsten mislopen.⁷² De oorzaak hiervan is gelegen in de fraudegevoeligheid van het huidige btw-stelsel. Dergelijke problematiek is de EC niet onbekend. In het Groenboek, waarin zij spreekt over de toekomst van de btw, komen een aantal knelpunten van de Europese btw aan bod.⁷³ Het huidige stelsel is niet solide genoeg om fraudeaanvallen het hoofd te bieden en ontbreekt aan eenvoud waardoor operationele kosten voor de belastingplichtigen en belastingdiensten aanzienlijk zijn.⁷⁴ De btw-nalevingskosten vormen een grote administratieve last voor bedrijven. Een verlaging hiervan kan bijdragen aan de versterking van hun concurrentievermogen.⁷⁵ Daarnaast moet een definitief stelsel de inkomsteninning optimaliseren en de fraudegevoeligheid van het systeem aanpakken. Door onder andere fraude ten gevolge van de inherente tekortkomingen van de huidige bepalingen inzake grensoverschrijdende leveringen van goederen en diensten werd de btw-kloof destijds geraamd op 12% van de theoretische btw-opbrengsten.⁷⁶ Uit de meest recente cijfers uit 2019 blijkt dat deze inmiddels is gedaald tot 10,9%, wat een btw-kloof van € 134 miljard representeert. De tekortkomingen in het huidige btw-systeem die ten grondslag liggen aan de misgelopen btw-inkomsten zijn te wijten aan haar trage ontwikkeling in vergelijking met de technologische en economische omgeving.⁷⁷ Hierdoor staat de deur voor btw-fraude nog altijd open.

⁷² COM(2016) 148 final.

⁷³ COM(2010) 695 final.

⁷⁴ COM(2010) 695 final.

⁷⁵ COM(2010) 695 final.

⁷⁶ COM(2010) 695 def.

⁷⁷ COM(2016) 148 final.

Een definitie van btw-fraude is in het Europese dan wel nationale recht echter nooit vormgegeven. Volgens Van Dale betekent fraude: bedrog bestaande uit vervalsing van administratie of ontduiking van voorschriften. Belastingfraude daarentegen, wordt door de Organisation for Economic Co-operation and Development (hierna: OECD) omschreven als een handeling door een persoon die bedoeld is om een wettelijke plicht te schenden omtrent het nauwkeurig rapporteren, vaststellen of innen van een belasting.⁷⁸ De Bijzondere Commissie van de Tweede Kamer der Staten-Generaal geeft een soortgelijke definitie van fraude inzake belastingen, sociale zekerheid en subsidies: het opzettelijk niet, niet tijdig, onjuist of onvolledig verstrekken van gegevens met als gevolg het ten onrechte of tot een te hoog bedrag ontvangen van overheidsmiddelen, dan wel ten onrechte niet of tot een te laag bedrag betalen van gelden verschuldigd aan de overheid.⁷⁹ Mijns inziens kan aan de hand van deze omschrijving een definitie van btw-fraude worden gevormd, zoals ook in de literatuur wordt gedaan. De Poolse fiscalist Pawel Mikula legt dit concept uit als een gedraging die in strijd is met bepaalde specifieke btw-regels die kunnen leiden tot een gevaar voor het btw-stelsel van een EU-lidstaat.⁸⁰ Naar mijn mening is hiervan sprake indien btw niet wordt betaald in gevallen waar dit wel verplicht is. Merckx en Verbaan merken daarnaast op dat geen sprake is van btw-fraude indien de btw per ongeluk niet wordt voldaan of wanneer de ondernemer over onvoldoende middelen beschikt om de btw te betalen.⁸¹

De meest voorkomende en bekendste vorm van btw-fraude betreft carouselfraude, ook wel bekend als ploffraude of ketenfraude. Gezien het belang, het aantal verschillende vormen en de hiermee gepaard gaande verliezen zal deze vorm van fraude in de volgende paragraaf uitgebreid worden toegelicht. Naast carouselfraude komen er ook andere typen btw-fraude in het huidige btw-stelsel voor. Een bekende vorm van btw-fraude betreft het verzwijgen van een gedeelte van de omzet door bepaalde verkopen niet te boeken.⁸² Dit is bijvoorbeeld het geval indien een ondernemer bepaalde goederen op de zwarte markt verkoopt. De btw op inkoopkosten kan in dat geval echter ook niet in aftrek worden gebracht. Zodoende blijft de omvang van de btw-fraude relatief klein. Dit fraudedempende effect is te danken aan het gefractioneerde stelsel. Doordat in elke schakel belasting wordt geheven over de toegevoegde waarde, gaat ingeval van fraude enkel de btw over die toegevoegde waarde verloren. Een andere vorm van btw-fraude vindt plaats wanneer voorbelasting wordt teruggevraagd welke de ondernemer niet daadwerkelijk heeft betaald. Dit wordt mogelijk gemaakt door het uitsturen van valse facturen. In extreme situaties komt het zelfs voor dat ondernemingen worden opgericht met enkel het

⁷⁸ OECD 2003.

⁷⁹ Vervaele 1995.

⁸⁰ Mikula 2020.

⁸¹ Merckx & Verbaan 2019.

⁸² Vos & Huisman 1995.

doel niet betaalde btw terug te vragen.⁸³ Om te voorkomen dat negatieve aangiften waarin grote bedragen aan voorbelasting worden teruggevraagd argwaan opwekken bij de belastingautoriteiten, sturen de frauduleuze ondernemers vals opgemaakte inkoopfacturen met de negatieve aangifte mee. Controle door de fiscus vindt pas achteraf bij een boekenonderzoek plaats. Zoals bij de meeste vormen van btw-fraude zijn de ondernemers tegen de tijd dat zij gecontroleerd worden al gevlogen.

3.3 Carrouselfraude

3.3.1 Wat is carrouselfraude?

Btw-carrouselfraude kwam in de jaren tachtig voor het eerst aan het licht. Inmiddels zijn er al veel verschillende vormen van ontdekt. Doorgaans wordt ploffraude gekenmerkt door het binnen een keten doorleveren van goederen waarbij de btw door de leverancier wel in rekening wordt gebracht, maar niet op aangifte wordt voldaan. De afnemer van de goederen kan de aan hem in rekening gebrachte btw vervolgens wel in aftrek brengen. De frauduleuze ondernemer wordt vaak de “ploffer” genoemd aangezien deze meestal al is verdwenen op het moment dat de fraude boven water komt.⁸⁴

Carrouselfraude zien we voornamelijk terug bij grensoverschrijdende transacties en volgt vaak de volgende systematiek: onderneming A gevestigd in lidstaat A levert goederen aan onderneming B gevestigd in lidstaat B. Dit betreft een ICL waardoor de levering door onderneming A onderworpen is aan het nultarief en derhalve geen btw in rekening wordt gebracht. Onderneming B levert de goederen vervolgens lokaal door aan bedrijf C tegen het aldaar geldende tarief. De fraude wordt gepleegd door onderneming B, de ploffer. Deze geeft de ICV in het land van aankomst niet aan en voldoet derhalve de btw die door onderneming C wordt ontvangen niet aan de Belastingdienst. Aangezien het aftrekrecht en de voldoening van btw niet aan elkaar zijn gekoppeld kan partij C de aan haar in rekening gebrachte btw wel als voorbelasting in aftrek brengen. Door dit proces vervolgens meerdere keren uit te voeren worden aanzienlijke hoeveelheden belastinginkomsten verduisterd.

3.3.2 Bonafide tussenschakel

Bovengenoemde vorm van carrouselfraude betreft een relatief eenvoudige vorm van het fenomeen. Belastingautoriteiten zullen met weinig inspanning ontdekken dat onderneming B als ploffer btw-fraude pleegt. Dit wordt veroorzaakt door onderneming C die een negatieve btw-aangifte doet. Zij kopen goederen immers aan met btw en verkopen tegen het nultarief zodat zij enkel een btw teruggaaf indienen. Bij een dergelijk voorval is het niet ongebruikelijk dat de belastingautoriteiten een

⁸³ Vos & Huisman 1995.

⁸⁴ Merckx 2015.

onderzoek starten. In dat geval zullen zij via onderneming C al gauw bij de frauduleuze onderneming B uitkomen. Teneinde dit enigszins te verdoezelen worden bonafide ondernemers als tussenschakel gebruikt.⁸⁵ Zij houden zich met meerdere transacties bezig waardoor het voor de belastingautoriteiten lastiger is de fraude op het spoor te komen. Vaak zijn deze tussenschakels niet op de hoogte dat fraude wordt gepleegd. Wanneer de Belastingdienst op een later moment de betaling en teruggave van btw gaat controleren, is van belang dat de bonafide ondernemer niet wist of behoorde te weten dat zijn handeling deel uitmaakte van btw-fraude. Dit houdt in dat de belastingplichtige aan een bepaalde onderzoekspllicht ten opzichte van de handelspartner moet voldoen. Het is echter aan de inspecteur te bewijzen dat de ondernemer niet wist of had kunnen weten dat zij deel uitmaakte van fraude in de keten. Indien hij hierin slaagt kan het aftrekrecht en toepassing van het nultarief worden ontzegd.⁸⁶ Dit betreft een van de maatregelen waarmee het HvJ de ploffraude wenst te bestrijden. Deze en andere middelen ter bestrijding van fraude in het huidige btw-stelsel worden later in dit hoofdstuk nader toegelicht.

3.3.3 Meerdere ploffers

Zoals reeds aangegeven betreft de in paragraaf 3.3.1 beschreven vorm van carrouselfraude een vrij eenvoudige constructie. In de praktijk komt het echter geregeld voor dat complexe internationale handelsketens worden opgezet. Dit zorgt ervoor dat het voor de belastingautoriteiten lastiger is de fraude op het spoor te komen. Hierdoor kunnen de goederen het fraudetraject meerdere keren doorlopen zodat fraudeurs in staat zijn grote bedragen aan belastinginkomsten te verduisteren. Dit biedt tevens de mogelijkheid meerdere ploffers in een traject onder te brengen. De systematiek van een dergelijke carrousel kan er als volgt uitzien: de Belgische onderneming A verricht een ICL aan de ploffende onderneming B in Nederland. Laatstgenoemde onderneming levert de goederen vervolgens in Nederland door aan onderneming C tegen het lokale tarief. De “ploffer” geeft geen ICV aan en laat het ook afweten om de in rekening gebrachte btw te voldoen. Ondernemer C verricht daarna een ICL vanuit NL aan de tweede ploffer, ondernemer D in Duitsland. Deze frauduleuze ondernemer geeft de ICV vervolgens niet aan en levert de goederen binnenlands tegen het daar geldende tarief aan ondernemer E. Opnieuw wordt de in rekening gebrachte btw door de ploffer niet op aangifte voldaan. Door meerdere schakels aan de carrousel toe te voegen, lopen de verliezen voor de belastingautoriteiten snel op. Het bovenstaande voorbeeld betreft nog een relatief eenvoudige keten van ondernemers, maar zoals aangegeven kan dit er in de praktijk een stuk complexer uitzien. Daarnaast kunnen de ploffers worden afgewisseld met bonafide ondernemers die vaak ongewild en zonder dat zij het beseffen onderdeel worden van dergelijke fraudepraktijken.⁸⁷ Zodoende ontstaan

⁸⁵ Wolf 2010.

⁸⁶ HvJ 12 januari 2006, nr. C-354/03 (*Optigen*) en HvJ 6 juli 2006, nr. C-439/04 en C-440/04 (*Kittel en Recolta*).

⁸⁷ Maessen 2007.

netwerken bestaande uit zowel frauduleuze als betrouwbare ondernemers waardoor de Belastingdienst de btw-fraude lastig en vaak pas laat ontdekt. Vanzelfsprekend is dit voor de fraudeurs niet ongunstig. Zij profiteren doordat de carousel langer blijft voortbestaan zodat hogere bedragen aan btw kunnen worden ontvreemd.

3.3.4 Reële en fictieve handelsstroom

De besproken vormen van carouselfraude kunnen ook verschillend worden ingericht. Hiermee doel ik op de inrichting van de goederenstroom. Zo is het mogelijk dat sprake is van reële ploffraude. Deze vorm van ketenfraude houdt in dat de op factuur vermelde transacties daadwerkelijk plaatsvinden. Deze prestaties betreffen leveringen van tastbare goederen die ook echt overgaan naar de afnemer. Een transactie kan reëel genoemd worden indien sprake is van de overgang van de beschikkingsmacht over een bepaald goed.⁸⁸ Volgens de Hoge Raad der Nederlanden (hierna: HR) kan een reële transactie niet zijn gericht op een fiscaal voordeel. De economische realiteit van de transactie is van belang om te bepalen of sprake is van een reële dan wel fictieve handelsstroom.⁸⁹

Ingeval bonafide ondernemers als tussenschakel in de keten worden toegevoegd zal veelal sprake zijn van een reële goederenstroom. Wanneer de keten echter uitsluitend uit frauduleuze ondernemers bestaat kan deze ook anders worden ingericht. In dat geval is het mogelijk carouselfraude te plegen waarbij neppe goederen of goederen met een lage waarde overgaan naar de afnemende ondernemer. Op de verpakking en factuur staan echte of dure goederen vermeld, terwijl deze niet daadwerkelijk worden geleverd. Doordat de interne markt geen fysieke binnengrenzen kent en het vrije verkeer van goederen wordt gewaarborgd, vinden er geen controles bij intracommunautaire handel plaats.⁹⁰ Hierdoor is de handel in neppe of goedkope goederen een frequent gebruikte vorm van ploffraude. Bij deze vorm van carouselfraude wordt vaak gebruik gemaakt van elektronische goederen.⁹¹ Deze behouden enkel hun waarde indien deze stofvrij verpakt zijn. Vaak staat er op de verpakkingen dan ook vermeld dat deze elektronische apparaten bevat en dat de doos niet geopend mag worden.⁹² Op deze manier zal de fictieve handelsstroom niet snel worden ontdekt.

Daarnaast kan ploffraude enkel op papier plaatsvinden. Bij deze manier van fraude wordt er helemaal niet geleverd maar vindt enkel een factuurstroom plaats.⁹³ Er worden fictieve handelsstromen gecreëerd en facturen uitgestuurd alsof de goederen daadwerkelijk over gaan. Alle betrokken partijen

⁸⁸ HR 29 oktober 1997.

⁸⁹ HR 29 oktober 1997.

⁹⁰ Vrij verkeer van goederen - Europa Nu (europa-nu.nl).

⁹¹ Wolf 2010.

⁹² Wolf 2010.

⁹³ Rookmaaker-Penners 2021.

zijn op de hoogte van fraude en weten dat de overeenkomst niet daadwerkelijk wordt nagekomen.⁹⁴ Bij de reële goederenstroom daarentegen, zijn vaak één of meerdere partijen niet op de hoogte dat zij deel uitmaken van carrouselfraude. Door nauwere samenwerking tussen EU-lidstaten kan deze vorm van fraude beter worden bestreden. Vooralsnog is van een hechte samenwerking geen sprake waardoor het lang duurt voordat deze vorm van carrouselfraude wordt ontdekt.⁹⁵

3.4 Fraudebestendigheid

Teneinde de intracommunautaire carrouselfraude op een meer structurele manier aan te pakken, heeft de EC een voorstel gedaan om een definitief btw-systeem in te voeren. Deze heeft de doelstelling om tot een eenvoudiger en fraudebestendiger systeem voor de handel in goederen binnen de EU te komen.⁹⁶ Alvorens kan worden getoetst of dit voornemen wordt bereikt, dient in kaart te worden gebracht wat fraudebestendigheid inhoudt. Deze definitie wordt echter in zowel het voorstel van de EC als het Europese en Nederlandse belastingrecht niet nader ingevuld. Derhalve dient fraudebestendig zuiver taalkundig te worden uitgelegd. Volgens het Algemeen Nederlands Woordenboek betekent fraudebestendig: bestand tegen fraude; bestand tegen misbruik door frauduleuze handelingen. Zoals gezegd betreft een van de doelstellingen van de EC om het btw-stelsel van de EU fraudebestendiger te maken.⁹⁷ Zodoende wordt beoogd dat, in tegenstelling tot het huidige stelsel, het definitieve systeem beter bestand is tegen misbruik door frauduleuze handelingen. Dit poogt de EC te bereiken aan de hand van nieuwe regelgeving ten aanzien van grensoverschrijdende B2B-goederenleveringen. Deze systematiek zou volgens de EC moeten leiden tot een inkringing van de btw-fraude van € 41 miljard.⁹⁸ Indien deze verwachting wordt waargemaakt, lijkt het definitieve systeem inderdaad fraudebestendiger te zijn.

Er bestaan verschillende methoden om fraude te laten afnemen. Bestrijdingsmaatregelen kunnen op een preventieve, detectieve of repressieve manier worden vormgegeven. Kenmerkend voor de preventieve methode is dat het plegen van fraude (bijna) in zijn geheel onmogelijk wordt gemaakt. De verleggingsregeling betreft hiervan een voorbeeld. Door de btw naar de afnemer te verleggen worden btw-inkomsten bij de leverancier voorkomen. Deze preventieve maatregel zorgt ervoor dat het voor ondernemers lastiger wordt carrouselfraude te plegen. De verleggingsregeling komt later in dit hoofdstuk uitgebreid aan bod. Detectieve methoden proberen reeds gepleegde fraude op te sporen. Om het effect van deze bestrijdingsmaatregelen te optimaliseren is van belang dat EU-lidstaten met elkaar samenwerken. Ondernemers die bij carrouselfraude zijn betrokken, zijn immers in verschillende

⁹⁴ Rookmaaker-Penners 2021.

⁹⁵ Wolf 2010.

⁹⁶ COM(2016) 710 final.

⁹⁷ COM(2017) 566 final.

⁹⁸ Ernst & Young LLP 2015.

landen binnen de EU gevestigd. Solide samenwerking tussen de desbetreffende lidstaten verbetert de snelheid waarmee fraude wordt opgespoord.⁹⁹ Om deze reden is met ingang van 1 januari 2012 de verordening betreffende de samenwerking van belastingautoriteiten uit verschillende lidstaten van toepassing.¹⁰⁰ Deze voorziet in een gemeenschappelijke regeling voor de samenwerking tussen EU-lidstaten waarbij de bevoegde autoriteiten elkaar bijstand moeten verlenen en met de Commissie moeten samenwerking teneinde een juiste toepassing van de btw te waarborgen.¹⁰¹ De derde methode om fraude te bestrijden betreffen repressieve maatregelen. Deze aanpak wordt gebruikt om frauduleuze ondernemers achteraf te bestraffen of sanctioneren. Aangezien het vaak voorkomt dat ondernemers na het plegen van carrouselfraude al zijn gevlogen, ben ik geen voorstander van het louter toepassen van deze methode. Het vermijden dat fraude in het geheel mogelijk is, lijkt mij de beste oplossing. Ingeval de preventieve bestrijdingsmaatregelen echter niet volledig waterdicht zijn, kan de detectie bijdragen aan een verdere afname van fraude.

Naast de fraudegevoeligheid van het huidige systeem is het gebrek aan eenvoud tevens een beweegreden voor de hervorming van het btw-stelsel. De nalevingskosten voor bedrijven die intracommunautair handelen zijn namelijk aanzienlijk groter dan voor bedrijven die binnenlands opereren.¹⁰² Daarnaast betreft de complexiteit van het systeem een groot probleem voor bedrijven, met name kleine en middelgrote bedrijven zijn hiervan de dupe.¹⁰³ Zodoende is de realisatie van een fraudebestendig btw-stelsel mijns inziens aan een aantal beperkingen verbonden. Zo dient er rekening gehouden te worden met zowel de eenvoud van het systeem als het prijskaartje dat aan de bestrijding van fraude hangt. Teneinde een fraude-robust stelsel te creëren is derhalve van belang dat administratieve lasten voor zowel de belastingautoriteiten als de belastingplichtigen minimaal blijven. Volgens een effectenbeoordeling en evaluatie met betrekking tot de vaststelling van de hoekstenen van het voorstel, zouden de nalevingskosten voor bedrijven in het definitieve systeem met € 938 miljoen per jaar afnemen.¹⁰⁴ In het jaar van tenuitvoerlegging van het voorstel kunnen zij echter rekenen op een stijging van de bedrijfslasten. Er wordt verwacht dat de kosten voor het aanpassen van boekhoud- en factureringsoftware en voor beroepsopleidingen met € 457 miljoen zullen stijgen.¹⁰⁵ Mijns inziens kan dit echter worden gezien als een eenmalige investering die in de opvolgende jaren ruimschoots terug wordt verdiend. Om zeker te zijn van de effectiviteit van het stelsel zal de EC vijf jaar na inwerkingtreding van de eerste stap van het voorstel een evaluatie verrichten ten aanzien van de

⁹⁹ Verordening (EU) nr. 904/2010 van de Raad van 7 oktober 2010 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde.

¹⁰⁰ Verordening (EU) nr. 904/2010 van de Raad van 7 oktober 2010 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde.

¹⁰¹ Verordening (EU) nr. 904/2010 van de Raad van 7 oktober 2010 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde.

¹⁰² Ernst & Young LLP 2015.

¹⁰³ Institute for Fiscal Studies 2011.

¹⁰⁴ COM(2018) 329 final.

¹⁰⁵ COM(2018) 329 final.

fraudebestendigheid, de nalevingskosten voor de bedrijven en de mate waarin de belastingautoriteiten het stelsel doeltreffend beheren.¹⁰⁶ Teneinde tot deze beoordeling te komen zal de EC lidstaten vragen nuttige informatie te verstrekken over zowel de omvang als de ontwikkeling van administratieve kosten en fraude.¹⁰⁷ Tevens worden relevante stakeholders in het bedrijfsleven om input gevraagd over de ontwikkeling van hun nalevingskosten.¹⁰⁸ Op deze manier zal onder andere de fraudebestendigheid van het systeem worden verzekerd.

3.5 Gevolgen van de fraude

Binnen de btw wordt vaak gesproken over de btw-kloof. Dit duidt op het verschil tussen de verschuldigde en de daadwerkelijk binnengekomen btw van de EU-lidstaten. Het bedrag dat jaarlijks wordt misgelopen wordt veroorzaakt door fraude, inadequate heffingssystemen, vrijstellingen, belastingontwijking en faillissementen.¹⁰⁹ Het Center for Social and Economic Research brengt in opdracht van de EC jaarlijks een studie naar de btw-kloof uit.¹¹⁰ Eind vorig jaar werden de cijfers uit 2019 gepubliceerd. In dat jaar liepen de EU-lidstaten naar schatting een bedrag van € 134 miljard mis.¹¹¹ Mede door doortastend optreden en gerichte beleidsmaatregelen neemt dit bedrag de laatste jaren af. Er zijn echter nog genoeg verbeterpunten. Een groot deel van deze kloof wordt veroorzaakt door btw-fraude. Schattingen van de Europese Rekenkamer onthullen dat de hierdoor geleden schade jaarlijks circa € 50 miljard betreft.¹¹² Een groot deel hiervan kan worden toegerekend aan carrouselfraude. In 2015 was dit fenomeen zelfs goed voor een derde van de gehele btw-kloof in dat jaar.¹¹³

Zoals besproken wordt btw-fraude veroorzaakt door de systematiek van de btw. Deze is namelijk zo ingericht dat de afdracht van btw door de leverancier niet is gekoppeld aan het aftrekrecht bij de afnemer.¹¹⁴ Zodoende is aftrek van voorbelasting mogelijk ongeacht of de Belastingdienst de btw heeft ontvangen. Ondanks de verordening betreffende de samenwerking tussen lidstaten werken zij nog altijd niet goed samen waardoor fraude pas laat wordt ontdekt. Hoewel lidstaten bewust zijn van de voordelen van dergelijke administratieve samenwerking, wordt deze nog niet voldoende benut.¹¹⁵ Dit biedt de fraudeurs de kans het proces van de btw-carrouselfraude meerdere malen te herhalen

¹⁰⁶ COM(2018) 329 final.

¹⁰⁷ COM(2018) 329 final.

¹⁰⁸ COM(2018) 329 final.

¹⁰⁹ Jeronimus & Molenaars 2020.

¹¹⁰ Jeronimus & Molenaars 2020.

¹¹¹ Europese Commissie, 'Btw-kloof: de kloof blijft verkleinen, maar de EU-landen zijn in 2019 toch nog altijd 134 miljard euro aan btw-inkomsten misgelopen', EU.

¹¹² Kamerstukken II 2016/17, 31066, nr. 343.

¹¹³ COM(2016) 148 final.

¹¹⁴ Art. 167 jo. Art. 63 Btw-richtlijn.

¹¹⁵ Europese Rekenkamer 2015.

waardoor enorme bedragen aan belastinginkomsten worden verduisterd. Daarnaast zorgt de slechte samenwerking voor late controles waardoor malafide vennootschappen op het moment van inspectie vaak al zijn leeggehaald of opgeheven.

Een andere manier waarop schade wordt geleden door carrouselfraude zien we terug bij bonafide ondernemers. Voor hen is het vaak onmogelijk om op een eerlijke manier te concurreren met bedrijven die zich schuldig maken aan dergelijke frauduleuze praktijken. Door te frauderen kunnen zij goederen tegen lagere prijzen aanbieden in vergelijking met de concurrentie.¹¹⁶ Hierdoor leidt ploffraude tot oneerlijke mededinging. Daarnaast moeten ondernemers aan tal van complexe voorwaarden voldoen teneinde het recht op aftrek van voorbelasting of het nultarief niet te verliezen. Toepassing van deze rechten kan worden ontzegd indien de Belastingdienst aan de hand van objectieve elementen bewijst dat de ondernemer wist of had moeten weten dat sprake was van fraude in de keten waarvan zij onderdeel uitmaakten.¹¹⁷ Om deze reden zijn zij gedwongen onderzoek te doen naar hun handelsrelaties hetgeen een administratieve lastenverzwaring veroorzaakt.

Naast de directe verliezen die worden geleden, zoals het mislopen van grote bedragen aan belastinginkomsten, veroorzaakt carrouselfraude ook indirecte verliezen. De lidstaten doen jaarlijks namelijk grote uitgaven teneinde de ploffraude te bestrijden. Ter bestrijding van de ploffraude gaf de EC tussen 2007 en 2013 een bedrag van € 481 miljoen uit. Daarnaast zijn er zorgen over de bestemming van het verduisterde geld. 80% van de btw-fraude wordt namelijk veroorzaakt door criminele organisaties. Hierdoor is het denkbaar dat de verduisterde btw toekomt aan terrorismefinanciering of financiering van criminele organisaties.¹¹⁸

3.6 Maatregelen tegen de fraude in het huidige btw-stelsel

3.6.1 Formaliteiten aftrekrecht en nultarief

Bij grensoverschrijdende B2B-transacties wordt het bestemmingslandbeginsel nagestreefd. Derhalve wordt btw geheven naar het tarief en onder de voorwaarden van de lidstaat waar het verbruik van de goederen of diensten plaatsvindt. Dit wordt gedaan door het nultarief te hanteren op de ICL en te heffen over de ICV in het land van aankomst. Dit systeem zorgt echter voor een hoge mate van complexiteit en fraudegevoeligheid. Voor de afnemers zijn de problemen slechts beperkt. Hoewel zij de btw in het land van bestemming dienen te voldoen, hoeven zij de btw niet voor te financieren. Vaak

¹¹⁶ Wolf 2010.

¹¹⁷ HvJ 12 januari 2006, nr. C-354/03 (*Optigen*) en HvJ 6 juli 2006, nr. C-439/04 en C-440/04 (*Kittel en Recolta*).

¹¹⁸ Kamerstukken II 2016/17, 31066, nr 343.

kunnen zij de voorbelasting ten aanzien van de ICV direct op de aangifte in aftrek brengen waardoor een cashflow nadeel wordt voorkomen. De presterende ondernemer daarentegen, moet aan verschillende voorwaarden voldoen om het nultarief voor de goederenlevering te mogen toepassen. Zo is voor de toepassing van het nultarief op de ICL vereist dat de leverancier in bezit is van een geldig btw-identificatienummer van de afnemer in een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek van het vervoer van de goederen en is vereist dat een correcte Opgaaf ICP wordt ingediend.¹¹⁹ Deze strenge formaliteiten en rapportageverplichtingen zijn in het leven geroepen teneinde fraude te bestrijden.¹²⁰ Het biedt lidstaten namelijk de mogelijkheid betere controles uit te voeren waardoor malafide ondernemers sneller worden opgespoord. Daarnaast zullen ondernemers liever geen zakendoen met afnemers die bepaalde informatie niet willen of kunnen aanleveren. Voor ondernemers is het namelijk van belang dat zij voorkomen dat de belastingautoriteiten aannemelijk kunnen maken dat de betreffende ondernemer wist of had kunnen weten dat binnen de keten sprake was van fraude. Dit zorgt echter voor hoge nalevingskosten bij ondernemers. Deze kostensoort is voor ondernemers die grensoverschrijdend handelen aanzienlijk hoger dan voor ondernemers die uitsluitend op de binnenlandse markt participeren.¹²¹ Teneinde deze te verlichten wordt bij de vorming van het definitieve btw-stelsel eenvoud nagestreefd.

3.6.2 Weigering Unierecht

Ingeval wordt bewezen dat een onderneming actief heeft bijgedragen aan btw-fraude kan hen het beroep op het Unierecht worden ontzegd.¹²² Uit jurisprudentie van het HvJ blijkt dat aftrek van voorbelasting mag worden geweigerd indien de belastingplichtige wist of had moeten weten dat sprake was van btw-fraude in de handelsketen.¹²³ Onder dezelfde voorwaarden is het mogelijk toepassing van het nultarief te ontzeggen.¹²⁴ Voor het aantonen van fraude en het weigeren van bovengenoemde rechten ligt de bewijslast bij de inspecteur. Teneinde te verklaren dat een ondernemer wist of had moeten weten dat deel werd genomen aan een fraudeketen dient de inspecteur te bewijzen dat niet alle redelijke maatregelen zijn getroffen om deelname aan de fraude te voorkomen.¹²⁵ Dit dient te gebeuren aan de hand van objectieve bewijzen. Het is aldus van belang dat ondernemers ten alle tijden zorgen dat zij aan de onderzoeksplicht voldoen. Op deze manier wordt verzekerd dat zij niet wisten of hadden kunnen weten dat wordt deelgenomen aan een frauduleuze keten. Hiervoor dient de ondernemer alles te doen wat redelijkerwijs van hem kan worden verwacht om te zorgen dat zijn

¹¹⁹ Conclusie A-G Ettema, bij HR 26-03-2021.

¹²⁰ COM(2010) 695 def.

¹²¹ COM(2017) 566 final.

¹²² HvJ 6 juli 2006, nr. C-439/04 en C-440/04 (*Kittel en Recolta*).

¹²³ HvJ 12 januari 2006, nr. C-354/03 (*Optigen*) en HvJ 6 juli 2006, nr. C-439/04 en C-440/04 (*Kittel en Recolta*).

¹²⁴ HvJ 7 december 2010, nr. 285/09 (*R*).

¹²⁵ HvJ 7 december 2010, nr. 285/09 (*R*).

handelingen geen onderdeel vormen van een fraudeketen.¹²⁶ Zo dient een ondernemer bijvoorbeeld het btw-nummer van zijn afnemer te controleren in het VAT Information Exchange System (hierna: VIES). Dit zorgt echter wel voor hogere nalevingskosten.

3.6.3 Verleggingsregeling

Een ander fraudebestrijdingsmaatregel in het huidige btw-stelsel betreft de verleggingsregeling. Deze zorgt ervoor dat niet de dienstverrichter of de leverancier btw voldoet, maar dat deze wordt verlegd naar de afnemer. Middels de verleggingsregeling komt de plicht om btw te voldoen en het recht op aftrek van voorbelasting bij dezelfde ondernemer te liggen. Dit voorkomt de mogelijkheid om btw in aftrek te brengen zonder dat deze wordt voldaan. De verleggingsregeling is onder andere van toepassing op het intracommunautaire dienstenverkeer tussen ondernemingen. Op grond van de hoofdregel vindt heffing bij B2B-diensten plaats in het land waar de afnemer is gevestigd.¹²⁷ Teneinde te voorkomen dat ondernemers zich in alle lidstaten waar zij diensten verrichten moeten registreren om daar btw te voldoen, geldt voor deze prestaties sinds 1 januari 2010 een verleggingsregeling. Zodoende hoeft de dienstverrichter geen buitenlandse btw te voldoen, maar is de afnemer deze verschuldigd. Vaak wordt deze btw in dezelfde aangifte in aftrek gebracht, waardoor per saldo geen heffing plaatsvindt. Evenals bij de ICV wordt hierdoor een cashflow nadeel bij de afnemer voorkomen.

Naast de verplichte verleggingsregeling voor intracommunautair dienstenverkeer biedt de Btw-richtlijn lidstaten de mogelijkheid deze regeling in te voeren voor specifieke goederenleveringen of diensten genoemd in art. 199bis van de Btw-richtlijn. Deze bepaling zou in eerste instantie slechts tot 30 juni 2022 van toepassing zijn. Een nieuwe richtlijn voorziet echter in de verlenging van bepaalde fraudebestrijdingsmaatregelen, waaronder de verlenging van de facultatieve verleggingsregeling.¹²⁸ Ook het snelle reactiemechanisme wordt verlengd. Dit betreft een uitzonderingsmaatregel op grond waarvan lidstaten, in gevallen van dwingende urgentie, een tijdelijke verleggingsregeling kunnen invoeren voor leveringen en diensten, welke niet onder art. 199bis van de Btw-richtlijn vallen. Deze biedt hen de mogelijkheid om in sectoren waarin plots op grote schaal fraude wordt gepleegd een verleggingsregeling in te voeren.¹²⁹

In de nationale wet is de verleggingsregeling geregeld in het tweede, derde en vijfde lid van art. 12 van de Wet OB. Met laatstgenoemde lid heeft de nationale wetgever gedeeltelijk gebruik gemaakt van de

¹²⁶ HvJ 6 juli 2006, nr. C-439/04 en C-440/04 (*Kittel en Recolta*).

¹²⁷ Art. 6 lid 1 Wet OB.

¹²⁸ COM(2022) 39 final.

¹²⁹ COM(2022) 39 final.

facultatieve verleggingsregeling die in de Btw-richtlijn wordt geboden. Deze is onder meer van toepassing op onderaanneming en het ter beschikking stellen van personeel, de levering van onroerende zaken, goud, broeikasemissierechten, mobiele telefoons, laptops, tablet pc's en zorgt voor een verlegging bij de handel in oude materialen en afvalstoffen. Dit betreffen namelijk fraudegevoelige handelscircuits. Toepassing van de verleggingsregeling poogt de fraude tegen te gaan en is verplicht van toepassing. In gevallen waarbij btw op de factuur wordt vermeld terwijl de heffing is verlegd, is degene die de factuur uitreikt, de in rekening gebrachte btw verschuldigd.¹³⁰ Voor de afnemer bestaat hierover echter ook geen aftrekrecht. Teneinde voorbelasting in aftrek te mogen brengen is immers vereist dat de factuur aan de factuurvereisten voldoet en daar wordt in een dergelijk geval niet aan voldaan.¹³¹

Volgens de EC brengt de verleggingsregeling ook nadelen met zich mee. Het systeem van de btw, heffing over de toegevoegde waarde, wordt namelijk geschonden. In het huidige stelsel is sprake van een gefractioneerde betaling waardoor de ondernemer enkel btw hoeft te voldoen over de waarde die door hem wordt toegevoegd. Hierdoor wordt fraude minder aantrekkelijk. Het maximaal te verduisteren bedrag aan btw wordt hierdoor immers beperkt. Een verleggingsregeling heeft een tegengestelde werking waardoor fraude in de eindschakel verleidelijk is. Het totale bedrag aan btw wordt daar namelijk in één keer geheven. Daarnaast kan de verleggingsregeling zorgen voor een verplaatsing van btw-fraude. De facultatieve verleggingsregeling wordt immers niet door alle lidstaten ingevoerd. In de literatuur wordt dan ook gewaarschuwd voor een verschuiving van carrouselfraude naar lidstaten waar deze regeling niet van toepassing is.¹³²

3.7 Conclusie

Btw-fraude is een grootschalig en bekend probleem binnen de EU. Mede hierdoor betreft de btw-kloof € 134 miljard. De tekortkomingen in het huidige btw-systeem die ten grondslag liggen aan de misgelopen btw-inkomsten zijn te wijten aan haar trage ontwikkeling in vergelijking met de technologische en economische omgeving. De bekendste en meest voorkomende vorm van btw-fraude is carrouselfraude. Deze vorm vindt haar oorsprong in het recht op aftrek van voorbelasting. Dit is namelijk niet gekoppeld aan de daadwerkelijke afdracht van btw. Maatregelen in het huidige btw-systeem pogen deze fraude terug te dringen. Onder andere het weigeren van de toepassing van het nultarief en het recht op aftrek van voorbelasting moet het fraudeurs lastiger maken. Hoewel dit haar vruchten lijkt af te werpen, de btw-kloof is de laatste jaren immers afgenomen, zijn de gevolgen van ploffraude nog altijd aanzienlijk. Daarnaast zijn bonafide ondernemers de dupe door hogere

¹³⁰ Art. 37 Wet OB.

¹³¹ Art. 15 lid 1 onder a Wet OB.

¹³² Van der Hel-van Dijk & Griffioen 2015.

nalevingskosten. Om toepassing van het nultarief of het aftrekrecht niet te verliezen dienen zij handelsrelaties te onderzoeken. Indien de inspecteur aannemelijk kan maken dat zij niet wisten of hadden kunnen weten dat sprake was van ketenfraude kan de ondernemers het beroep op EU-recht worden ontzegd. De verleggingsregeling daarentegen, zou naast de bestrijding van fraude ook eenvoud met zich meebrengen voor de ondernemers. De leverancier of dienstverrichter hoeft immers niet in elke lidstaat waarmee wordt gehandeld aangifte te doen. Daarnaast bewerkstelligt dit systeem dat de voldoening en teruggaaf van btw aan elkaar wordt gekoppeld. Helaas ondervindt de verleggingsregeling ook enkele nadelen. Het maakt fraude in de laatste schakel van de keten namelijk zeer verleidelijk. Kortom, het huidige btw-systeem bevat mankementen en is derhalve dringend aan vernieuwing toe.

4.1 Inleiding

In de voorgaande twee hoofdstukken zijn respectievelijk de inhoud en de fraudemogelijkheden van het huidige btw-stelsel besproken. In dit hoofdstuk wordt nader ingegaan op het definitieve btw-stelsel voor goederenhandel binnen de EU en omvat mede de behandeling van de vierde en vijfde deelvraag: *“Welke motieven liggen aan de invoering van het definitieve btw-stelsel ten grondslag?”* en *“Wat zijn de voornaamste veranderingen in het definitieve btw-stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten?”* In paragraaf 4.2 wordt ingegaan op de achtergrond van het definitieve btw-systeem. Vervolgens worden in paragraaf 4.3 de hoofdlijnen van het voorstel inhoudelijk geschetst. Het hoofdstuk wordt afgesloten met de bespreking van de doelstellingen van het definitieve btw-systeem. In het volgende hoofdstuk worden eventuele fraudemogelijkheden van het stelsel besproken.

4.2 Achtergrond

4.2.1 Aanleiding van het voorstel

Ten tijde van het afschaffen van de fiscale grenzen is het huidige btw-stelsel ingevoerd als overgangsregeling met de bedoeling dat deze slechts kortstondig van toepassing zou zijn. Inmiddels wordt dit ‘tijdelijke’ stelsel echter al ruim 29 jaar gehanteerd. Het uitblijven van een definitief systeem is niet gelegen in de perfectie van het huidige stelsel, maar in het gebrek aan de vereiste unanimiteit tussen de lidstaten. De ontwikkeling of wijziging van fiscale regelgeving die betrekking heeft op de harmonisatie van de wetgevingen inzake de omzetbelasting, dient namelijk met eenparigheid van stemmen vastgesteld te worden.¹³³ Het is derhalve lastig om de problematiek van het huidige btw-stelsel aan te pakken. Het systeem is ingewikkeld voor het groeiende aantal bedrijven dat grensoverschrijdend opereert en komt te kort op het gebied van fraudebestrijding.¹³⁴ Het tegengaan van btw-fraude, met in het bijzonder carrouselfraude, kent zodoende nog altijd niet het gewenste effect. Hierdoor lopen de lidstaten jaarlijks aanzienlijke bedragen aan belastinginkomsten mis. Eind 2021 heeft de EC een rapport gepubliceerd waarin de btw-kloof voor 2019 werd geschat. In dat jaar verloren de Europese lidstaten een bedrag van € 143 miljard aan btw-inkomsten.¹³⁵ Dit komt overeen met een verlies van € 4.000 per seconde. Een groot deel daarvan wordt veroorzaakt door btw-fraude. Uit een verslag van de Europese Rekenkamer blijkt dat instrumenten van administratieve

¹³³ Art. 113 VWEU.

¹³⁴ COM(2016) 148 final.

¹³⁵ Europese Commissie, ‘Btw-kloof: de kloof blijft verkleinen, maar de EU-landen zijn in 2019 toch nog altijd 134 miljard euro aan btw-inkomsten misgelopen’, EU.

samenwerking tussen belastingautoriteiten niet volledig worden benut.¹³⁶ Hierdoor worden frauduleuze netwerken vaak pas laat ontdekt en krijgen deze ondernemers de kans goederen meerdere keren door dezelfde fraudeketen te laten lopen. Vanzelfsprekend komt dit de schatkisten van de lidstaten niet ten goede. Eurocommissaris voor de Economie, Paolo Gentiloni, benadrukt de ernst van de grootschalige btw-verliezen.¹³⁷ De btw-kloof dient immers te worden aangevuld met inkomsten die worden gegenereerd middels de heffing van andere belastingen waardoor deze problematiek de gehele maatschappij raakt. Daarnaast lopen de nalevingskosten voor kleine en middelgrote bedrijven die intracommunautair handelen op.¹³⁸ Dit wordt veroorzaakt door de complexiteit en de versnippering van het huidige btw-stelsel.¹³⁹ Het enkel stellen van extra regels en voorwaarden lost deze problemen niet op. Derhalve is van belang dat een door alle EU-lidstaten geaccordeerd definitief btw-stelsel snel wordt ingevoerd.

4.2.2 Voorstel definitief btw-systeem

Ter modernisering van de btw kwam de EC in 2010 met het Groenboek over de toekomst van de btw. Hierin werd het voornemen aangekondigd om een verbeterd btw-stelsel in te voeren welke kan meegroeien met een veranderende economische en technologische omgeving en dat solide genoeg is om fraudeaanvallen het hoofd te bieden.¹⁴⁰ Vervolgens heeft de EC haar conclusies in december 2011 in een mededeling over de toekomst van de btw gepresenteerd.¹⁴¹ Hierin werd afstand gedaan van de doelstelling om een systeem in te voeren op basis van het oorsprongslidbeginsel en aangekondigd dat het definitieve stelsel gebaseerd moet zijn op het bestemmingslandbeginsel. Enkele jaren later kwam de EC in 2016 met het Btw-actieplan waarin stappen zijn beschreven voor de verwezenlijking van een gemeenschappelijke btw-ruimte in de EU.¹⁴² Een definitief btw-stelsel voor grensoverschrijdende handel binnen de Unie vormt de hierin eerste stap. Dit moet een fraudebestendige btw-ruimte waarborgen die toegerust is om zowel bedrijven, als de digitale economie en e-commerce te ondersteunen.¹⁴³ Het systeem moet eenvoudiger in gebruik zijn zodat nalevingskosten voor kleine en middelgrote bedrijven worden verminderd. Middels het benutten van digitale technologie wenst de EC een efficiënter stelsel op te stellen welke tevens de kosten voor de inning van btw minimaliseert.¹⁴⁴ Daarnaast wordt beoogd btw-fraude te bestrijden zodat de btw-kloof wordt gedicht. Vanwege grote inkomstenverliezen wegens grensoverschrijdende fraude werd deze destijds geschat op € 170

¹³⁶ Europese Rekenkamer 2015.

¹³⁷ Europese Commissie, 'Btw-kloof: de kloof blijft verkleinen, maar de EU-landen zijn in 2019 toch nog altijd 134 miljard euro aan btw-inkomsten misgelopen', EU.

¹³⁸ Institute for Fiscal Studies 2011.

¹³⁹ COM(2016) 148 final.

¹⁴⁰ COM(2010) 695 def.

¹⁴¹ COM(2011) 851 def.

¹⁴² COM(2016) 148 final.

¹⁴³ COM(2016) 148 final.

¹⁴⁴ COM(2016) 148 final.

miljard.¹⁴⁵ De EC erkent dat, vanwege het vereiste van unanimitéit onder alle lidstaten, verandering van het btw-stelsel een serieuze uitdaging is. Gezien de fraudegevoeligheid van het huidige systeem is dit echter noodzaak. Teneinde de modernisering te realiseren werd in het Btw-actieplan medegedeeld dat de EC voornemens was een wetsvoorstel in te dienen om een definitief btw-stelsel op te zetten.

Vervolgens kwam de EC op 4 oktober 2017 met een opvolging van het actieplan betreffende de btw. Hierin werd voorgesteld om de huidige overgangsregeling voor de belastingheffing ten aanzien van intracommunautaire handel te vervangen door een definitief systeem dat berust op het beginsel van heffing in de lidstaat van bestemming.¹⁴⁶ Deze verandering is tweeledig. De eerste wetgevingsstap omvat een regeling voor de btw-behandeling van B2B-goederenleveringen binnen de EU. Deze wordt vervolgens onderverdeeld in twee substappen: “een pakket voor het definitieve btw-stelsel” en “nadere technische bepalingen voor het definitieve btw-stelsel”.¹⁴⁷ Deze bestaan uit voorstellen tot een wijziging van zowel de btw-richtlijn, de Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 en de btw-verordening betreffende de administratieve samenwerking. De EC heeft aangegeven dat zij vijf jaar na inwerkingtreding van de eerste wetgevingsstap een evaluatie gaat verrichten. Deze ziet op de fraudebestendigheid, de nalevingskosten voor bedrijven en de mate waarin de belastingautoriteiten het stelsel doeltreffend beheren. Dit zal gebeuren door lidstaten naar nuttige informatie te vragen en de omvang en ontwikkeling van administratieve kosten en fraude te beoordelen.¹⁴⁸ Na deze evaluatie is de EC voornemens de tweede wetgevingsstap voor te stellen. Dit betreft een uitbreiding van de nieuwe btw-behandeling zodat alle grensoverschrijdende prestaties onder het nieuwe systeem vallen.¹⁴⁹ Derhalve zullen zowel intracommunautaire leveringen van goederen en diensten op dezelfde manier worden behandeld. Dit resulteert in een identieke wijze van heffing over dergelijke prestaties, ongeacht of het binnenlandse dan wel grensoverschrijdende leveringen of diensten betreffen.¹⁵⁰

Het richtlijnvoorstel inzake de vereenvoudiging van bepaalde regels en invoering van het definitieve stelsel voor belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten werd eveneens op 4 oktober 2017 door de EC bekendgemaakt.¹⁵¹ Dit betreft de hierboven beschreven eerste substap van de eerste wetgevingsstap in de richting van de vervanging van de overgangsregeling door een definitief btw-systeem. Het omvat een aantal elementen zoals het begrip van de gecertificeerd belastingplichtige, de “snelle oplossingen”, de invoering van het bestemmingslandbeginsel en het één-loket-systeem. Daarnaast worden de pijlers en de contouren inzake de werking van het definitieve stelsel voor de

¹⁴⁵ Ernst & Young LLP 2015.

¹⁴⁶ COM(2017) 566 final.

¹⁴⁷ COM(2017) 566 final.

¹⁴⁸ COM(2018) 329 final.

¹⁴⁹ COM(2017) 566 final.

¹⁵⁰ COM(2017) 566 final.

¹⁵¹ COM(2017) 569 final.

handel binnen de EU beschreven. Hiermee worden de huidige ICL en ICV vervangen door een nieuw enkelvoudig belastbaar feit, de zogeheten intra-Unielevering. Zodoende poogt de EC een eenvoudig, modern en fraudebestendig btw-stelsel tot stand te brengen. De hoekstenen van het definitieve btw-stelsel komen in de volgende paragraaf uitgebreid aan bod.

Met de quick fixes beoogde de EC een aantal knelpunten binnen het huidige btw-systeem voor intracommunautaire goederenhandel op korte termijn op te lossen. Zo werd voorgesteld verbeteringen aan te brengen door een vereenvoudiging en harmonisatie van de regels voor call-off stock, het vereisen van een geldig btw-identificatienummer van de afnemer en het juist invullen van de lijst voor het VIES als materiële voorwaarden om het nultarief voor de ICL toe te passen, een vereenvoudiging van de regels om te zorgen voor rechtszekerheid bij intracommunautaire ketentransacties alsmede de harmonisatie en vereenvoudiging van de regels voor het bewijs van intracommunautair goederenvervoer om een ICL van btw vrij te stellen.¹⁵² Aangezien deze regelingen een aantal problemen binnen het huidige stelsel weg zouden nemen, waren de lidstaten zeer bereid deze aan te nemen. Om deze reden had de EC de voorstellen voor de quick fixes gecombineerd met die voor de fundamentele hervormingen voor grensoverschrijdende goederenleveringen, in een poging om de lidstaten te verleiden om laatstgenoemde voorstellen ook meteen aan te nemen.¹⁵³ Dit strategische doel is echter mislukt. Op 2 oktober 2018 zijn enkel de quick fixes aangenomen. In eerste instantie was de bedoeling dat de quick fixes per 1 januari 2019 van kracht zouden zijn. Doordat de lidstaten echter niet eens konden worden over het definitieve btw-stelsel voor intracommunautaire goederenhandel is deze deadline niet gehaald. Zodoende zijn deze met ingang van 1 januari 2020 van toepassing.

Op 25 mei 2018 kwam de EC met een voorstel betreffende de tweede substap. Deze bevat nadere maatregelen voor de werking van het definitieve btw-stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen lidstaten.¹⁵⁴ Dit voorstel zorgt ervoor dat grensoverschrijdende B2B-goederenleveringen voortaan slechts één enkele handeling voor btw-doeleinden teweegbrengt. Derhalve zullen alle artikelen die met het concept van de ICV samenhangen, worden geschrapt. Daarvoor in de plaats wordt in art. 14 lid 4 derde punt van de Btw-richtlijn het begrip van de IUL van goederen opgenomen.¹⁵⁵ In dit voorstel werd tevens de beoogde inwerkingtreding van het definitieve btw-stelsel benoemd. Destijds werd beoogd dit per 1 juli 2022 plaats te laten vinden. Teneinde dit te bereiken moesten de lidstaten de nodige wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen uiterlijk 30 juni

¹⁵² COM(2017) 569 final.

¹⁵³ Van Norden 2019.

¹⁵⁴ COM(2018) 329 final.

¹⁵⁵ COM(2018) 329 final.

2022 vaststellen en bekendmaken.¹⁵⁶ De onderhandelingen over het definitieve btw-stelsel zijn echter nog in volle gang. De ingangsdatum is derhalve uitgesteld naar een nog onbekende datum.¹⁵⁷

4.3 Hoofdpijnen definitief btw-systeem

4.3.1 Intra-Unielevering

De regeling ten aanzien van grensoverschrijdende goederenhandel binnen de EU in het huidige stelsel is opgesplitst in een ICL in het land van vertrek en een ICV in het land van aankomst van de goederen. Indien aan de gestelde voorwaarden wordt voldaan hanteert de leverancier van de ICL het nultarief op deze levering. De afnemende ondernemer ontvangt aldus een factuur zonder btw. De afnemer is echter gehouden in het land van aankomst een ICV aan te geven waarover hij btw verschuldigd is tegen het aldaar geldende tarief. Deze wordt op aangifte door de afnemer voldaan en vaak, indien recht op aftrek van voorbelasting bestaat, direct in aftrek genomen. Middels een dergelijk systeem wordt nagestreefd dat heffing plaatsvindt in de lidstaat waar het goed wordt verbruikt. In het definitieve btw-stelsel blijft heffing volgens het bestemmingslandbeginsel bestaan. Dit zal echter niet meer via het systeem van de ICL en ICV worden gerealiseerd. Deze concepten worden vervangen door één belastbaar feit, de zogeheten intra-Unielevering van goederen. Dit betreft een levering van goederen door een belastingplichtige aan een andere belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon, waarbij de goederen worden verzonden of vervoerd, door of voor rekening van de leverancier of de persoon die de goederen binnen de Unie verwerft, van een lidstaat naar een andere lidstaat.¹⁵⁸ Hieruit volgen enkele belangrijke voorwaarden teneinde aan de IUL toe te komen. Ten eerste dient er sprake te zijn van een levering van goederen door een belastingplichtige aan een andere belastingplichtige of niet-belastingplichtige rechtspersoon. Daarnaast moeten deze goederen door of voor rekening van de leverancier of verwerfer tussen de lidstaten worden vervoerd. Ondanks dat wordt voldaan aan de hiervoor gestelde voorwaarden, worden sommige leveringen niet als IUL aangemerkt. Dit is het geval voor montageleveringen, vrijgestelde leveringen voor internationaal vervoer in de zin van art. 148 en art. 151 van de Btw-richtlijn en leveringen van ondernemers die onder de gemeenschappelijke, forfaitaire regeling voor landbouwproducenten vallen.¹⁵⁹

Op een enkele aanpassing na blijven de bepalingen omtrent de plaats van levering ongewijzigd. In art. 35bis van de Btw-richtlijn wordt namelijk een nieuwe uitzondering op de algemene regel voorgesteld. Deze houdt in dat een IUL wordt geacht plaats te vinden daar waar de goederen zich bevinden op het

¹⁵⁶ COM(2018) 329 final.

¹⁵⁷ COM(2022) 39 final.

¹⁵⁸ COM(2018) 329 final.

¹⁵⁹ COM(2018) 329 final.

tijdstip van aankomst van de verzending of het vervoer naar de afnemer.¹⁶⁰ Zodoende zal de leverancier van de grensoverschrijdende goederenlevering btw aan zijn afnemer in rekening brengen tegen het aldaar geldende tarief. Het bestemmingslandbeginsel wordt hiermee gewaarborgd maar zorgt voor de leverancier ook voor een registratieplicht in het land van aankomst. Teneinde de administratieve lasten voor de leverancier te minimaliseren bestaat de mogelijkheid de btw middels het One Stop Shop (hierna: OSS)-systeem te voldoen. Op basis van dit mechanisme kan de leverancier in zijn lidstaat van vestiging aangifte doen en btw betalen over elke in de EU verrichte IUL.¹⁶¹ Deze aangifte wordt vervolgens, samen met de betaalde btw, door de lidstaat van identificatie doorgezonden naar de desbetreffende lidstaten van verbruik via een beveiligd communicatienetwerk.¹⁶² Het OSS-systeem maakt het tevens mogelijk om de verschuldigde btw op verrichte leveringen te verrekenen met de voorbelasting op aankopen die in de EU zijn gedaan.¹⁶³ Dit mechanisme vereist een hoge mate van vertrouwen tussen de lidstaten, merkt ook Van Norden op.¹⁶⁴ Dit komt doordat de bedragen die aan elkaar overgemaakt moeten worden, zeer aanzienlijk zijn. Door andere lidstaten zou er ter zake van intracommunautaire B2B-leveringen namelijk € 37 miljard aan Nederland moeten worden overgemaakt, terwijl dit andersom voor Nederland € 62 miljard betreft.¹⁶⁵

4.3.2 Certified Taxable Person

Zoals hierboven uiteengezet is de btw van een grensoverschrijdende B2B-goederenlevering verschuldigd door de leverancier in het land van aankomst tegen het aldaar geldende tarief. Op deze methodiek is een uitzondering voorgesteld die zijn toepassing vindt ingeval de afnemer een CTP-status bezit. Voor zover hiervan sprake is en de leverancier niet in de lidstaat van heffing is gevestigd, zorgt deze bepaling ervoor dat de btw ten aanzien van de IUL verschuldigd is door de afnemer van de goederen.¹⁶⁶ Deze is vervolgens gehouden de btw in de lidstaat van aankomst te voldoen. Indien de afnemer zelf ook niet is gevestigd in de desbetreffende lidstaat, kan hij eveneens gebruik maken van het OSS-systeem teneinde de verschuldigde btw te betalen. Voor de toekenning van de status als gecertificeerd belastingplichtige moet worden voldaan aan de eisen die in het tweede lid van het voorgestelde artikel 13bis van de Btw-richtlijn zijn opgenomen.¹⁶⁷ Ten eerste mag de aanvrager geen ernstige of herhaalde overtredingen van de belastingvoorschriften en douanewetgeving hebben begaan en niet in het bezit zijn van een strafblad met zware misdrijven in verband met haar economische activiteit. Daarnaast moet de aanvrager kunnen aantonen dat de handelingen en de goederenstroom

¹⁶⁰ COM(2018) 329 final.

¹⁶¹ Merx 2012.

¹⁶² COM(2018) 329 final.

¹⁶³ COM(2017) 566 final.

¹⁶⁴ Van Norden 2017.

¹⁶⁵ Kamerstukken II 2017/2018, 2212, nr. 2528.

¹⁶⁶ COM(2018) 329 final.

¹⁶⁷ COM(2017) 569 final.

goed onder controle is. Dit kan worden gedaan door middel van een handels- of vervoersadministratie die passende belastingcontroles mogelijk maakt, ofwel door middel van een betrouwbaar of gecertificeerd intern auditspoor. Ten slotte moet de aanvrager bewijzen dat hij een goede financiële positie heeft die hem in staat stelt aan verplichtingen te voldoen die passen bij zijn type zakelijke activiteiten. Vervolgens staan in het derde lid van hetzelfde artikel een aantal belastingplichtigen beschreven aan wie de status van gecertificeerd belastingplichtige niet kan worden toegekend.¹⁶⁸ Dit betreffen belastingplichtigen die voor de forfaitaire regeling voor landbouwproducenten of de kleineondernemersregeling in aanmerking komen, die goederen leveren of diensten verrichten waarvoor de btw niet aftrekbaar is en die een incidentele levering van een nieuw vervoermiddel in de zin van artikel 9 lid 2 verrichten of een incidentele activiteit in de zin van artikel 12 uitvoeren. Aan de hiervoor genoemde belastingplichtigen kan de CTP-status wel worden toegekend voor andere economische activiteiten die zij verrichten.

De CTP-status zorgt voor de bevestiging dat een bepaald bedrijf wereldwijd als een betrouwbare belastingplichtige kan worden beschouwd. De kwalificatie als CTP dient dan ook door alle EU-lidstaten erkend te worden. Het belang van het concept ligt in de toepassing van bepaalde (fraudegevoelige) vereenvoudigingsregels, zoals toepassing van de verleggingsregeling in het geval van grensoverschrijdende leveringen van goederen binnen de Unie. Doordat sprake is van een betrouwbare belastingbetaler wordt verwacht dat er geen fraude zal plaatsvinden.¹⁶⁹ Het Europese douanerecht geeft met de geautoriseerde marktdeelnemer inzicht in het succes van de CTP. Het lijkt er op dat de vorming van de gecertificeerde belastingplichtige, en met name de voorwaarden voor het verkrijgen van deze status, gebaseerd zijn op het Europese douanerecht. Aanduiding van de Werelddouaneorganisatie als geautoriseerde marktdeelnemer zorgt ervoor dat de verplaatsing van goederen over nationale grenzen vergemakkelijkt wordt met als doel het beveiligen van toeleveringsketens tegen de dreiging van terrorisme.¹⁷⁰ Naast de vereisten bestaan er mijns inziens ook grote overeenkomsten ten aanzien van het doel en de gevolgen die de kwalificatie als gecertificeerde belastingplichtige teweegbrengt. De CTP-status voorkomt dat verzwarende administratieve verplichtingen aan betrouwbare ondernemers worden opgelegd. Tevens worden ondernemers gestimuleerd met gecertificeerde belastingplichtigen samen te werken waardoor handelsketens worden beschermd tegen frauduleuze ondernemers.

¹⁶⁸ COM(2017) 569 final.

¹⁶⁹ COM(2018) 569 final.

¹⁷⁰ Van Vliet 2019, 3.3.3.

4.4 Doelstelling definitief btw-systeem

Het huidige btw-stelsel voor intracommunautaire B2B-goederenleveringen gaat uit van twee belastbare feiten: een ICL in de lidstaat van vertrek van de goederen, die is vrijgesteld, en een ICV in de lidstaat van bestemming, die is belast.¹⁷¹ Daar de daadwerkelijke voldoening van btw is gekoppeld aan het recht op aftrek van voorbelasting, schiet dit systeem te kort. Fraudeurs maken hier veelvuldig misbruik van waardoor de EU-lidstaten aanzienlijke bedragen aan btw-inkomsten mislopen. Middels het definitieve stelsel beoogt de EC frauduleuze ondernemers deze kansen te ontnemen. Indien de afnemer geen CTP-status heeft bemachtigd, is de leverancier gehouden btw in rekening te brengen. Hierdoor kunnen goederen in principe niet vrij van btw worden aangekocht. Dit is namelijk enkel mogelijk indien de afnemer kwalificeert als gecertificeerde belastingplichtige. Aangezien deze status enkel toekomt aan compliant ondernemers, acht de EC met deze systematiek een fraudebestendig btw-systeem te creëren. Btw-carrouselfraude behoort dan immers niet meer tot de mogelijkheden. In het voorstel voor een definitief btw-stelsel wordt de daling van grensoverschrijdende btw-fraude geschat op € 41 miljard per jaar.¹⁷² Dit komt overeen met een geschatte afname van de door btw-fraude gemiste inkomsten van 80% per jaar.¹⁷³ Hierdoor zouden de totale jaarlijkse btw-inkomsten van elke lidstaat moeten stijgen. Mijns inziens is het echter de vraag of deze schattingen accuraat zijn en daadwerkelijk zullen worden gerealiseerd. Volgens Wolf rekent de EC zich te rijk als het gaat om de fraudedempende effecten van het nieuwe regime voor intracommunautaire goederenleveringen.¹⁷⁴ Hoewel de huidige vormen van btw-fraude hoogstwaarschijnlijk zullen afnemen, bestaat de kans dat het definitieve btw-stelsel nieuwe vormen van btw-fraude mogelijk maakt. Ik acht de kans aanwezig dat de EC hiervan op de hoogte is, maar dit niet in het voorstel heeft opgenomen om afschrikking van lidstaten te voorkomen. Het is immers vereist dat het systeem met eenparigheid van stemmen goed wordt gekeurd.

De eerste doelstelling van het definitieve systeem is duidelijk, fraude bestrijden. Ik merk echter op dat de EC niet consistent is in de omschrijving van dit voornemen. De voorgestelde invoering van het definitieve btw-stelsel is gebaseerd op twee verschillende richtlijnvoorstellen van de Raad.¹⁷⁵ De beginselen van het stelsel worden beschreven in het voorstel voor wat betreft harmonisering en vereenvoudiging van bepaalde regels in het btw-stelsel en tot invoering van het definitieve stelsel voor de belastingheffing tussen de lidstaten.¹⁷⁶ In dit voorstel wordt verwezen naar het werkprogramma van de Commissie voor 2017 waarin wordt beschreven dat het wetgevingsvoorstel een fraudebestendiger

¹⁷¹ COM(2018) 329 final.

¹⁷² COM(2018) 329 final.

¹⁷³ COM(2018) 329 final.

¹⁷⁴ Wolf 2016.

¹⁷⁵ COM(2022) 39 final.

¹⁷⁶ COM(2017) 569 final.

btw-stelsel moet waarborgen. De technische maatregelen om de doeltreffende werking van het systeem te waarborgen worden toegelicht in een ander voorstel van de Raad, namelijk die voor wat betreft de invoering van de nadere technische maatregelen voor de werking van het definitieve btw-stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten.¹⁷⁷ In tegenstelling tot het eerstgenoemde voorstel heeft de EC het hier over de totstandbrenging van een fraudebestendig btw-stelsel. In mijn ogen een groot verschil, daar een verbetering van de fraude-robuustheid van het systeem sterk afwijkt van een stelsel dat volledig bestand is tegen fraude. Ik ga ervan uit dat de EC doelt op de totstandkoming van een btw-systeem dat vrijwel volledig bestand is tegen fraude en niet slechts een kleine verbetering teweegbrengt op dat vlak. Een beperkte optimalisatie van de fraudebestendigheid zet immers geen zoden aan de dijk.

De inherente complexiteit van het huidige btw-systeem is een ander nadeel dat het stelsel ongunstig maakt voor grensoverschrijdende handel.¹⁷⁸ Dit heeft de afgelopen jaren geleid tot een flinke toename van de administratieve lasten en nalevingskosten voor zowel belastingautoriteiten als belastingplichtigen.¹⁷⁹ Uit een maatschappelijke discussie geïnitieerd door een raadpleging over het Groenboek over de toekomst van de btw bleek eens te meer dat veel ondernemers door de complexiteit, de extra nalevingskosten en de rechtsonzekerheid van het huidige btw-stelsel terugschrikken om grensoverschrijdende activiteiten aan te gaan.¹⁸⁰ Met het definitieve btw-systeem beoogt de EC naast een fraudebestendiger ook een administratief eenvoudiger systeem voor zowel ondernemers als belastingautoriteiten te bereiken.¹⁸¹ In dit opzicht was het belangrijkste idee dat zakendoen binnen de EU net zo eenvoudig en veilig zou moeten zijn als het aangaan van uitsluitend binnenlandse activiteiten.¹⁸² Door het samenvoegen van de ICL en de ICV tot één enkel belastbaar feit poogt de EC het systeem te vereenvoudigen. De afnemer verricht hierdoor immers geen belastbare activiteit meer en de leverancier is niet langer gehouden een Opgaaf ICP in te dienen. Aan de andere kant wordt de complexiteit verhoogt omdat de presterende ondernemer kennis dient te hebben van btw-tarieven in andere EU-lidstaten. De IUL is namelijk belast in het land van aankomst en de tarieven binnen de EU zijn niet in alle lidstaten gelijk. De introductie van de CTP-status betreft een ander middel om de complexiteit van het btw-stelsel te doen afnemen. Het concept is belangrijk omdat het in bepaalde vereenvoudigingsregels voorziet. Aangezien deze simplificaties fraudegevoelig kunnen zijn, zijn deze uitsluitend van toepassing als een gecertificeerde belastingplichtige bij de betreffende transactie is betrokken.¹⁸³ Bij deze vereenvoudiging moet mijns inziens een kanttekening worden

¹⁷⁷ COM(2018) 329 final.

¹⁷⁸ COM(2017) 569 final.

¹⁷⁹ Institute for Fiscal Studies 2011.

¹⁸⁰ COM(2017) 569 final.

¹⁸¹ COM(2016) 148 final.

¹⁸² COM(2017) 569 final.

¹⁸³ COM(2017) 569 final.

gemaakt. De leverancier dient namelijk van al haar afnemers bij te houden of zij in bezit zijn van de CTP-status. Dit zorgt voor een administratieve lastenverzwaring en staat daarmee haaks op de doelstelling om een administratief eenvoudiger systeem voor ondernemers te creëren.

4.5 Conclusie

Omdat door de unanimiteitseis wijzigingen aan de Btw-richtlijn enkel kunnen worden aangenomen indien alle lidstaten vóór stemmen, is de overgangsregeling heden ten dage nog altijd van toepassing. Gezien de hoge mate van fraude in en complexiteit van dit huidige btw-systeem voor grensoverschrijdende B2B-goederenleveringen is deze dringend aan vervanging toe. In 2010 kwam de EC in het Groenboek over de toekomst van de btw met het voornemen voor de invoering een verbeterd en fraudebestendig btw-stelsel. In 2016 werd in het Btw-actieplan een definitief systeem voor grensoverschrijdende handel binnen de Unie beschreven als eerste stap in de verwezenlijking van een gemeenschappelijke btw-ruimte binnen de EU. Middels voorstellen in 2017 en 2018 zijn de hoekstenen hiervan vormgegeven. Het is de bedoeling dat de huidige ICL en ICV worden vervangen door de IUL waarbij wederom het bestemmingslandbeginsel centraal staat. De btw van een grensoverschrijdende B2B-goederenlevering is verschuldigd door de leverancier in het land van aankomst tegen het aldaar geldende tarief. Teneinde administratieve lasten voor de ondernemers te minimaliseren bestaat de mogelijkheid deze via het OSS-systeem aan te geven en te betalen. De lidstaat van vestiging zal de btw vervolgens overmaken naar de lidstaat waar deze verschuldigd is. Zodoende wordt belasting geheven in de lidstaat waar het verbruik plaatsvindt en ligt het recht op aftrek van voorbelasting bij de ondernemer die de btw ook daadwerkelijk voldoet. Indien de afnemer in het bezit is van een CTP-status en de leverancier niet in de lidstaat van aankomst is gevestigd, is de afnemer de btw ten aanzien van de IUL verschuldigd. Volgens de EC zal het definitieve btw-stelsel zorgen voor een aanzienlijke daling van grensoverschrijdende btw-fraude waardoor de btw-inkomsten van de lidstaten worden versterkt. Of de EC hierbij al dan niet bewust geen rekening houdt met nieuwe vormen van btw-fraude blijft een onbeantwoorde vraag.

5.1 Inleiding

Aangezien de EC beoogt een fraudebestendiger btw-stelsel te creëren, wordt in dit hoofdstuk ingegaan op de fraudemogelijkheden die het voorgestelde systeem teweegbrengt. Teneinde dit te onderzoeken wordt de zesde deelvraag besproken: “*Welke invloed heeft het definitieve btw-stelsel op btw-fraude?*” In paragraaf 5.2 worden een aantal tekortkomingen omtrent btw-fraude in het definitieve btw-stelsel toegelicht. Paragraaf 5.3 gaat vervolgens dieper in op carrouselfraude dat wordt veroorzaakt door tariefverschillen tussen EU-lidstaten. In paragraaf 5.4 wordt de problematiek omtrent de CTP-status besproken. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een conclusie over de fraudegevoeligheid van het definitieve btw-stelsel.

5.2 Fraudemogelijkheden

Zoals opgemerkt is de eerste doelstelling die de EC met het definitieve btw-stelsel tracht te bereiken, de realisatie van een fraudebestendiger btw-systeem. Aanleiding hiervoor is de hoge mate van btw-fraude in het huidige btw-stelsel voor grensoverschrijdende goederenleveringen binnen de Unie. Met name door carrouselfraude worden aanzienlijke bedragen aan btw verduisterd. Deze vorm van fraude wordt gekenmerkt door het binnen een groep doorleveren van goederen waarbij de leverancier wel aftrek van voorbelasting claimt, terwijl de btw niet daadwerkelijk wordt voldaan. De afnemer van de goederen kan de aan hem in rekening gebrachte btw vervolgens wel in aftrek brengen. Deze vorm van btw-fraude wordt veroorzaakt doordat enerzijds het nultarief van toepassing is op de ICL en anderzijds de voldoening en aftrek van btw niet aan elkaar zijn gekoppeld. Middels de methodiek van het definitieve btw-stelsel poogt de EC deze problematiek tegen te gaan. Dit wenst zij te bereiken door te voorkomen dat goederen zonder btw kunnen worden aangekocht. De systematiek van de IUL zorgt er namelijk voor dat de presterende ondernemer btw over de levering in rekening moet brengen. Dit doet hij tegen het tarief dat geldt in de lidstaat waar de goederen zich bevinden op het moment van aankomst van de verzending of het vervoer. Zodoende is het nultarief niet langer van toepassing op grensoverschrijdende goederenleveringen, is de levering belast in de lidstaat waar het verbruik van het goed plaatsvindt en is de heffing van btw gekoppeld aan het recht op aftrek van voorbelasting. Laatstgenoemde voordeel ontstaat doordat de leverancier enkel recht heeft op aftrek van voorbelasting indien deze ondernemer de door hem in rekening gebrachte btw ook daadwerkelijk voldoet. In het huidige stelsel is het nultarief op de ICL van toepassing waardoor de leverancier zonder btw te voldoen wel voorbelasting in aftrek kan brengen. Aan de andere kant van de medaille is het voor de afnemer niet meer mogelijk de in het huidige stelsel geldende ICV niet aan te geven. De btw over de

IUL wordt immers door de leverancier in rekening gebracht. Een uitzondering hierop treedt in werking indien de afnemer een gecertificeerde belastingplichtige betreft. In dat geval is de verleggingsregeling op de IUL van toepassing. Aangezien deze alleen van toepassing is indien de ontvangende ondernemer kwalificeert als compliant ondernemer, verwacht de EC dat hier geen misbruik van wordt gemaakt. In eerste instantie lijkt deze systematiek btw-fraude succesvol te bestrijden. Vanuit verschillende invalshoeken en door verschillende partijen bestaan echter twijfels over de effectiviteit van het voorstel.

Nederland heeft kenbaar gemaakt voorstander te zijn van maatregelen die btw-fraude effectief bestrijden, zolang deze geen onnodige stijging van administratieve of uitvoeringslasten veroorzaken.¹⁸⁴ Desondanks worden vraagtekens gezet bij de realisatie van de doelstelling van het definitieve btw-stelsel. Door het wegvallen van de momenteel verplichte Opgaaf ICP, nemen de mogelijkheden voor controle op de juistheid van btw-gegevens af. Op dit gebied maakt Nederland zich zorgen dat nieuwe vormen van btw-fraude zullen ontstaan.¹⁸⁵ In lijn met Wolf wordt opgemerkt dat de effectbeoordeling waarop het voorstel is gebaseerd, ontoereikend is.¹⁸⁶ In het voorstel spreekt de EC namelijk over een daling van btw-fraude te hoogte van € 41 miljard per jaar. Er wordt in deze berekening echter geen rekening gehouden met een eventueel gedragseffect van fraudeurs waardoor nieuwe vormen van fraude kunnen ontstaan. Ook Van Norden twijfelt over het succes van de voorstellen op het vlak van fraudebestrijding en is van mening dat fraudeurs ongetwijfeld nieuwe wegen vinden om gemeenschapsgeld te bemachtigen voor eigen behoeften.¹⁸⁷ Zodoende lijkt de fraudereductie die het definitieve btw-stelsel teweeg zou brengen overschat. Daarenboven merken Merx en Gruson op dat carouselfraude door verschillen in btw-tarieven tussen lidstaten nog altijd tot de mogelijkheden behoort.¹⁸⁸ Doordat de Btw-richtlijn lidstaten vrijheid geeft met betrekking tot het hanteren van zowel normale als verlaagde btw-tarieven lijkt het onwaarschijnlijk dat het definitieve btw-stelsel carouselfraude volledig voorkomt. Daarnaast wordt in de literatuur het concept van de CTP in twijfel getrokken.¹⁸⁹ Tekortkomingen ten aanzien van zowel de toekenning van de status als de controle achteraf bieden fraudeurs de mogelijkheid het concept te misbruiken.

5.3 Verschillende btw-tarieven

Hoewel het stelsel van de btw middels de Btw-richtlijn binnen de EU is geharmoniseerd, bestaan er verschillen in de nationale wet- en regelgeving van lidstaten. Dit komt omdat zij bepaalde vrijheden

¹⁸⁴ Fiche 2: nieuwe Commissievoorstellen en initiatieven van de lidstaten van de EU.

¹⁸⁵ Fiche 2: nieuwe Commissievoorstellen en initiatieven van de lidstaten van de EU.

¹⁸⁶ Wolf 2016 en Fiche 2: nieuwe Commissievoorstellen en initiatieven van de lidstaten van de EU.

¹⁸⁷ Van Norden 2017.

¹⁸⁸ Merx & Gruson 2019.

¹⁸⁹ Merx, Verbaan & Starckenburg 2019.

kennen, onder meer bij het vaststellen van de hoogte van btw-tarieven. De Btw-richtlijn stelt namelijk slechts een minimale norm ten aanzien van zowel het normale als het verlaagde tarief. Lidstaten zijn gehouden in hun nationale wetgeving een normaal btw-tarief van ten minste 15% toe te passen.¹⁹⁰ Daarnaast kunnen zij één of twee verlaagde tarieven, met als ondergrens 5%, toepassen op bepaalde goederenleveringen en diensten die onder bijlage III, punt 6 vallen.¹⁹¹ Met de inwerkingtreding van de nieuwe wetgeving inzake verlaagde btw-tarieven per april 2022, hebben EU-lidstaten ook de mogelijkheid een super-verlaagd en nihil tarief in te voeren. Het super-verlaagde tarief heeft een ondergrens van 0% en een maximum van 5% en kan net als het nultarief worden toegepast op bepaalde goederenleveringen en diensten uit bijlage III van de Btw-richtlijn.¹⁹² Doordat lidstaten van deze vrijheid genieten, bestaan er tariefverschillen binnen de EU. In het definitieve btw-stelsel kunnen fraudeurs hiervan profiteren. Zo is het mogelijk een deel van de btw te verduisteren door goederen over te laten gaan tussen lidstaten die verschillende btw-tarieven voor dat specifieke goed hanteren. Aan de hand van een voorbeeld licht ik dit toe. In Nederland wordt een normaal btw-tarief gehanteerd van 21%, terwijl het normale tarief in Duitsland 19% betreft. Stel er wordt een carousel opgezet waarbij een Duitse ondernemer A goederen levert aan ondernemer B in Nederland. Indien deze levering voldoet aan de voorwaarden van de IUL, moet ondernemer A het Nederlandse btw-tarief van 21% aan haar afnemer in rekening brengen. Ondernemer B levert de goederen vervolgens binnenlands tegen het lokale tarief door aan ondernemer C. Deze laatste ondernemer completeert de carousel door het goed weer aan ondernemer A in Duitsland te leveren. Dit betreft opnieuw een IUL en is derhalve belast tegen het in Duitsland geldende tarief van 19%. Over de eerste IUL is ondernemer A gehouden 21% btw, al dan niet middels het één-loket-systeem, in Nederland te voldoen. De aan hem, over de tweede IUL, in rekening gebrachte 19% Duitse btw kan in principe in aftrek worden gebracht. Indien ondernemer A fraude wenst te plegen, zal ervoor worden gekozen de btw over de eerste IUL niet te voldoen. Dit betekent echter dat de btw over de aan hem verrichte levering niet in aftrek kan worden gebracht. Door de tariefverschillen tussen Nederland en Duitsland, kan ondernemer A op deze manier een winst behalen van 2%.

De marge die bovenstaande btw-fraude oplevert is weliswaar niet zo groot als carouselfraude in het huidige stelsel veroorzaakt, desondanks kan de verduistering behoorlijk oplopen wanneer herhaaldelijk misbruik wordt gemaakt van de tariefverschillen tussen lidstaten. Belastingautoriteiten zullen fraudeketens immers minder snel ontdekken aangezien de periodieke Opgaaf ICP in het definitieve btw-stelsel niet langer een verplichting betreft. Bovendien kan deze vorm van fraude lucratiever worden wanneer een bepaald goed in de ene lidstaat tegen het verlaagde tarief wordt belast,

¹⁹⁰ Art. 97 Btw-richtlijn.

¹⁹¹ Art. 98 lid 1 en lid 2 jo. Art. 99 lid 1 Btw-richtlijn.

¹⁹² RICHTLIJN (EU) 2022/542 VAN DE RAAD van 5 april 2022 tot wijziging van Richtlijnen 2006/112/EG en (EU) 2020/285 wat de btw-tarieven betreft.

terwijl in een andere lidstaat het normale tarief van toepassing is. Daarnaast heb ik in het voorbeeld de landen Nederland en Duitsland gebruikt waardoor de tariefdifferentiatie slechts 2% betreft. De verschillen ten aanzien van het normale btw-tarief kunnen tussen lidstaten echter aardig van elkaar afwijken. Luxemburg hanteert bijvoorbeeld een normaal tarief van 17% terwijl dit in Hongarije 27% betreft. Dit wordt versterkt nu de lidstaten meer vrijheid krijgen met betrekking tot de tarief-toepassing zoals in de wijziging van de Btw-richtlijn wat betreft de btw-tarieven wordt aangedragen.¹⁹³ Dit vergroot opnieuw de ruimte die lidstaten met betrekking tot de btw-tarieven krijgen. Mijns inziens leidt dit ook tot grotere verschillen in de tarief-toepassing tussen lidstaten waardoor zowel de kans op btw-fraude als de marge ervan wordt vergroot. Daarnaast is vereist dat de leverancier kennis heeft van de btw-tarieven die in de lidstaat van de afnemer gelden. De IUL is immers belast tegen het tarief dat geldt in de lidstaat van aankomst. Teneinde het juiste tarief op een bepaald goed toe te passen is kennis nodig van de lokale belastingregels en btw-tarieven. Taalbarrières en de extra ruimte die lidstaten door de richtlijn van de Raad van 5 april 2022 betreffende btw-tarieven hebben gekregen kunnen deze complexiteit vergroten.

5.4 Certified Taxable Person

Een wezenlijk onderdeel van de overgang naar het definitieve btw-stelsel voor de B2B-handel binnen de Unie vormt het concept van de gecertificeerde belastingplichtige. In de eerste stap op weg naar dat stelsel is de afnemer btw over de IUL verschuldigd ingeval deze ondernemer de CTP-status heeft bemachtigd.¹⁹⁴ De verleggingsregeling voorkomt dat de leverancier de btw die hij van zijn afnemer ontvangt in eigen zak steekt. Dit voorstel kan echter eveneens op de nodige kritiek rekenen. Zo wordt gesteld dat het CTP-concept een nieuwe vorm van carrouselfraude in het definitieve btw-stelsel mogelijk maakt.¹⁹⁵ Het zorgt er namelijk wederom voor dat goederen btw-vrij binnen de Unie over kunnen gaan en dat het aftrekrecht derhalve niet is gekoppeld aan de daadwerkelijke voldoening van btw. In de literatuur wordt hierover opgemerkt dat hoewel een gecertificeerde ondernemer geacht wordt een betrouwbare belastingplichtige te zijn, verwacht wordt dat fraudeurs een manier zullen vinden om misbruik van het concept te maken.¹⁹⁶ Ingeval zij het, op wat voor manier dan ook, voor elkaar krijgen om de CTP-status te bemachtigen, zal carrouselfraude ook in het definitieve stelsel een groot probleem vormen.

Met betrekking tot de toekenning van en de controle op de CTP-status bestaan nog altijd veel onbeantwoorde vragen. Uit het voorstel van de EC valt op te merken dat er aan een aantal

¹⁹³ RICHTLIJN (EU) 2022/542 VAN DE RAAD van 5 april 2022 tot wijziging van Richtlijnen 2006/112/EG en (EU) 2020/285 wat de btw-tarieven betreft.

¹⁹⁴ COM(2017) 569 final.

¹⁹⁵ Merx, Verbaan & Starckenburg 2019.

¹⁹⁶ Merx, Verbaan & Starckenburg 2019.

voorwaarden moet worden voldaan alvorens een onderneming als gecertificeerde belastingplichtige wordt aangemerkt. De aanvrager mag geen ernstige of herhaalde overtredingen van belastingvoorschriften of douanewetgeving hebben begaan, mag niet in bezit zijn van een strafblad met zware misdrijven in verband met haar economische activiteit, moet kenbaar maken dat het zijn handelingen en goederenstroom goed onder controle heeft en moet bewijzen dat de onderneming financieel gezond is.¹⁹⁷ Hierbij lijkt geen onderscheid te worden gemaakt tussen reeds bestaande en nieuw opgerichte ondernemingen. Terwijl het vanzelfsprekend is dat bedrijven die recent zijn opgezet aan de eerste twee voorwaarden zullen voldoen. Mijns inziens ligt hier een potentiële opening voor fraudeurs. Zodra een onderneming in bezit komt van een strafblad dan wel een ernstige overtreding begaat, kan de CTP-status namelijk worden verkregen door simpelweg een nieuwe onderneming te starten. Daarnaast ben ik van mening dat een herhaaldelijke controle ten aanzien van de gecertificeerde belastingplichtige noodzakelijk is om het concept bruikbaar te houden. Een gebrek aan toezicht maakt het ondernemers namelijk mogelijk om, zodra zij de CTP-status hebben bemachtigd, carrouselfraude te gaan plegen. Daarnaast kunnen fraudeurs een gecertificeerde onderneming overnemen om hiermee vervolgens frauduleuze activiteiten te starten.¹⁹⁸ De verleggingsregeling voor grensoverschrijdende B2B-goederenleveringen leidt er dan namelijk toe dat goederen zonder btw kunnen worden aangekocht.

Het voorgestelde art. 13bis van de Btw-richtlijn bewerkstelligt dat de criteria om als gecertificeerde belastingplichtige te kwalificeren binnen de EU gelijk zijn. Interpretatie van bepaalde voorwaarden kan echter per lidstaat verschillen. Het is bijvoorbeeld niet direct evident wat wordt verstaan onder “ernstige overtredingen” of “zware misdrijven”. Dit lijken subjectieve begrippen welke door de lidstaten verschillend kunnen worden geïnterpreteerd. Hierdoor is het mogelijk dat de vereisten om als CTP te kwalificeren onbedoeld toch variëren. Mocht dit het geval zijn, kunnen frauduleuze ondernemers zich als gecertificeerd belastingplichtige laten kwalificeren in de lidstaat waar de voorwaarden het minst streng worden uitgelegd om vervolgens in de desgewenste lidstaat te frauderen. De status als CTP is immers in de gehele EU geldig. Teneinde deze verschillen te voorkomen behoeven de criteria die aan de gecertificeerde belastingplichtige zijn gebonden, nadere uitleg.

Naast bovengenoemde fraudemogelijkheden kan het CTP-concept administratieve lasten voor presterende ondernemers veroorzaken. Het is immers mogelijk dat bepaalde afnemers in bezit zijn van de CTP-status terwijl andere ondernemers niet aan de voorwaarden voldoen teneinde als een gecertificeerde belastingplichtige te kwalificeren. De leverancier zal derhalve bij elke nieuwe afnemer de vraag moeten stellen of deze ondernemer als betrouwbare belastingplichtige wordt gezien en dit vervolgens in haar systemen bijhouden. Mocht er daarnaast sprake zijn van een periodieke controle

¹⁹⁷ COM(2017) 569 final.

¹⁹⁸ Gruson & Verbaan 2019.

door de belastingautoriteiten om te controleren of ondernemers nog altijd aan de vereisten voldoen, dient de presterende ondernemer haar systemen up-to-date te houden. Teneinde dit te bereiken zullen leveranciers regelmatig moeten nalopen of er wijzigingen hebben plaatsgevonden zowel bij afnemers die reeds als betrouwbare belastingplichtige kwalificeren als bij afnemers die de status voorheen nog niet hadden bemachtigd. Deze problematiek veroorzaakt hogere administratieve lasten voor de ondernemers en zal tevens de eenvoud van het systeem niet ten goede komen.

5.5 Conclusie

Met het voorstel voor een definitief btw-stelsel beoogt de EC een fraudebestendiger en eenvoudiger systeem te creëren. Deze modernisering moet ervoor zorgen dat verliezen door carrouselfraude en administratieve lasten voor zowel belastingplichtigen als belastingautoriteiten afnemen. Volgens de EC zal met het definitieve btw-stelsel een daling van grensoverschrijdende btw-fraude ter hoogte van € 41 miljard per jaar worden gerealiseerd.¹⁹⁹ Dit is gelijk aan een afname van de door btw-fraude gemiste btw-inkomsten van 80%.²⁰⁰ Deze schatting houdt echter geen rekening met potentiële nieuwe vormen van btw-fraude. Door verschillende lidstaten en in de literatuur wordt er dan ook kritisch over het definitieve btw-stelsel gesproken. Er lijken namelijk nog wat haken en ogen aan het voorstel te zitten waardoor oude fraudemogelijkheden niet in zijn geheel worden bestreden en tevens nieuwe manieren van btw-fraude kunnen ontstaan. Hoewel carrouselfraude naar verwachting flink zal afnemen doordat het niet langer mogelijk is het totale bedrag aan btw te verduisteren, is een minder lucratieve vorm van dit fenomeen nog altijd mogelijk. Doordat binnen de EU verschillende btw-tarieven worden gehanteerd kunnen door middel van ploffraude nog altijd btw-inkomsten worden ontvreemd. Daarnaast lijkt het CTP-concept eveneens niet waterdicht. Zowel op het gebied van de toekenning als de controle van de status als gecertificeerd belastingplichtige bestaan er gebreken. Het is bijvoorbeeld niet duidelijk hoe de gestelde voorwaarden uitgelegd dienen te worden waardoor verschillende interpretaties mogelijk zijn. Mijns inziens kan de systematiek van het concept daarnaast enkel doeltreffend werken indien een periodieke controle ten aanzien van de CTP-status wordt ingevoerd. Dit zal echter gepaard gaan met hogere administratieve kosten voor zowel belastingautoriteiten als belastingplichtigen. Concluderend is het definitieve btw-stelsel niet volledig fraudebestendig en lijken aanpassingen noodzakelijk te zijn.

¹⁹⁹ COM(2018) 329 final.

²⁰⁰ COM(2018) 329 final.

6.1 Inleiding

Uit het voorgaande hoofdstuk blijkt dat het voorstel voor een definitief btw-stelsel weliswaar een fraudebestendiger systeem creëert maar dat hier nog enkele haken en ogen aan zitten. Teneinde de door de EC gestelde doelstellingen te bereiken zijn bijstellingen noodzakelijk. In dit hoofdstuk worden bepaalde aanpassingen en alternatieven op het definitieve stelsel toegelicht. Zodoende wordt de zevende en tevens laatste deelvraag behandeld: *“Hoe kan het definitieve btw-stelsel worden aangepast teneinde een fraudebestendiger systeem te creëren en welke alternatieven bestaan er?”* Vanwege de beperkte omvang van dit onderzoek worden niet alle mogelijke oplossingen besproken. Enkel alternatieven en aanpassingen die haalbaar en fraudebestendiger worden geacht, komen aan bod. Hierbij wordt rekening gehouden met het traject voor de verwezenlijking van een gemeenschappelijke btw-ruimte in de EU. Het stelsel zal derhalve een btw-ruimte moeten creëren die een diepere en eerlijkere eengemaakte markt kan ondersteunen, bijdraagt aan het stimuleren van banen, groei, investeringen en concurrentievermogen en voldoet aan de eisen van de 21^e eeuw.²⁰¹ Daarnaast moeten de oplossingen bijdragen aan de doelstellingen die de EC met het definitieve stelsel poogt te bereiken. Deze moet namelijk zowel eenvoudiger in gebruik zijn voor bedrijven als het toenemende risico op fraude bestrijden. De aanpassingen en alternatieven die worden besproken zullen daarom zo moeten worden vormgegeven dat zij de nalevingskosten en complexiteit minimaliseren en tevens de hoogte van de btw-kloof laten afnemen. Allereerst worden in paragraaf 6.2 enkele aanpassingen aan het definitieve btw-stelsel besproken. Vervolgens komen in 6.3 een aantal alternatieven op het voorgestelde systeem aan bod. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een conclusie waarin mijn visie ten aanzien van de beste oplossingen wordt belicht.

6.2 Aanpassingen

6.2.1 Specificering CTP-status

Teneinde een eenvoudiger en fraudebestendiger systeem te creëren worden de ICL en de daarmee samenhangende ICV vervangen door de IUL. Heffing over dit enkele belastbare feit wordt in het definitieve btw-stelsel naar de afnemer verlegd indien deze in het bezit is van de CTP-status en de leverancier niet is gevestigd in de lidstaat van aankomst van de goederen. Dit zorgt er echter voor dat goederen zonder btw kunnen worden aangekocht. Dergelijke systematiek is niet problematisch zolang uitsluitend betrouwbare belastingplichtigen in staat zijn de CTP-status te bemachtigen. Vanwege het

²⁰¹ COM(2016) 148 final.

gebrek aan uitleg door de EC heerst er echter veel onzekerheid omtrent de manier van toewijzing van en controle op het voorgestelde concept. Hoewel de criteria om als gecertificeerde belastingplichtige te kwalificeren reeds in het voorstel uiteen zijn gezet, acht ik het mogelijk dat deze door de lidstaten verschillend worden geïnterpreteerd. Frauduleuze ondernemers kunnen hier vervolgens van profiteren door de CTP-status aan te vragen in de lidstaat waar de vereisten minder strikt worden uitgelegd. Door hier misbruik van te maken kunnen zij, met toepassing van de verleggingsregeling, opnieuw carrouselfraude plegen. Eenmaal toegekend, wordt de status als gecertificeerde belastingplichtige namelijk in de gehele EU erkend. Ook in de literatuur worden een aantal praktische kanttekeningen geplaatst die aan de verwerving van de CTP-status zijn verbonden. Volgens Gruson en Verbaan heerst onduidelijkheid over de striktheid van bepaalde criteria en is het niet evident hoe de status wordt toegekend aan een fiscale eenheid.²⁰² Nadere specificering van de vereisten, in het bijzonder opheldering over wat onder “ernstige overtredingen” of “zware misdrijven” dient te worden verstaan, is naar mijn mening noodzakelijk om verschillende interpretaties en mogelijke vormen van fraude te voorkomen. Doordat de CTP-status in alle lidstaten wordt erkend zal dit concept op EU-niveau nader moeten worden verduidelijkt.

Een andere complicatie rondom de CTP-status betreft de monitoring ervan. Alvorens het concept effectief kan opereren waarvoor het is bedoeld, is mijns inziens vereist dat de betrouwbaarheid van gecertificeerde belastingplichtigen regelmatig wordt gecontroleerd. Vooralsnog is het onduidelijk of de CTP-status aan een bepaalde periodieke inspectie is onderworpen. Hoewel ik deze onmisbaar acht, veroorzaakt een terugkerende monitoring hogere operationele lasten voor zowel de belastingautoriteiten als de gecertificeerde belastingplichtigen. Laatstgenoemden zullen namelijk meermaals moeten aantonen dat zij aan de gestelde criteria voldoen wat simpelweg administratieve rompslomp veroorzaakt. Daarnaast is de Belastingdienst gehouden deze controle uit te voeren waardoor extra manuren zijn vereist. Dit maakt echter inbreuk op de doelstelling die aan de hervorming van het btw-stelsel is gekoppeld. Het stelsel dient immers eenvoudiger in gebruik te zijn voor bedrijven en dient te nalevingskosten te minimaliseren.²⁰³ Desondanks ben ik van mening dat het CTP-concept zonder een periodieke inspectie niet naar behoren kan functioneren. Ingeval deze ontbreekt en het fraudeurs, op wat voor manier dan ook, lukt om als gecertificeerde belastingplichtige te kwalificeren of een onderneming over te nemen die deze status reeds heeft bemachtigd, kunnen zij goederen zonder btw inkopen en opnieuw fraude plegen.

Gezien de problematiek rondom de toekenning van de CTP-status en het gegeven dat een periodieke controle niet in lijn is met de doelstellingen die aan het definitieve btw-stelsel zijn gekoppeld, is het eventueel een optie om het concept in zijn geheel uit het voorstel te elimineren. Hierdoor worden

²⁰² Gruson & Verbaan 2018.

²⁰³ COM(2016) 148 final.

fraudemogelijkheden voorkomen en wordt extra eenvoudig binnen het systeem gecreëerd. De btw-behandeling is dan immers niet meer afhankelijk van de kwalificatie van de ondernemer. Aan de andere kant heeft dit een negatieve impact op bonafide ondernemers, daar ook voor hen de verleggingsregeling niet meer wordt toegepast indien de afnemer een betrouwbare belastingplichtige betreft. Leveranciers zullen hierdoor ten alle tijden btw in rekening brengen waardoor de cashflows die tussen lidstaten rondgaan, worden vergroot. Dit veroorzaakt tevens een administratieve lastenverzwaring aangezien leveranciers voortdurend op de hoogte moeten zijn van de btw-tarieven in de lidstaat van bestemming. De presterende ondernemers profiteren echter ook van enkele voordelen die ontstaan vanwege het weglaten van het CTP-concept. Zo hoeven zij niet meer bij te houden of haar afnemers in het bezit zijn van de betrouwbare status en resteert niet meer dan één enkele manier van heffing, namelijk via de presterende ondernemer. Hierbij rest hen nog altijd de keuze om het OSS-systeem te gebruiken dan wel zich te registreren en aangifte te doen in de lidstaat van aankomst van de goederen.

6.2.2 Harmonisatie btw-tarieven

Binnen het definitieve btw-stelsel neemt het bestemmingslandbeginsel nog altijd een belangrijke plek in beslag. Zo dient de presterende ondernemer btw over de IUL in rekening te brengen tegen het tarief dat geldt in de lidstaat van aankomst van de goederen. Op deze manier is het nultarief niet langer van toepassing op grensoverschrijdende leveringen en wordt voorkomen dat ondernemers kunnen frauderen over de gehele maatstaf van heffing. Derhalve wordt de grondslag voor btw-fraude aanzienlijk verminderd, maar niet tot nihil. Wegens verschillen in de gehanteerde tarieven tussen lidstaten kan er namelijk nog altijd, met kleinere marges, btw worden verduisterd. Middels een carousel van ondernemingen die zijn gevestigd in lidstaten waar verschillende tarieven voor een bepaald goed worden gehanteerd, is het mogelijk btw-inkomsten te verduisteren. De hoogte van de fraude is afhankelijk van de tariefdifferentiatie waardoor de marges vaak slechts enkele procentpunten bedragen. Desondanks kunnen de misgelopen btw-inkomsten behoorlijk oplopen naarmate het goed vaker door de keten rond gaat. Teneinde deze fraude effectief te bestrijden is naar mijn mening harmonisatie op het gebied van de btw-tarieven vereist. Op deze manier is de IUL ten alle tijden belast tegen hetzelfde tarief en wordt carouselfraude voorkomen. Dit brengt tevens een lastenvermindering voor ondernemers teweeg. In het definitieve stelsel moeten leveranciers immers kennis hebben van het tarief dat voor een bepaald goed in de lidstaat van aankomst wordt gehanteerd. Ingeval zij niet langer na hoeven te gaan aan welk tarief de goederen in de andere lidstaat zijn onderworpen worden de administratieve lasten gereduceerd. Vanwege de vrijheid die de Btw-richtlijn omtrent tarifiering biedt, kunnen op dat vlak behoorlijke verschillen tussen lidstaten ontstaan. Harmonisatie op dit gebied zorgt aldus voor zowel een fraudebestendiger als een eenvoudiger btw-stelsel. Ik verwacht echter niet dat de btw-tarieven op korte termijn zullen worden geharmoniseerd, daar de richtlijn van de Raad van 5 april

2022 betreffende btw-tarieven zo kort geleden is ingevoerd. In tegenstelling tot harmonisering van verlaagde tarieven was de insteek juist om lidstaten de gelegenheid te geven om bepaalde verlaagde tarieven flexibel en naar eigen inzicht in te zetten.²⁰⁴ In lijn met Van Norden ben ik echter van mening dat deze richtlijn de totstandkoming van een geharmoniseerde interne markt bemoeilijkt.²⁰⁵ Ronduit opmerkelijk, aangezien het actieplan betreffende de btw juist naar een gemeenschappelijke btw-ruimte in de EU streeft.²⁰⁶ Mijns inziens staat extra vrijheid op het gebied van de btw-tarieven haaks op dit voornemen. Gezien de fraudemogelijkheden die tariefdifferentiatie daarnaast veroorzaakt, ben ik van mening dat de EC met de btw-tarievenrichtlijn een verkeerde beslissing heeft genomen.

6.2.3 Blockchaintechnologie

Een ander alternatief dat in de literatuur wordt genoemd om btw-fraude te bestrijden is de blockchaintechnologie. Deze ontwikkeling kent zijn oorsprong in 2008 en is vooral bekend als de technologie achter de populaire cryptocurrency Bitcoin waarbij blockchain als openbaar grootboek voor alle bitcoin-transacties functioneert.²⁰⁷ De toepassing van de blockchaintechnologie is echter veel breder en wordt op steeds grotere schaal aangewend. In China doet het Ministerie van Financiën bijvoorbeeld al onderzoek naar de toepassing van blockchain teneinde de btw-compliance te verbeteren.²⁰⁸ Desondanks wordt deze technologie in de voorstellen van de EC inzake de versterking van het Europese btw-stelsel buiten beschouwing gelaten. Dit is volgens Van Norden dan ook een gemiste kans.²⁰⁹ Hoewel een flinke investering is vereist teneinde het systeem ingeregeld te krijgen, zullen de voordelen volgens Gruson uiteindelijk de overhand krijgen over de aanvankelijke nadelen.²¹⁰

Blockchain is een vorm van databeheer die geschikt is om transacties en andere data vast te leggen.²¹¹ Wanneer een verzoek wordt goedgekeurd om informatie, zoals een transactie, aan de blockchain toe te voegen, wordt deze opgenomen in een zogeheten blok. Op deze manier worden transacties op chronologische wijze opgenomen. Dit gebeurt in separate, elektronische blokken die een tijdstempel bezitten en een koppeling hebben met het vorige blok.²¹² Zodoende wordt een decentraal grootboek gecreëerd. Teneinde een blockchain te kunnen gebruiken is een digitale portemonnee benodigd.²¹³ Bij het aanmaken van een dergelijke portemonnee wordt zowel een openbare sleutel, de ‘public key’, als een privésleutel, de ‘private key’, ontvangen. De public key representeert het publieke adres op de

²⁰⁴ Van Norden 2019.

²⁰⁵ Van Norden 2019.

²⁰⁶ COM(2016) 148 final.

²⁰⁷ Gruson 2017.

²⁰⁸ Van Norden 2017.

²⁰⁹ Van Norden 2017.

²¹⁰ Gruson 2017.

²¹¹ Merckx 2019.

²¹² Gruson 2017.

²¹³ Merckx 2019.

blockchain waarmee gebruikers elkaar kunnen bereiken.²¹⁴ De private key is een beveiligingssleutel en fungeert als een digitale handtekening om bepaalde transacties uit te voeren.²¹⁵ Vermeend en Smit maken de vergelijking met een e-mailaccount waarbij de publieke key het mailadres van een gebruiker representeert en de private key gezien kan worden als het wachtwoord om toegang tot de mailbox te krijgen.²¹⁶

In de praktijk bestaan er twee vormen van blockchain, namelijk de publieke en private variant. Een publieke blockchain is voor iedereen, die in bezit is van de software en een internetconnectie, toegankelijk. Een partij die bekend is met de public key van een ander, kan zien met welke transacties deze partij zich in de publieke blockchain bezighoudt. Bij de private blockchain daarentegen kunnen enkel bepaalde partijen transacties inzien en toevoegen. De eigenaar bezit een sleutelcode, de private key, waarmee hij toegang tot de lijst met transacties heeft en tevens aan een andere partij kan verlenen.²¹⁷ Op deze manier kunnen de transacties direct worden gevolgd en gevalideerd. Dit zorgt voor vertrouwen tussen de deelnemers zodat bij het sluiten en nakomen van overeenkomsten geen onafhankelijke derde partij als tussenpersoon hoeft te worden aangesteld. Die functie wordt als het ware overgenomen door de sleutelcode die nodig is om de blockchain aan te passen. Alvorens informatie aan de blockchain wordt toegevoegd dient deze te worden gevalideerd. Voor de verwerking en verifiëring hiervan kennen we een aantal consensusmethodes. De twee meest gebruikte systemen zijn 'Proof of Work' en 'Proof of Stake'. Eerstgenoemde betreft een methode waarbij zogenaamde miners worden ingezet om informatie zoals een transactie te valideren. Aan de hand van historische informatie binnen het grootboek wordt een wiskundige puzzel, genaamd proof of work, opgelost.²¹⁸ Indien de transactie is gelegitimeerd, wordt de oplossing ter controle aan alle andere apparaten doorgestuurd. Zodra deze door het grootste gedeelte is goedgekeurd, wordt het blok toegevoegd aan de blockchain. Hoewel deze methode een revolutie teweeg heeft gebracht in de manier waarop transacties worden verwerkt, kent proof of work ook enkele nadelen.²¹⁹ Om de wiskundige puzzels op te kunnen lossen hebben miners veel rekenkracht nodig wat simpelweg hoge energiekosten met zich meebrengt. Dit is dan ook een van de zwakke punten van Bitcoin, dat enkel proof of work gebruikt voor de verificatie van nieuwe blokken. Daarnaast is dit systeem niet volledig bestand tegen hackers. Wanneer een (groep van) miner(s) controle krijgt over 51% van de computers in een netwerk, is het mogelijk eigenhandig de blockchain aan te passen. Proof of stake kan deze nadelen deels verhelpen. Dit systeem maakt namelijk gebruik van het belang dat iemand heeft in de blockchain. Het belang representeert het eigen vermogen dat iemand heeft ingelegd en kan worden vergroot door meer geld in te leggen. Hoe

²¹⁴ Merx 2019.

²¹⁵ Merx 2019.

²¹⁶ Vermeend & Smit 2017.

²¹⁷ Gruson 2017.

²¹⁸ Lee 2016.

²¹⁹ Lee 2016.

groter het belang, hoe meer inspraak iemand heeft bij het goedkeuren van transacties.²²⁰ Er wordt namelijk vanuit gegaan dat iemand die veel geld inlegt ook een groot belang heeft bij het goed functioneren van de blockchain. Deze persoon zal zich derhalve betrouwbaar gedragen en geen transacties goedkeuren die onjuist zijn.²²¹ Een blok wordt goedgekeurd wanneer de meerderheid deze heeft geverifieerd. Wanneer iemand een foutieve transactie probeert toe te voegen en de meerderheid dit opmerkt, wordt degene bestraft en gaat zijn geïnvesteerde geld verloren.²²² Het voordeel van dit systeem is gelegen in het feit dat het, in tegenstelling tot proof of work, minder energie kost omdat er geen computers nodig zijn om wiskundige problemen op te lossen. Bij proof of stake bestaat echter wel een risico dat een klein aantal partijen de gehele blockchain beheert.²²³ Desondanks bewerkstelligen dergelijke verificatiesystemen over het algemeen dat frauduleuze transacties geen doorgang kunnen vinden. De blockchaintechnologie is dan ook zeer toepasselijk binnen de btw op het gebied van financiële dienstverlening. Ingeval voor de facturering een private blockchain wordt opgezet waarbij de Belastingdienst wordt betrokken, staan alle relevante gegevens geregistreerd bij zowel de leverancier, afnemer als belastingautoriteiten.²²⁴ Laatstgenoemde is dan ‘real-time’ met de inkopen bekend waardoor bij afwijkend gedrag of het achterwege blijven van passende aangiften snel tot actie kan worden overgegaan.²²⁵ Aan de hand van een voorstel van Ainsworth en Shact zal deze methodiek later in deze paragraaf nader worden uitgewerkt.²²⁶

Bij transacties zijn doorgaans twee of meer partijen betrokken en wordt er door de ene partij aan de ander, in ruil voor een vooraf vastgestelde vergoeding, een bepaalde prestatie verricht. Om te verzekeren dat partijen daadwerkelijk de afgesproken verplichtingen voldoen, worden deze in overeenkomsten vastgelegd. Binnen de blockchain wordt gebruik gemaakt van zogenoemde smart contracts. Dit zijn computerprogramma's die automatisch uitvoering geven aan een transactie wanneer aan de opgenomen condities wordt voldaan.²²⁷ Dit dwingt verplichtingen af bij de betrokken partijen en kan daarom zeer nuttig zijn op het gebied van de btw. De smart contracts bieden namelijk een automatische controle op een transactie. In de btw kan dit bijvoorbeeld worden gehanteerd om bepaalde voorwaarden te valideren alvorens btw-gerelateerde rechten gebruikt mogen worden. Gruson is echter van mening dat de kwaliteit van smart contracts niet optimaal is aangezien deze niet altijd rekening houden met alle bedoelingen van partijen.²²⁸ In normale contracten worden vaak zoveel mogelijk risico's afgedekt. Doordat de computers die de smart contracts opstellen niet kunnen

²²⁰ Merx 2019.

²²¹ Vermeend & Smit 2017.

²²² Merx 2019.

²²³ Merx 2019.

²²⁴ Van Norden 2017.

²²⁵ Van Norden 2017.

²²⁶ Ainsworth & Shact 2016.

²²⁷ Morini 2016.

²²⁸ Gruson 2017.

nadenken zoals mensen, houden ze hier vaak geen rekening mee.²²⁹ Derhalve zal bij de uitvoering van complexe transacties vaak toch nog een derde partij nodig zijn.²³⁰ Ook Merx en Verbaan hebben het een en ander aan te merken op dergelijke contracten. Het is namelijk onduidelijk wie verantwoordelijk is voor het opstellen en beschikbaar stellen van smart contracts en of ze daadwerkelijk foutloos functioneren. Op dit moment zullen deze vooral gebruikt kunnen worden om eenvoudige contracten op te stellen. De betrouwbaarheid en transactiekostenbesparing qua dienstverlening die de contracten met zich meebrengen zijn mijns inziens redenen om bovengenoemde nadelen op korte termijn op te lossen. De EC zou eventueel het voortouw kunnen nemen om de kwaliteit van de smart contracts te verbeteren en tevens onduidelijkheden op het gebied van de verantwoordelijkheid vast te leggen.

Het is inmiddels duidelijk dat carrouselfraude in het huidige btw-stelsel verantwoordelijk is voor een aanzienlijk verlies aan btw-inkomsten. Het komt vaak voor dat fraudeurs de goederen meerdere keren door de keten laten gaan om de belastingbedragen die zij verduisteren te verhogen. Zij zijn hiertoe in staat doordat er vaak geruime tijd zit tussen het moment van fraude en een controle door de fiscus. Frauduleuze ondernemers zijn op het moment van een eventueel onderzoek vaak niet eens meer te traceren. Volgens Ainsworth en Shact kan de implementatie van blockchaintechnologie deze fraude voor een groot deel voorkomen.²³¹ Namelijk door gebruik te maken van een reeds bestaand systeem genaamd Digital Invoice Customs Exchange (hierna: DICE). Dit systeem maakt gebruik van de ‘real-time’ uitwisseling van versleutelde gegevens.²³² Zodoende is het mogelijk dat bij grensoverschrijdende transacties, de koper, verkoper en de Belastingdienst van de betrokken landen op de hoogte zijn van de transactie voordat een formele btw-factuur wordt opgemaakt.²³³ Met behulp van kunstmatige intelligentie is het mogelijk transacties met een hoog risico op te merken. Deze kunnen vervolgens door de Belastingdienst worden vertraagd of geblokkeerd.²³⁴ In het voorstel van Ainsworth en Shact wordt de DICE-technologie gecombineerd met een blockchain waaraan alle EU-lidstaten deelnemen. Essentieel voor het opzetten van een dergelijke btw-blockchain is de aanwezigheid van een netwerk van computers, een netwerkprotocol en een consensusmechanisme.²³⁵ Daarnaast moet er een keuze gemaakt worden tussen de verschillende varianten die de technologie kent. Een private blockchain lijkt uitermate geschikt, daar deze enkel bepaalde partijen tot het netwerk toelaat. Hierdoor worden belastingautoriteiten voorzien van complete digitale dossiers die voortdurend up-to-date zijn terwijl de privacy van zowel henzelf als de belastingplichtigen gewaarborgd blijft. Doordat alle EU-lidstaten deelnemen aan het systeem, is het mogelijk om alle relevante transactiegegevens in kaart te brengen.²³⁶

²²⁹ Gruson 2017.

²³⁰ Gruson 2017.

²³¹ Ainsworth & Shact 2016.

²³² Ainsworth & Shact 2016.

²³³ Merx 2019.

²³⁴ Merx 2019.

²³⁵ Ainsworth & Shact 2016.

²³⁶ Ainsworth & Shact 2016.

Een consensusmechanisme kan deze transacties vervolgens controleren op de voorwaarden voor grensoverschrijdende prestaties.²³⁷ Aangezien een private blockchain voor de hand ligt is een intensief consensusmechanisme, zoals bij het Bitcoin-netwerk wordt gebruikt, overbodig. Het verificatiesysteem moet vooral gericht zijn op het opsporen van btw-fraude. Indien sprake is van een valide transactie wordt deze toegevoegd aan de blockchain. Met behulp van smart contracts kan een dergelijke verificatie automatisch plaatsvinden. Middels dit systeem wordt de fraudedetectie verhoogd. Ainsworth en Shact geven echter aan dat de fraude niet volledig wordt geëlimineerd.²³⁸ Het zal fraude in de eerste transactie van een fraudeketen namelijk in de meeste gevallen niet elimineren.

In een latere publicatie claimen Ainsworth, Alwohaibi en Cheetham dat fraude in zijn geheel kan worden voorkomen door de hiervoor besproken methodiek te combineren met een VATCoin-systeem.²³⁹ Deze cryptocurrency zal dienen als nieuw betaalmiddel om btw over te maken. De VATCoins kunnen bij de belastingautoriteiten worden gekocht en worden vervolgens in de wallet van de desbetreffende ondernemer opgeslagen. In tegenstelling tot een reguliere blockchain zoals bij de bitcoin maakt het systeem van de VATCoin gebruik van een private blockchain. Hierdoor kunnen ondernemers enkel de transactiehistorie van de door hen gehouden VATCoins inzien. Een ander groot verschil met bitcoin is dat de VATCoin een vaste waarde heeft die verbonden is aan de munteenheid van de lidstaat van registratie van de ondernemer.²⁴⁰ De crux zit hem in het feit dat enkel de fiscus deze digitale munt kan inwisselen voor geld.²⁴¹ Door de geldstroom tussen belastingplichtigen weg te nemen wordt het motief om btw te verduisteren opgeheven. De VATCoin is voor ondernemers immers enkel van waarde voor de voldoening van btw. Merckx en Verbaan merken op dat ook het stelen van deze cryptocurrency geen voordeel oplevert.²⁴² De blockchaintechnologie maakt het namelijk mogelijk om inzicht te krijgen in de stroom die een VATCoin heeft afgelegd. Gestolen VATCoins zullen daarom niet geaccepteerd worden bij een transactie.²⁴³ Naast het weigeren van de cryptomunt wordt er tevens een audit bij de frauduleuze ondernemer geactiveerd.²⁴⁴ Zodoende zie ik deze systematiek niet alleen als een preventieve maar ook als een repressieve aanpak om btw-fraude tegen te gaan. Het bestraffende element betreft de audit die het gepleegde onrecht bij de dader laat voelen en zich daarnaast richt op het voorkomen van herhaling.²⁴⁵ Ainsworth, Alwohaibi en Cheetham merken echter op dat de systematiek van een VATCoin een cashflow nadeel oplevert. Alvorens ondernemers de btw

²³⁷ Ainsworth & Shact 2016.

²³⁸ Ainsworth & Shact 2016.

²³⁹ Ainsworth, Alwohaibi & Cheetham 2016.

²⁴⁰ Ainsworth, Alwohaibi & Cheetham 2016.

²⁴¹ Ainsworth, Alwohaibi & Cheetham 2016.

²⁴² Merckx & Verbaan 2019.

²⁴³ Merckx & Verbaan 2019.

²⁴⁴ Merckx & Verbaan 2019.

²⁴⁵ Verhage & Bos-Schepers 2017.

daadwerkelijke kunnen voldoen moeten zij de cryptocurrency namelijk al bij de belastingautoriteiten aanschaffen.

De blockchaintechnologie kan btw-fraude op verschillende manieren bestrijden. Het voorstel van Ainsworth en Shact voorziet in een detectieve maatregel om carrouselfraude te bespeuren. Deze detectie kan zowel in het huidige als het voorgestelde definitieve btw-stelsel worden geïmplementeerd. Doordat de belastingautoriteiten ‘real-time’ inzicht hebben in de transacties van partijen, kunnen zij direct actie ondernemen wanneer verdachte datastromen worden gedetecteerd. Ainsworth en Shact suggereren een aantal criteria, zoals het aantal en de prijzen van goederen, waarop de Proof of Work kan worden gebaseerd teneinde frauduleuze handelingen op te sporen. De koppeling van blockchaintechnologie met een VATCoin voorziet in een preventieve methode teneinde carrouselfraude te voorkomen. Door btw niet langer in geld te betalen maar middels een cryptovaluta welke enkel de belastingautoriteiten kunnen uitgeven en inwisselen voor geld, wordt ketenfraude praktisch onmogelijk. Gruson bespreekt een andere preventieve methode om carrouselfraude te bestrijden. Toepassing van blockchaintechnologie in het huidige btw-stelsel kan helpen bij de autorisatie van de vereisten voor een ICL en toepassing van het nultarief. Aan de hand van een voorbeeld zal ik toelichten hoe deze technologie carrouselfraude in het huidige btw-stelsel kan voorkomen. Middels een elektronisch document welke de contractvoorwaarden voor de grensoverschrijdende levering bevat kan partij A met zijn sleutelcode dit elektronische document ondertekenen en naar de Nederlandse fiscus versturen.²⁴⁶ Indien deze na een geautomatiseerde controle akkoord is bevonden, bewaart de Belastingdienst een kopie en gaat een elektronisch ondertekende bevestiging retour. De fiscus in het land van aankomst van de goederen ontvangt op het zelfde moment zowel een notificatie als het volledige dossier met de sleutelcode.²⁴⁷ Diezelfde code wordt ook door Partij A ontvangen waarna zij een pro forma factuur opstellen en deze met de sleutelcode versturen naar de afnemende partij B. Laatstgenoemde kan op deze manier de geldigheid van de factuur controleren, deze elektronisch ondertekenen en naar de buitenlandse belastingautoriteiten sturen. Zij zullen het document verifiëren, digitaal ondertekenen, een kopie bewaren en een tweede sleutelcode genereren.²⁴⁸ Nadien wordt een kopie van het document en de sleutelcode doorgestuurd naar de Belastingdienst in de lidstaat van verzending. Als het goed is zouden de documenten van partij A en B overeen moeten komen. Partij A ontvangt beide sleutelcodes van partij B en is daarna geautoriseerd om het nultarief toe te passen.²⁴⁹

²⁴⁶ Gruson 2017.

²⁴⁷ Gruson 2017.

²⁴⁸ Gruson 2017.

²⁴⁹ Gruson 2017.

Gezien de formaliteiten en de benodigde systemen vergt de blockchaintechnologie van zowel de belastingplichtigen als de belastingautoriteiten behoorlijke investeringen. Hiermee kunnen de problemen van het definitieve btw-systeem echter wel worden opgelost. Gruson raadt de EC dan ook aan om het voortouw te nemen en de technologie achter blockchain in te zetten voor een snellere en nagenoeg foutloze afdracht en teruggaaf van btw en ter bestrijding van btw-fraude.²⁵⁰ Aangezien het de fraude effectief tegengaat ben ik van mening dat implementatiekosten de invoering van een dergelijk systeem niet in de weg moeten staan. Wegens een afname van de btw-kloof zullen de belastinginkomsten van de lidstaten immers stijgen. Om deze reden zou ik de lidstaten aanbevelen om de belastingplichtigen op het gebied van deze lastenverzwaring tegemoet te komen. Dit zouden zij kunnen doen door een subsidie te verstrekken dan wel te voorzien in een investeringsaftrek.

6.2.4 Split payment model

De EC heeft in 2009 een haalbaarheidsstudie opgezet waarin werd nagegaan hoe de inning van btw kan worden verbeterd en vereenvoudigd.²⁵¹ Eén van de modellen die werd onderzocht betrof het split payment model. Een grote verandering binnen dit systeem is de wijze waarop de btw wordt geïnd. Het systeem kent verschillende varianten maar berust in de basis op een gesplitste betaling. Het bedrag exclusief btw wordt rechtstreeks aan de leverancier betaald terwijl het btw-bedrag op een geblokkeerde rekening van de Belastingdienst terecht komt.²⁵² Dit kan op twee verschillende manieren worden ingericht. Bij de eerste variatie is de afnemer gehouden het factuurbedrag exclusief btw over te maken naar de reguliere rekening van de leverancier en het btw-bedrag aan de desbetreffende geblokkeerde rekening te voldoen. Daarnaast is het mogelijk dat de bank als splitsende actor fungeert. In dat geval maakt de afnemer het bedrag inclusief btw in één keer over en is de bank vervolgens gehouden het factuurbedrag exclusief btw over te maken naar de reguliere rekening van de leverancier en het btw-bedrag aan de geblokkeerde rekening van de leverancier te voldoen. De presterende ondernemer kan deze rekening alleen gebruiken om de btw aan haar eigen leverancier te betalen. Deze zal wederom direct op de geblokkeerde rekening van de desbetreffende ondernemer worden gestort. Zodoende wordt de belasting niet langer door de leverancier aan de belastingautoriteiten betaald, maar rechtstreeks door de afnemer of met tussenkomst van de bank. Doordat de ondernemer enkel gebruik kan maken van het btw-bedrag op de geblokkeerde rekening teneinde btw aan haar eigen leverancier te betalen, wordt carrouselfraude op een preventieve manier bestreden. Uit een onderzoek door Deloitte in 2017 werd een afname van zowel carrouselfraude als de non-compliance verwacht.²⁵³ De daling van ketenfraude door het gebruik van het split payment model zou ongeveer 27% tot 56% bedragen.²⁵⁴

²⁵⁰ Gruson 2017.

²⁵¹ COM(2010) 695 def.

²⁵² Deloitte 2017.

²⁵³ Deloitte 2017.

²⁵⁴ Deloitte 2017.

Uitgaande van deze schatting voorziet dit systeem in een afname van de btw-kloof, wat de EC met het definitieve btw-stelsel poogt te bereiken.

Binnen de EU is het split payment model reeds door enkele lidstaten toegepast. Roemenië heeft dit systeem voor een korte periode zelfs als een verplicht mechanisme gehanteerd. Behoudens goedkeuring van de EC af te wachten, werd een vorm van het split payment model per 1 januari 2018 ingevoerd. Het Roemeense systeem was van toepassing op belastingplichtigen en openbare instellingen die belastingschulden boven een bepaalde drempel hadden of in een insolventieprocedure verwickeld waren.²⁵⁵ Volgens de EC wordt hiermee geen gelijke behandeling van belastingplichtige gewaarborgd.²⁵⁶ Middels een formele brief heeft de EC dan ook intrekking van het systeem geëist.²⁵⁷ Hierin beweerde zij dat het split payment model zoals Roemenië het hanteerde in strijd is met het EU-recht. Polen heeft daarentegen wel toestemming van de EC gekregen om het split payment model te hanteren.²⁵⁸ Met ingang van 1 maart 2019 is het hen toegestaan dit mechanisme gedurende 3 jaar te hanteren. Deze is verplicht van toepassing op gebieden die al jaren bijzonder fraudegevoelig zijn gebleken, zoals onder meer bij de economische sectoren als staal, schroot, elektronische apparatuur en goud.²⁵⁹ De bank fungeert hierbij als de splitsende actor. Zij schrijft het door de klant betaalde belastbare bedrag op de rekening van de leverancier en het btw-bedrag op een geblokkeerde rekening.²⁶⁰ Deze systematiek voorkomt dat de presterende ondernemer de mogelijkheid heeft de btw niet af te dragen zodat carrouselfraude wordt uitgesloten. Tsjechië heeft een facultatief mechanisme van het split payment model ingevoerd.²⁶¹ Zij zijn van oordeel dat de maatregel fraude doeltreffend bestrijdt, maar dat het facultatieve karakter ervan nadelen heeft. Een verplichte toepassing van het model zal de fraude-robuustheid verbeteren, maar brengt zowel administratieve als financiële lasten met zich mee.²⁶²

De EC erkent echter dat het split payment model een zeer extreem alternatief betreft en het kan derhalve op veel kritiek rekenen. Uit onderzoek van Deloitte blijkt dat aan het systeem nog enkele haken en ogen zitten. Vooral de administratieve lastenverzwaring voor zowel ondernemingen als de belastingautoriteiten betreft een punt van bezwaar. Het vergt namelijk aanpassingen aan de IT-systemen van belastingplichtigen en daarnaast moeten belastingautoriteiten hun controlesysteem en informatieverplichtingen aanpassen wat een behoorlijke investering met zich meebrengt.²⁶³ Bovendien

²⁵⁵ COM(2018) 666 final.

²⁵⁶ COM(2018) 666 final.

²⁵⁷ PWC 2020.

²⁵⁸ COM(2019) 10 final.

²⁵⁹ COM(2019) 10 final.

²⁶⁰ COM(2019) 10 final.

²⁶¹ COM(2019) 283 final.

²⁶² COM(2019) 283 final.

²⁶³ Deloitte 2017.

moeten leveranciers naast de reguliere bankrekening ook beschikken over een afzonderlijke, geblokkeerde btw-rekening. In de hiervoor genoemde machtiging aan Polen stelt de EC dat de kosten voor het openen en beheren van dergelijke btw-rekeningen niet op belastingplichtigen mogen drukken. In het kader van het neutraliteitsbeginsel moet de btw namelijk een zo min mogelijke last voor de ondernemer met zich meebrengen. De belastingautoriteiten zullen derhalve de kosten voor de geblokkeerde rekeningen op zich moeten nemen. Teneinde fraude in zijn geheel te voorkomen constateren Merx en Verbaan dat het mechanisme op elke prestatie van toepassing moet zijn.²⁶⁴ Als er drempels worden ingevoerd of als transacties met bepaalde klanten niet onder het split payment model vallen, zullen fraudeurs hun transacties hoogstwaarschijnlijk omleiden via klanten die niet onder het systeem vallen.²⁶⁵ Het preventieve effect wordt vergroot indien alle transacties onder het mechanisme van gesplitste betaling vallen. Aangezien dit gepaard gaat met aanzienlijke administratieve en financiële lasten lijkt dit systeem niet ideaal. In het onderzoek van Deloitte wordt zelfs aangegeven dat deze implementatiekosten dusdanig hoog zijn dat het de kans op invoering van een dergelijk stelsel verkleint.²⁶⁶ Naar mijn mening kan het echter geen kwaad dat de EC dit stelsel in haar achterhoofd houdt bij de modernisering van de btw. Ingeval een tussenweg wordt gevonden waarbij fraude geminimaliseerd wordt en de kosten overzienbaar zijn, kan het split payment model bijdragen aan de totstandkoming van een verbeterd definitief btw-stelsel.

6.2.5 SAF-T

SAF-T is een door de OECD ontworpen internationale standaard voor de elektronische uitwisseling van accounting data tussen belastingplichtigen en de belastingdienst.²⁶⁷ Inmiddels wordt dit systeem in een aantal lidstaten ook gebruikt voor de inning van btw.²⁶⁸ SAF-T betreft een standaard controlebestand dat is ontworpen om accountants toegang te geven tot de financiële gegevens van een bedrijf in een gestandaardiseerde format voor gerichte controles van auditsoftware.²⁶⁹ Het heeft tot doel de nalevingskosten voor bedrijven en de administratieve lasten voor de belastingautoriteiten te minimaliseren. Hoewel lidstaten niet verplicht zijn SAF-T te implementeren, is er door de OECD wel een richtlijn opgesteld.²⁷⁰ Zij biedt landen de keuze om tot uitvoering van het systeem over te gaan en geeft hen vrijheid om in bepaalde mate van deze richtlijn af te wijken. De systematiek van SAF-T wordt gekenmerkt door het uploaden van transactiegegevens naar een btw-datawarehouse waartoe enkel de Belastingdienst en de ondernemer zelf toegang tot hebben.²⁷¹ Hierdoor wordt het

²⁶⁴ Merx & Verbaan 2019.

²⁶⁵ Merx & Verbaan 2019.

²⁶⁶ Deloitte 2017.

²⁶⁷ Gruson & Verbaan 2018.

²⁶⁸ Boy & Veldhuizen 2017.

²⁶⁹ Boy & Veldhuizen 2017.

²⁷⁰ OECD 2010.

²⁷¹ OECD 2010.

belastingautoriteiten mogelijk gemaakt snel en gericht controles in de btw-aangifte uit te voeren zodat fraude sneller wordt opgespoord en de btw-kloof kan afnemen. In een studie van de EC wordt de effectiviteit van dit systeem bevestigd. Binnen de EU was Portugal de eerste lidstaat waar SAF-T verplicht toegepast diende te worden voor btw-aangiftes, transportdocumenten en elektronische boekhouding. In het eerste jaar van implementatie daalde de Portugese btw-kloof met 3%.²⁷² Dit is vooral gelegen in de verbetering op het gebied van detectie. Middels het systeem kan de fiscus immers tijdig relevante gegevens inzien en waar nodig controles uitvoeren. Volgens Van Norden voorziet dit systeem tevens in een vooruitgang van de interne beheersing en tax assurance van ondernemingen.²⁷³ Doordat de belastingplichtige gedetailleerde informatie moet verstrekken, zal de vrijwillige naleving van relevante wet- en regelgeving verbeteren.²⁷⁴ Wanneer belastingplichtigen denken dat zij worden geobserveerd, zijn zij namelijk eerder geneigd aan verplichtingen te voldoen.²⁷⁵

Desalniettemin kent SAF-T ook enkele nadelen. Evenals bij de implementatie van blockchaintechnologie en het split payment model wordt van belastingplichtigen een flinke investering gevraagd. Alvorens SAF-T te kunnen benutten, moeten de systemen van de bedrijven worden aangepast. Dit vergt aanzienlijke implementatiekosten zoals de aanschaf en installatie van nieuwe rapportageoplossingen en reviews van zowel de systemen als de kwaliteit van de gegevens.²⁷⁶ Naar mijn mening kunnen lidstaten de belastingplichtigen hierin tegenmoet komen door het verlenen van subsidies voor dergelijke aanschaf- en installatiekosten. Gezien de fraudebestendigheid van het systeem zullen de btw-inkomsten immers oplopen. Dit kan echter alleen worden gerealiseerd indien de belastingautoriteiten tijdig van de juiste informatie worden voorzien. Merx en Verbaan suggereren dan ook een systeem waarbij zij de gegevens bijna ‘real-time’ kunnen inzien.²⁷⁷ Een ander pijnpunt van SAF-T is gelegen in de vrijheid die met betrekking tot de inrichting van het systeem wordt verstrekt. Doordat de invulling van het stelsel tussen lidstaten verschillen krijgen multinationals te maken met uiteenlopende lokale vereisten waaraan zij moeten voldoen.²⁷⁸ Elke afwijking van het SAF-T-concept van de OECD vormt een last voor bedrijven en internationale softwareontwikkelaars.²⁷⁹ Derhalve wordt niet voldaan aan de vereiste eenvoud van het btw-stelsel en neemt de toegevoegde waarde van het systeem af.²⁸⁰ Mijns inziens kan dit stelsel zijn potentie enkel waarmaken indien de systematiek van SAF-T wordt geharmoniseerd zodat in elke lidstaat dezelfde

²⁷² Boy & Veldhuizen 2017.

²⁷³ Van Norden 2019.

²⁷⁴ Bronzewska 2016.

²⁷⁵ Merx & Verbaan 2019.

²⁷⁶ Bronzewska 2016.

²⁷⁷ Merx & Verbaan 2019.

²⁷⁸ Bronzewska 2016.

²⁷⁹ OECD 2010.

²⁸⁰ Merx & Verbaan 2019.

vereisten gelden. Dit bevordert tevens de eenvoud van het stelsel waardoor beide doelstellingen die de EC van het definitief btw-stelsel eist worden gerealiseerd.

6.3 Alternatieven

6.3.1 Algemene verleggingsregeling

In zowel het huidige als het definitieve btw-stelsel wordt bij bepaalde transacties of onder voorwaarden de verleggingsregeling gehanteerd. Deze is ingevoerd om enerzijds het bestemmingslandbeginsel toe te passen zonder dat dienstverrichters zich in elke lidstaat van heffing moeten registreren en anderzijds (carrousel)fraude te voorkomen. Deze regeling, die reeds wordt toegepast op alle grensoverschrijdende B2B-diensten, voorkomt namelijk dat de leverancier btw-inkomsten genereert omdat de verplichting tot voldoening van btw bij de afnemer ligt. Zodoende wordt carrouselfraude voorkomen en wordt btw voldaan in het land van bestemming. Het is daarom begrijpelijk dat de laatste jaren wordt geopperd de verleggingsregeling uit te breiden zodat deze ook bij B2B-goederenleveringen wordt toegepast.²⁸¹ Onder de algemene verleggingsregeling wordt de voldoening van btw op alle B2B-transacties verlegd van de leverancier naar de afnemer.²⁸² Op deze manier wordt afstand gedaan van het gefractioneerde stelsel waarbij over elke economische transactie btw wordt geheven. De tussenliggende schakels in de keten hoeven dan immers geen btw meer te voldoen. In de literatuur wordt terecht opgemerkt dat dit een administratieve lastenverlichting voor belastingplichtigen inhoudt.²⁸³ Dit is gelegen in het feit dat de verleggingsregeling bewerkstelligt dat niet elke leverancier btw in rekening hoeft te brengen. Het volledige bedrag wordt dan in de laatste schakel van het productie- en distributieproces aan de fiscus voldaan. Aan de andere kant is dit systeem niet van eenzelfde aard als het huidige btw-stelsel welke waarborgt dat een klein aantal relatief grote, betrouwbare belastingplichtigen in de economische keten de voldoening van het grootste deel van de btw voor hun rekening neemt.²⁸⁴

Zoals besproken in paragraaf 3.6.3 wordt de verleggingsregeling in het huidige stelsel door de lidstaten verschillend toegepast. Dit wordt veroorzaakt door de facultatieve verleggingsregeling welke in de Btw-richtlijn als kan-bepaling is opgenomen. Hierdoor kunnen fraudeurs ervoor kiezen hun praktijken uit te voeren in een lidstaat welke niet op invoering van de regeling over is gegaan. Doordat de algemene verleggingsregeling verplicht op alle transacties van toepassing is, kunnen fraudeurs niet overstappen naar een andere lidstaat of sector waar de regeling niet wordt gehanteerd. Dit zal de mate

²⁸¹ COM(2016) 148 final.

²⁸² Merx, Verbaan & Starkenburg, 2019.

²⁸³ Van Doesum, Van Kesteren & Van Norden 2016.

²⁸⁴ COM(2016) 148 final.

van fraude laten afnemen zodat deze regeling in lijn is met de doelstelling die de EC middels het definitieve btw-stelsel poogt te bereiken. De andere doelstelling, die ziet op de eenvoud van het stelsel, wordt bereikt doordat de verleggingsregeling in het huidige stelsel al voor een aantal transacties en onder bepaalde voorwaarden wordt gehanteerd. Derhalve verwacht ik dat de complexiteit van de implementatie van deze regeling enigszins zal meevallen. Door Merkx, Verbaan & Starckenburg wordt echter opgemerkt dat toepassing van de algemene verleggingsregeling afhankelijk is van wie de afnemer betreft. De regeling geldt immers enkel voor B2B-transacties. De leverancier is derhalve gehouden de btw-status van al haar afnemers te verifiëren wat een lastenverzwaring met zich meebrengt. Ik ben echter van mening dat dit vergelijkbaar is met de hogere nalevingskosten die in het voorgestelde btw-systeem worden veroorzaakt. De leverancier moet in dat stelsel immers nagaan of sprake is van een gecertificeerde belastingplichtige aangezien de verleggingsregeling enkel bij leveringen aan dergelijke afnemers wordt gehanteerd.

Hoewel de algemene verleggingsregeling meerdere keren is voorgesteld om btw-fraude te bestrijden, zijn enkele lidstaten en de EC geen voorstander van een dergelijk systeem.²⁸⁵ Dit komt doordat deze systematiek fraude niet in zijn geheel zal wegnemen en bovendien zeer complex zal uitwerken. Het is dan ook opmerkelijk dat de verleggingsregeling in het definitieve systeem wordt gehanteerd in het geval de afnemer in bezit is van de CTP-status. Zeker gezien het vooralsnog ontbreken van toelichting op de criteria en periodieke monitoring van gecertificeerde belastingplichtige. Hoewel de regeling carrouselfraude bestrijdt, verwacht Wolf dat nieuwe vormen van btw-fraude zullen opspelen.²⁸⁶ Aangezien geen sprake meer is van een gefractioneerde betaling wordt verduistering van btw in de eindschakel verleidelijk. In het verlengde hiervan stelt Van der Paardt dat fraudeurs creatief zijn en misbruik kunnen maken van btw-nummers terwijl zij goederen in privé aankopen.²⁸⁷ Doordat in de vorige schakels van de keten geen btw is voldaan, is het denkbaar dat de btw-kloof met invoering van een verleggingsregeling juist kan oplopen. Gezien deze risico's ben ik van mening dat een algemene verleggingsregeling geen ideale aanpassing van het definitieve btw-stelsel betreft.

6.3.2 VIVAT

In het verlengde van de in paragraaf 6.2.2 besproken harmonisatie van btw-tarieven, wordt in de literatuur geregeld de VIVAT als een mogelijk alternatief stelsel aangehaald.²⁸⁸ Dit btw-systeem van Keen & Smith belast alle B2B-leveringen binnen de EU tegen één gemeenschappelijk btw-tarief. De leverancier is gehouden de belasting in de lidstaat waar hij is gevestigd op aangifte te voldoen. Hierin

²⁸⁵ COM(2016) 148 final.

²⁸⁶ Wolf 2010.

²⁸⁷ Blokland 2010.

²⁸⁸ Merkx, Verbaan & Starckenburg 2019.

kan tevens de voorbelasting in aftrek worden gebracht, ongeacht of deze in rekening is gebracht door een binnen- of buitenlandse ondernemer. Teneinde het bestemmingslandbeginsel na te leven moet een clearingsysteem, zoals het één-loket-systeem, worden opgenomen zodat de btw naar de lidstaat van verbruik overgemaakt kan worden. De VIVAT laat de lidstaten nog wel enige vrijheid na met betrekking tot B2C-transacties. Deze zijn namelijk belast tegen het lokale tarief dat geldt in de lidstaat waar de prestaties op basis van de plaatsbepalingsregels in de heffing vallen. Op deze manier wordt er niet langer onderscheid gemaakt tussen lokale en intracommunautaire transacties, maar tussen B2B- en B2C-transacties.²⁸⁹

Toen de VIVAT in 1996 voor de eerste keer werd aanbevolen, vond deze geen doorgang omdat dit systeem volgens de EC de problematiek omtrent ketentransacties niet zou oplossen.²⁹⁰ In bepaalde situaties kwam het namelijk voor dat btw moest worden voldaan in een lidstaat waar de belastingplichtige niet gevestigd was. Aangezien dit tegenwoordig wordt oplost door het OSS-regime, dat ook in het definitieve btw-stelsel wordt gehanteerd voor de inning en voldoening van btw, bestaat eens te meer reden om wat verder op de VIVAT in te zoomen. Volgens Merkx, Verbaan en Starckenburg neemt de systematiek van een dergelijk systeem de nadelen van zowel het voorgestelde definitieve btw-stelsel als de algehele verleggingsregeling weg.²⁹¹ Vanwege het gemeenschappelijke tarief op B2B-goederenleveringen kunnen fraudeurs geen carrouselfraude meer plegen. De goederen kunnen immers niet meer worden aangekocht tegen het nultarief, dat in het huidige stelsel op de ICL van toepassing is. Vanwege het gemeenschappelijke btw-tarief kan daarnaast, anders dan in het definitieve btw-systeem, ook geen misbruik worden gemaakt van eventuele tariefverschillen. Bovendien is het, anders dan bij de verleggingsregeling, niet mogelijk goederen aan te kopen zonder dat er btw wordt geheven, daar B2B-transacties altijd worden belast tegen eenzelfde btw-tarief. Zodoende wordt het gefractioneerde systeem gehandhaafd. Bovendien worden leveranciers ontlast doordat zij geen kennis hoeven te hebben van de btw-wetgeving van andere lidstaten om het juiste tarief toe te passen. Het verschil in nalevingskosten tussen ondernemers die grensoverschrijdende prestaties verrichten en ondernemers die enkel op de binnenlandse markt werkzaam zijn, zal hierdoor afnemen.²⁹² Het systeem zal derhalve de externe neutraliteit van de btw verbeteren.

In tegenstelling tot het huidige btw-stelsel en de systematiek van een algemene verleggingsregeling, veroorzaakt de VIVAT een cashflow nadeel voor belastingplichtigen. Zowel verlegde als de over een ICV verschuldigde btw kan namelijk vaak direct als voorbelasting in aftrek worden gebracht. Hierdoor hoeven afnemers niet te wachten op een teruggaaf van de door hen betaalde btw. In een VIVAT zal de

²⁸⁹ Wolf 2010.

²⁹⁰ Aujean 2011.

²⁹¹ Merkx, Verbaan & Starckenburg 2019.

²⁹² Van Brederode & Pfeiffer 2015.

btw eerst aan de leverancier betaald worden alvorens deze op aangifte in aftrek kan worden gebracht. Volgens Wohlfahrt kan het vereiste vertrouwen tussen lidstaten ook een probleem vormen.²⁹³ De belastingautoriteiten in de lidstaat van de afnemer moeten immers btw terugbetalen welke in de lidstaat van de leverancier wordt geïnd. Dit verschilt echter niet van het één-loket-systeem dat in het voorgestelde definitieve btw-stelsel wordt gehanteerd. Aujean merkt daarnaast terecht op dat het in de VIVAT nog wel mogelijk is om niet-betaalde btw terug te vragen bij de belastingautoriteiten.²⁹⁴ Op basis van valse facturen kan namelijk opnieuw carrouselfraude worden gepleegd. De kern van ketenfraude, btw in aftrek nemen die opzettelijk niet aan de fiscus wordt betaald, blijft mogelijk.²⁹⁵ Volgens Aujean kan deze problematiek worden voorkomen door uitgebreid gebruik te maken van elektronische facturering.²⁹⁶ Als voorwaarde om voorbelasting in aftrek te brengen verwerkt iedere belastingplichtige elke btw-factuur, ongeacht of dit een verkoop- of inkoopfacturen betreft, in een elektronisch account.²⁹⁷ Op basis van deze administratie kan elke maand het verschuldigde bedrag aan btw worden berekend; het verschil tussen de in rekening gebrachte en de aftrekbare btw.²⁹⁸ Met een dergelijk systeem kunnen Belastingdiensten gerichte en tijdige controles uitvoeren. Bovendien biedt het een mogelijkheid om het vertrouwensprobleem dat een clearingsysteem veroorzaakt, weg te nemen.²⁹⁹ Het verrekeningsysteem zal namelijk gericht zijn op elektronische facturering. Indien een leverancier btw in rekening brengt aan een afnemer in de andere lidstaat, worden door beide ondernemers facturen in de administratie verwerkt. Alvorens aan de afnemer teruggaaf van btw wordt verleend, kunnen de belastingautoriteiten de juistheid van het verzoek controleren. Ten aanzien van de belastingplichtigen wordt enerzijds een vereenvoudiging van de verplichtingen en anderzijds een administratieve lastenvermindering gecreëerd.³⁰⁰

Aangezien het motief om de VIVAT in 1996 aan de kant te schuiven tegenwoordig wordt opgelost door het OSS-mechanisme, representeert dit stelsel naar mijn mening weldegelijk een geschikt alternatief voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen lidstaten. Gezien de voordelen die het systeem op het gebied van eenvoud en fraudebestrijding realiseert, worden de doelstellingen die de EC van een definitief btw-stelsel eist, bereikt. Een aantal elementen van het systeem behoeven echter nog enige aandacht, waaronder de manier om valse facturering te voorkomen en de aard en invulling van het clearingsysteem. De gelijke heffing ten aanzien van B2B-transacties zal het traject voor de verwezenlijking van een gemeenschappelijke btw-ruimte in de EU bevorderen.

²⁹³ Wohlfahrt 2011.

²⁹⁴ Aujean 2011.

²⁹⁵ Wolf 2010.

²⁹⁶ Aujean 2011.

²⁹⁷ Aujean 2011.

²⁹⁸ Aujean 2011.

²⁹⁹ Aujean 2011.

³⁰⁰ Aujean 2011.

6.4 Conclusie

Met de invoering van het definitieve btw-stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten tracht de EC het systeem te moderniseren en de fraude-robustheid te verbeteren. De veranderingen zouden moeten bijdragen aan een jaarlijkse vermindering van grensoverschrijdende btw-fraude ter hoogte van € 40 miljard. Uit het voorgaande hoofdstuk volgt echter dat de doelstellingen die de EC met het definitieve btw-stelsel poogt te bereiken, niet volledig haalbaar lijken te zijn. Dit komt doordat de EC, al dan niet bewust, bepaalde fraudemogelijkheden over het hoofd heeft gezien. Zowel de invoering van de IUL als het CTP-concept komen te kort om de doelstellingen op het gebied van fraudebestrijding en eenvoud te realiseren. In onderhavig hoofdstuk zijn een aantal oplossingen besproken. Dit betreffen aanpassingen op zowel het huidige als definitieve btw-stelsel en alternatieve systemen die de problematiek mogelijk kunnen wegnemen door de fraudebestendigheid te verbeteren terwijl de eenvoud van het stelsel gewaarborgd blijft.

Het CTP-concept is op dit moment nog omgeven door onduidelijkheden omtrent zowel de voorwaarden om de status te bemachtigen als de aanwezigheid van een eventuele periodieke monitoring van gecertificeerde belastingplichtigen. Mijns inziens is een effectieve werking van het concept enkel mogelijk indien de EC nadere toelichting verstrekt omtrent de criteria en een terugkomende controle wordt ingevoerd. Dit laatste zal echter de eenvoud van het stelsel schaden en tevens de nalevingskosten verhogen. Hiermee voldoet de regeling niet aan de doelstellingen die de EC ermee poogt te bereiken. Een definitief btw-stelsel met inbegrip van de gecertificeerde belastingplichtige is mijns inziens dan ook geen optie. De andere tekortkoming in het definitieve stelsel wordt veroorzaakt door uiteenlopende btw-tarieven tussen landen binnen de EU. Door deze te harmoniseren kan zowel de fraude-robustheid als de eenvoud van het stelsel worden geoptimaliseerd. Enerzijds wordt btw-fraude door tariefdifferentiatie voorkomen en anderzijds wordt het stelsel voor belastingplichtigen vergemakkelijkt. Zij hoeven immers geen kennis meer te nemen van de tarieven die in de lidstaat van heffing worden gehanteerd. Een btw-stelsel dat eenvoudiger is, verlaagt tevens de operationele kosten voor zowel belastingplichtigen als de belastingautoriteiten en verhoogt daarmee de netto baten voor de schatkist.³⁰¹ Ik betwijfel echter of deze harmonisatie op de korte termijn mogelijk is, daar sinds enkele maanden de btw-tarievenrichtlijn zijn doorgang heeft gevonden.

Daarnaast zijn enkele technologische oplossingen zoals de blockchaintechnologie, het split payment model en SAF-T toegelicht. Laatstgenoemd alternatief verbetert de detectie daar het de Belastingdienst toelaat snel en gericht controles uit te voeren. Het split payment model daarentegen, voorkomt fraude op een preventieve manier. Doordat het bedrag aan btw niet op een reguliere rekening van de

³⁰¹ COM(2010) 695 def.

leverancier wordt gestort, maar op een separate geblokkeerde rekening waar de belastingplichtige niet bij kan, wordt het plegen van carouselfraude onmogelijk. Blockchaintechnologie kan zowel preventief als detectief worden ingezet. Het voorziet in een snellere en nagenoeg foutloze afdracht en teruggaaf van btw. Een private blockchain maakt het mogelijk dat enkel toegelaten partijen de opgeslagen gegevens kunnen inzien. Indien naast de leverancier en de afnemer ook de belastingautoriteiten toegang hebben tot de blockchain, is het mogelijk snel en gericht controles uit te voeren waardoor de fraudedetectie wordt verhoogd. Indien de blockchain wordt gecombineerd met de VATCoin, kan fraude in zijn geheel op preventieve wijze worden voorkomen. Deze cryptocurrency dient namelijk als betaalmiddel om btw over te maken en kan enkel door de fiscus worden ingewisseld voor geld.³⁰² Op deze manier wordt het motief om btw te verduisteren opgeheven. Deze modellen vergen echter allemaal een behoorlijke investering van zowel belastingplichtigen als de belastingautoriteiten. Aangezien wordt verwacht dat hiermee de btw-kloof afneemt, kunnen lidstaten voorzien in een tegemoetkoming in de vorm van subsidies of een investeringsaftrek. Naast hoge implementatiekosten veroorzaakt split payment model bovendien een administratieve en technische lastenverzwaring voor de afnemende ondernemers. Het is immers mogelijk dat de afnemer zowel het factuurbedrag exclusief btw op de reguliere rekening als het btw-bedrag op de geblokkeerde rekening van de leverancier moet overmaken. SAF-T vereist echter ook nog aanpassingen op het gebied van harmonisatie. Door de vele vrijheden die door de OECD aan lidstaten wordt geboden krijgen multinationals te maken met uiteenlopende regels wat een lastenverzwaring teweegbrengt. Harmonisatie van dit mechanisme zorgt er echter voor dat lidstaten die reeds een vorm van SAF-T hanteren, deze mogelijk moeten aanpassen. Om deze reden verwacht ik dat unanimitéit over een btw-stelsel waarin SAF-T wordt geïmplementeerd, niet snel wordt bereikt. Daarnaast ben ik van mening dat preventieve bestrijdingsmaatregelen effectiever zijn dan een verbetering van de detectie. Derhalve vind ik de blockchaintechnologie en het split payment model betere technologische oplossingen teneinde een fraudebestendiger systeem te creëren.

Een ander mogelijk alternatief op het voorgestelde definitieve btw-stelsel betreft de VIVAT. Dit stelsel voorziet in een bepaalde mate van harmonisatie op het gebied van btw-tarifering, met name bij B2B-transacties. Aangezien de bezwaren die dit stelsel in 1996 ontving inmiddels teniet zijn gedaan en het de nadelen van zowel het voorgestelde btw-systeem als de algemene verleggingsregeling wegneemt, acht ik dit alternatief zeer doeltreffend. Aangezien alle B2B-transacties belast zijn tegen één gemeenschappelijk tarief kunnen goederen niet meer overgaan zonder dat btw wordt geheven en worden tariefverschillen tussen lidstaten opgeheven. In tegenstelling tot het definitieve btw-stelsel voorziet de VIVAT tevens in eenvoud voor belastingplichtigen. Over de IUL dient de leverancier btw in rekening te brengen tegen het tarief dat geldt in de lidstaat van aankomst. Indien een multinational

³⁰² Ainsworth, Alwohaibi & Cheetham 2016.

verschillende goederen levert in meerdere landen binnen de EU, zullen zij moeten nagaan welk btw-tarief op elke van de goederen in de diverse lidstaten van toepassing is. Dit veroorzaakt een behoorlijke administratieve last waar bij de VIVAT geen sprake van is. Door binnen dit systeem gebruik te maken van elektronische facturering, kan eveneens fraude met valse facturen snel worden gedetecteerd.³⁰³ Hoewel dit systeem een cashflow nadeel voor de afnemer oplevert, ben ik van mening dat de vereenvoudiging van verplichtingen en de administratieve lastenvermindering hen hiervoor compenseert.

Om te bepalen welke oplossing uiteindelijk het betere systeem betreft, dient een afweging gemaakt te worden. Indicatoren zoals de fraude-robuustheid, eenvoud en de hoogte van administratieve en implementatiekosten zijn mijns inziens hierbij doorslaggevend. Zoals meermaals benoemd zijn frauduleuze ondernemers na het plegen van hun daad vaak snel verdwenen. Detectieve methodes betreffen daarom minder effectieve bestrijdingsmaatregelen. Op het moment dat fraude wordt gedetecteerd is de ploffer namelijk vaak niet meer te traceren. Mijn voorkeur gaat derhalve uit naar een stelsel dat fraude op een preventieve manier tegen gaat, zoals de blockchaintechnologie, het split payment model en de VIVAT. Met de invoering van de hierboven genoemde technologische systemen zijn echter aanzienlijke implementatiekosten gemoeid. Het split payment model veroorzaakt bovendien een administratieve lastenverzwaring voor de afnemer en de kosten om een VATCoin te introduceren zullen zeer hoog zijn. Om deze reden acht ik deze systemen geen realistische verbeteringen om in het btw-stelsel te implementeren. Hoewel de VIVAT fraude niet volledig op preventieve wijze voorkomt, beschouw ik dit systeem als zeer fraudebestendig. Vooral in combinatie met elektronische facturering, waardoor fraude met valse facturen snel wordt gedetecteerd. Hierdoor zie ik de VIVAT als een waardig alternatief systeem waarmee een fraudebestendiger doch eenvoudig btw-stelsel wordt gerealiseerd. Het is echter de vraag of de lidstaten hier unaniem mee instemmen, daar de tarievenrichtlijn kort geleden is ingevoerd.

³⁰³ Aujean 2011.

Hoofdstuk 7 Conclusie

Het huidige btw-stelsel, dat sinds 1993 van kracht is, splitst elke intracommunautaire transactie op in een vrijgestelde ICL in de lidstaat van vertrek en een belastbare ICV in de lidstaat van aankomst. Dit systeem vormt echter ook de basis voor een hoge mate van btw-fraude. Met name carrouselfraude, waarbij een ondernemer grensoverschrijdend goederen of diensten btw-vrij aankoopt en deze vervolgens belast doorverkoopt zonder btw te voldoen aan de belastingautoriteiten, heeft een groot aandeel in de door lidstaten misgelopen btw-inkomsten. In het Groenboek sprak de EC in 2010 over de toekomst van de btw. Aangezien meerdere knelpunten van de Europese btw werden benoemd kwam zij tot de conclusie dat het huidige btw-stelsel aan vervanging toe was. De invoering van een definitief btw-stelsel gebaseerd op het bestemmingslandbeginsel zou de inkomsteninning moeten optimaliseren en de fraudegevoeligheid van het systeem aanpakken. Dit voorstel voorziet in de introductie van de IUL en de gecertificeerde belastingplichtige. Hiermee tracht de EC een eenvoudiger en fraudebestendig systeem voor de handel in goederen binnen de EU te creëren. Gezien deze doelstelling van het definitieve btw-stelsel, stond in dit onderzoek de volgende probleemstelling centraal:

‘Wordt met het voorstel voor een definitief btw-stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de EU-lidstaten een fraudebestendig systeem gerealiseerd en hoe dient het wetsvoorstel te worden aangepast teneinde eventuele btw-fraude te voorkomen of zijn er fraudebestendigere alternatieven?’

Ter beantwoording van de hoofdvraag is ten eerste het huidige btw-stelsel beknopt in hoofdstuk twee toegelicht. Vervolgens is de grensoverschrijdende fraude, welke ten grondslag ligt aan de misgelopen btw-inkomsten, in dit systeem besproken. De tekortkomingen in het huidige btw-stelsel kunnen worden toegerekend aan haar trage ontwikkeling in vergelijking met de technologische en economische omgeving. De meest voorkomende vorm van btw-fraude is carrouselfraude. Dit wordt veroorzaakt doordat goederen in bepaalde situaties vrij van btw kunnen worden aangekocht en het recht op aftrek van voorbelasting niet is gekoppeld aan de afdracht van btw. De huidige maatregelen zorgen enigszins voor een fraudereductie, maar nemen het probleem niet in zijn geheel weg. Volgens de meest recente cijfers bedroeg de btw-kloof in 2019 nog altijd € 134 miljard. Middels het definitieve btw-stelsel poogt de EC een fraudebestendiger systeem te creëren. In het voorstel schat zij de daling van grensoverschrijdende btw-fraude op € 41 miljard per jaar. In de literatuur en door de lidstaten wordt deze afname in twijfel getrokken. Zij zijn van mening dat het definitieve btw-stelsel niet zo fraudebestendig is als de EC beweert. Deze kritiek betreft een groot probleem voor de EC, daar de Btw-richtlijn enkel kan worden gewijzigd indien alle lidstaten hier unaniem mee instemmen.

In het definitieve btw-stelsel voor grensoverschrijdende goederenleveringen worden de ICL en ICV vervangen door de IUL. Btw over dit enkele belastbare feit is verschuldigd door de leverancier in het land van aankomst tegen het aldaar geldende tarief. Teneinde administratieve lasten voor ondernemers te minimaliseren hebben leveranciers de keuze de btw te voldoen ofwel middels een registratie en aangifte in het land van bestemming ofwel via het OSS-systeem. Op deze manier wordt geheven volgens het bestemmingslandbeginsel en ligt het recht op aftrek van voorbelasting en de verplichting om btw te voldoen bij dezelfde ondernemer. Een uitzondering op dit systeem treedt in werking indien de afnemer de CTP-status bezit en de leverancier niet in de lidstaat van aankomst is gevestigd. In dat geval wordt de btw ten aanzien van de IUL verlegd naar de ontvangende ondernemer. De fraudebestendigheid van dit stelsel wordt echter betwist. Doordat er binnen de EU verschillende btw-tarieven worden gehanteerd, is carrouselfraude nog altijd mogelijk. Daarnaast bestaat er veel onduidelijkheid omtrent de toewijzing van en controle op het CTP-concept. Vooral periodiek toezicht op gecertificeerde belastingplichtigen acht ik van groot belang om btw-fraude te voorkomen. Dit veroorzaakt echter zowel een aanzienlijke kostenpost voor de belastingautoriteiten als administratieve rompslomp voor belastingplichtigen. Mocht de EC het definitieve btw-stelsel doorzetten, raad ik hen aan het CTP-concept hieruit te elimineren en tevens, om carrouselfraude te voorkomen, de btw-tarieven te harmoniseren.

Ik ben echter van mening dat er effectievere oplossingen zijn om de doelstellingen van de EC te realiseren. In het vorige hoofdstuk zijn daarom naast de harmonisatie van btw-tarieven en de eliminering van het CTP-concept een aantal aanpassingen en alternatieven op het definitieve btw-stelsel besproken. De fraude-robuustheid, eenvoud en eventuele kosten betreffen criteria op basis waarvan een afweging is gemaakt. Mijns inziens betreffen de blockchaintechnologie, het split payment model en de VIVAT uitermate geschikte systemen teneinde fraude op een preventieve manier te bestrijden. De hiervoor genoemde technologische oplossingen maken het de leverancier zelfs onmogelijk om btw-inkomsten te verduisteren. De VATCoin kan immers enkel door de belastingautoriteiten worden omgezet in geld en een systeem van gesplitste betaling bewerkstelligt dat de ontvangen btw-inkomsten niet bereikbaar zijn voor ondernemers. Ten opzichte van de VIVAT ben ik van mening dat beide systemen het afleggen op het gebied van eenvoud en de kosten die ermee gepaard gaan. Binnen de VIVAT zijn B2B-transacties belast tegen één gemeenschappelijk btw-tarief. Hierdoor kunnen goederen niet meer zonder btw worden aangekocht, zijn de tariefverschillen tussen lidstaten opgeheven en worden belastingplichtigen van eenvoud voorzien.

Terugkomend op de probleemstelling ben ik tot de conclusie gekomen dat het definitieve btw-stelsel fraudebestendiger is dan het huidige systeem. Doordat het nultarief niet langer wordt gehanteerd op grensoverschrijdende goederenleveringen zal de btw-kloof afnemen. Het voorgestelde btw-stelsel is echter niet volledig bestand tegen fraude. Teneinde deze doelstelling te realiseren acht ik aanpassingen

of alternatieve stelsels noodzakelijk. De VIVAT kan deze problemen wegnemen doordat het een fraudebestendig en tevens eenvoudig systeem creëert. Een dergelijk stelsel realiseert derhalve de doelstellingen die de EC met een definitief btw-systeem tracht te bereiken.

Literatuurlijst

Artikelen

Ainsworth, Alwohaibi & Cheetham 2016

R.T. Ainsworth, M. Alwohaibi & M. Cheetham, 'VATCoin: the GCC's Cryptotaxcurrency', *Boston University School of Law*, Law and Economics Research Paper no. 17-04.

Ainsworth & Shact 2016

R.T. Ainsworth & A. Shact, 'Blockchain (Distributed Ledger Technology) solves VAT Fraud', *Boston University School of Law*, Law and Economics Research paper no. 16-41.

Aujean 2011

M. Augean, 'Towards a Modern EU VAT System: Associating VIVAT and Electronic Invoicing', *EC Tax Review 2011*, 20(5), p. 211-216.

Beelen 2010

S.T.M. Beelen, 'Aftrek van BTW als (belaste) omzet ontbreekt', *Fiscale Monografieën* (134) 2010/2.2.2.

Blokland 2010

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

Boy & Veldhuizen 2017

U. Boy & W. Veldhuizen, 'Ruimte voor SAF-T in de Nederlandse Controleaanpak Belastingdienst?', *BTW-bulletin* 2017/15.

Bronzewska 2016

K. Bronzewska, 'Introduction for the Standard Audit File for TAX (SAF-T)', *European Taxation* 2016/12.

Cornielje 2022

S.B. Cornielje, 'EBR 7.1.6 (Carrousel)fraudebestrijding', *Cursus Belastingrecht*.

Freeman, Meijerink & Tuelings 2022

D. Freeman, G. Meijerink & R. Tuelings, 'Handelsbaten van de EU en de interne markt', *CPB* 2022.

Gruson 2017

J. Gruson, 'Btw in een Brave New Blockchain World – een introductie', *BTW-bulletin* 2017/17.

Gruson & Verbaan 2018

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

Heijnen 2018

B.G.A. Heijnen, 'Niet-betaling in de btw', *Fiscale Monografieën* (152) 2018/2.2.

Hop & Bakker 2016

H. Hop & P. Bakker 2016, 'Europese btw-actualiteiten', *Btw-bulletin* 2016/30.

Jeronimus & Molenaars 2020

R. Jeronimus & D.C. Molenaars, 'Het rapport over de btw-kloof: wetgevende macht past u op!', *BTW-bulletin* 2020/2.

Lee 2016

L. Lee, 'New Kids on the Blockchain: How Bitcoin's Technology Could Reinvent the Stock Market', *Hastings Business Law Journal* 2016, vol. 12 (no. 2), p. 82-132.

Maessen 2007

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

Merckx 2012

M.M.W.D. Merckx, 'Groenboek btw: werkelijkheid of toekomstmuziek', *TFO* nr. 2012/124.

Merckx 2015

M.M.W.D. Merckx, 'Italmoda: Wat past klopt niet', *WFR* 2015/655.

Merckx 2019

M.M.W.D. Merckx, 'Blockchain: uitdagingen en kansen voor de btw?', *MMB* 2019/13.

Merckx 2020

M.M.W.D. Merckx, 'late verstrekking btw-nummer bij intracommunautaire transacties – leidt quick fix tot gordiaanse knoop?', *WFR* 2020/104.

Merckx & Gruson 2019

M.M.W.D. Merckx & J. Gruson, 'Definitive VAT Regime: Ready for the Next Step?', *EC Tax Review* 2019/3.

Merckx & Verbaan 2019

M.M.W.D. Merckx & N. Verbaan, 'Technology: A Key to Solve VAT Fraud?', *EC Tax Review* 2019/6.

Merckx, Verbaan & Starkenburg 2019

M.M.W.D. Merckx, N. Verbaan & R. Starkenburg, 'VAT and International Trade's Crossroads: Right, Left or Straight On?', *EC Tax Review* 2019/5.

Mikula 2020

P. Mikula, 'What is VAT Fraud?', *Kluwer International Tax Blog*, 10 augustus 2020.

Morini 2016

M. Morini, 'From "Blockchain hype" to real business case for Financial Markets', *SRNN*, 21 maart 2016.

Rookmaaker-Penners 2021

T.K.M. Rookmaaker-Penners, 'OB.2.1.2.K.d Schijntransacties; carrouselfraude (actueel tot en met 17 februari 2021)', *Cursus Belastingrecht*.

Van Brederode & Pfeiffer 2015

R.F.W. van Brederode en S. Pfeiffer, 'Combating Carousel Fraud: The General Reverse Charge VAT', *International VAT Monitor* 2015/3.

Van der Hel-van Dijk & Griffioen 2015

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

Van der Wulp 2021

M.D.J. van der Wulp, 'Vastgoedtransacties in de Europese BTW', *Fiscale Monografieën* (169) 2021/2.4.3.1.

Van Doesum 2009

A.J. van Doesum, 'Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW', *Fiscale Monografieën* (133) 2009/7.5.

Van Doesum, van Kesteren & van Norden 2016

A.J. van Doesum, H.W.M. van Kesteren & G.J. van Norden, 'Fundamentals of EU VAT law', *Kluwer Law International* 2016.

Van Doesum, van Kesteren, van Norden & Reiniers 2008

A.J. van Doesum, H.W.M. van Kesteren, G.J. van Norden & I.H.T. Reiniers, 'de nieuwe regels voor de plaats van dienst in de btw', *WFR* 2008/279.

Van Norden 2017

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

Van Norden 2019

G.J. Van Norden, 'De toekomst van de Europese btw – the time is now', *MBB* 2019/1.

Verhage & Bos-Schepers 2017

S.A. Verhage & R.M. Bos-Schepers, 'Belasting- en invorderingsrente – de hoogste tijd voor aanpassing van de regeling', *WFR* 2017/213.

Vermeend & Smit 2017

S. Vermeend & P. Smit, *Blockchain: De technologie die de wereld radicaal veranderd*, *Einstein books en Ebooks* 2017.

Vos & Huisman 1995

R. Vos & P.W.M. Huisman, 'BTW-fraude', *BTW-bulletin* 1995/10.

Wohlfahrt 2011

B. Wohlfahrt, 'The Future of the European VAT System', *International VAT Monitor* 2011/22.

Wolf 2010

R.A. Wolf, 'Btw en emissierechten: een klimaat voor fraude?', *WFR* 2010/88.

Wolf 2016

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

Boeken

Van Hilten & van Kesteren 2020

M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 2020.

Van Vliet 2019

D.G. van Vliet, Douanerecht, Kluwer, Deventer, 2019.

Vervaele 1995

J.A.E. Vervaele, Strijd tegen btw-fraude in de Europese Unie, Maklu Uitgevers, Antwerpen, 1995.

Wolf 2010

R. A. Wolf, Carrouselfraude: Een Europees probleem vanuit Nederlands perspectief; een analyse van fiscale regelgeving en jurisprudentie. SDU Uitgevers, Den Haag, 2010.

Europese Commissie

COM(2010) 695 def

Groenboek over de toekomst van de btw, Brussel, 1 december 2010.

COM(2011) 851 def

Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad en het Europees Economisch en Sociaal Comité over de toekomst van de btw – naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel aangepast aan de eengemaakte markt, Brussel, 6 december 2011.

COM(2016) 148 final

Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad en het Europees Economisch en Sociaal Comité over een actieplan betreffende de btw - Naar een gemeenschappelijke btw-ruimte in de EU - Tijd om knopen door te hakken, Brussel, 7 april 2016.

COM(2016) 710 final

Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad en het Europees Economisch en Sociaal Comité van de regio's - Werkprogramma van de Europese Commissie voor 2017 - Naar een Europa dat ons beschermt, sterker maakt en verdedigt, Staatsburg, 25 oktober 2016.

COM(2017) 566 final

MEDEDELING VAN DE COMMISSIE AAN HET EUROPEES PARLEMENT, DE RAAD EN HET EUROPEES ECONOMISCH EN SOCIAAL COMITÉ Follow-up van het actieplan betreffende de btw Naar een gemeenschappelijke btw-ruimte in de EU - Tijd om in actie te komen, Brussel, 4 oktober 2017.

COM(2017) 569 final

Voorstel voor een RICHTLIJN VAN DE RAAD tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft harmonisering en vereenvoudiging van bepaalde regels in het btw-stelsel en tot invoering van het definitieve stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten, Brussel, 4 oktober 2017.

COM(2018) 329 final

Voorstel voor een RICHTLIJN VAN DE RAAD tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de invoering van de nadere technische maatregelen voor de werking van het definitieve btw-stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten, Brussel, 25 mei 2018.

COM(2018) 666 final

MEDEDELING VAN DE COMMISSIE AAN DE RAAD in overeenstemming met artikel 395 van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad, Brussel, 8 november 2018.

COM(2019) 10 final

Voorstel voor een UITVOERINGSBESLUIT VAN DE RAAD waarbij Polen wordt gemachtigd een bijzondere maatregel toe te passen die afwijkt van artikel 226 van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, Brussel, 23 januari 2019.

COM(2022) 39 final

Voorstel voor een RICHTLIJN VAN DE RAAD tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende de verlenging van de toepassingsperiode van de facultatieve verleggingsregeling voor leveringen van bepaalde fraudegevoelige goederen en diensten en van het snellereactiemechanisme tegen btw-fraude, Brussel, 10 februari 2022.

Jurisprudentie Hof van Justitie EU

Hof van Justitie 20 oktober 1993, C-10/92, ECLI:EU:C:1993:846 (*Balocchi*).

Hof van Justitie 26 september 1996, C-327/94, ECLI:EU:C:1996:355 (*Dudda*).

Hof van Justitie 12 januari 2006, C-354/03, ECLI:EU:C:2006:16 (*Optigen*).

Hof van Justitie 6 april 2006, C-245/04, ECLI:EU:C:2006:232 (*EMAG*).

Hof van Justitie 6 juli 2006, C-439/04 en C-440/04, ECLI:EU:C:2006:446 (*Kittel en Recolta*).

Hof van Justitie 13 maart 2008, C-437/06, ECLI:EU:C:2008:166 (*Securienta*).

Hof van Justitie 7 december 2010, C-285/09, ECLI:EU:C:2010:742 (*R*).

Hof van Justitie 16 december 2010, C-430/09, ECLI:EU:C:2010:786 (*Euro Tyre*).

Hof van Justitie 18 december 2014, C-131/13, ECLI:EU:C:2014:2455 (*Italmoda*).

Jurisprudentie Hoge Raad

Conclusie A-G C.M. Ettema, bij Hoge Raad 26-03-2021, nr 19/01458, ECLI:NL:HR:2021:453

Hoge Raad 29 oktober 1997, nr 32395, ECLI:NL:HR:1997:AA2152.

Rapporten & Verslagen

Deloitte 2017

Deloitte, 'Analysis of the Split Payment Mechanism as an Alternative VAT Collection method', Final Report, december 2017.

Ernst & Young LLP 2015

Ernst & Young LLP, 'Implementing the "destination principle" to intra-EU B2B supplies of goods Feasibility and economic evaluation study', 30 juni 2015.

Europese Rekenkamer 2015

Europese Rekenkamer, 'De aanpak van intracommunautaire btw-fraude: er zijn meer maatregelen nodig', 24/2015.

Institute for Fiscal Studies 2011

Institute for Fiscal Studies, 'A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system', London, 1 December 2011.

OECD 2003

OECD, 'Improving Access to Bank Information for Tax Purposes', *The 2003 Progress Report*, 8 oktober 2003.

OECD 2010

OECD, 'Guidance Note: Guidance for the Standard Audit File – Tax Version 2.0', *Forum on Tax Administration*, April 2010.

PWC 2020

PWC, 'The VAT Split payment mechanism, repealed as of 1 February 2020', 30 januari 2020.

Parlementaire stukken

Fiche 2: nieuwe Commissievoorstellen en initiatieven van de lidstaten van de EU.

Kamerstukken II, 2016/17, 31066, nr 343.

Kamerstukken II, 2017/18, 22 112, nr. 2528.

Persberichten

Europese Commissie, 'Btw-kloof: de kloof blijft verkleinen, maar de EU-landen zijn in 2019 toch nog altijd 134 miljard euro aan btw-inkomsten misgelopen',

https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/nl/ip_21_6466, geraadpleegd op 23 mei 2022.

Europese Commissie, 'Btw zonder grenzen: Tevredenheid over de sedert 1 januari 1993 geldende overgangsregeling', https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/nl/IP_94_1088, geraadpleegd op 23 mei 2022.

Overige bronnen

Europa Nu, Vrij verkeer van Goederen. Geraadpleegd op 23 mei 2022, van [Vrij verkeer van goederen - Europa Nu \(europa-nu.nl\)](#).