

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Opleiding:
Indirecte Belastingen (ESL / ESE)

Scriptie:
Master Fiscale Economie (ESE)



VAT in the Digital Age

De toekomst van e-facturatie en digitale rapportage in de btw

*Een voorstel in de strijd tegen btw-fraude en een cruciale stap in het verkleinen van de VAT
Gap of een ordinaire 'Big Brother is watching you'?*

Naam: Nick Veldheer
Studentnummer: 450801
Inleverdatum: 11 september 2023
Begeleider: Mr. Drs. J. (John) Gruson
Tweede lezer: Dr. R.N.F (Ruud) Zuidgeest
Aantal woorden: 27.572 (inleiding t/m conclusie)

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

Afkortingenlijst

A-G	Advocaat-Generaal
art.	artikel
AWR	Algemene Wet inzake Rijksbelastingen
btw	belasting toegevoegde waarde
Btw-uitvoeringsverordening	Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
B2B	Business-to-Business
B2C	Business-to-Consumer
B2G	Business-to-Government
CBS	Centraal Bureau voor de Statistiek
CESOP	Central Electronic System of Payment information
DAC7	Directive on Administrative Cooperation 7 (platform sales)
DAC8	Directive on Administrative Cooperation 8 (crypto currency)
DRR	Digital Reporting Requirements
d.w.z.	dat wil zeggen
EC	Europese Commissie
e-facturatie	elektronische facturatie
e.g.	exempli gratia
EP	Europees Parlement
ER	Europese Raad
ERP	Enterprise Resource Planning
EU	Europese Unie
Hof	Gerechtshof
HR	Hoge Raad
HvJ	Hof van Justitie
ICL	intracommunautaire levering
ICV	intracommunautaire verwerving
i.e.	id est
INTRASTAT	statistische database van Eurostat
jo.	juncto
KOR	kleine ondernemersregeling
KSeF	Krajowy System e-Faktur (POL)
MinFin	Ministerie van Financiën
MKB	midden- en kleinbedrijf
MNO	multinationale onderneming
MOSS	Mini One Stop Shop
MvT	Memorie van Toelichting
NPa	Nederlandse Peppolautoriteit
o.a.	onder andere
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
Opgaaf ICP	Opgaaf intracommunautaire prestaties
OSS	One Stop Shop
OTF	Ottawa Taxation Framework (1998)
p.	pagina
par.	paragraaf

PDP	Partner Dematerialization Platform
PEPPOL	Pan-European Public Procurement Online
PSP	Payment Service Provider
RB	Rechtbank
resp.	respectievelijk
r.o.	rechtsoverweging
RTIR	Real-time Invoice Reporting (HUN)
RvS	Raad van State
SAF-T	Standard Audit File for Tax
SDI	Sistema di Interscambio (ITA)
SII	Suministro Inmediato de Información (ESP)
Stcrt.	Staatscourant van het Koninkrijk der Nederlanden
TK	Tweede Kamer der Staten-Generaal
VAT	Value Added Tax
ViDA	VAT in the Digital Age
VIES	VAT Information Exchange System
VwEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
Wet OB	Wet op de omzetbelasting 1968
XML	Extensible Markup Language

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1: Inleiding	5
Hoofdstuk 2: de aanloop	8
2.1 VAT Gap	8
2.1.1 De totale kloof.....	8
2.1.2 Carrouselfraude	10
2.2 Ontwikkeling door de tijd.....	13
2.2.1 Het definitieve btw-stelsel.....	13
2.2.2 Alternatieve oplossingen voor btw-fraude	15
2.2.3 VAT Action Plan	17
2.3 Huidige wettelijk kader	19
2.3.1 Rapportage	19
2.3.2 Facturatie	20
2.4 Het ViDA-voorevaluatierapport	22
2.4.1 Varianten.....	22
2.4.2 Kosten-batenanalyse.....	25
2.4.3 Instrumenten.....	28
2.5 Deelconclusie.....	29
Hoofdstuk 3: landenonderzoek	30
3.1 E-facturatie voor B2G-transacties	31
3.2 Lidstaten met een nationaal DRR-systeem.....	34
3.2.1 Hongarije	34
3.2.2 Spanje	35
3.2.3 Italië.....	36
3.3 Lidstaten met een DRR-systeem in de pijplijn.....	37
3.3.1 Polen.....	37
3.3.2 Frankrijk	37
3.3.3 Overige lidstaten	38
3.4 Plannen van Nederland	38
3.5 Deelconclusie.....	40
Hoofdstuk 4: het voorstel	41
4.1 Reikwijdte.....	41
4.1.1 Intracommunautaire transacties.....	41
4.1.2 Discrepantie tussen de reikwijdtes?	42
4.1.3 Overbrenging eigen goederen	44
4.1.4 Binnenlandse transacties	45

4.2	E-facturatie	46
4.2.1	Geen pre-clearance	47
4.2.2	Goedkeuring van de afnemer	48
4.2.3	Factuurvereisten	50
4.2.4	Verzamelfacturen.....	50
4.3	Digitale rapportageverplichting	51
4.4	VAT Information Exchange System	53
4.5	Deelconclusie.....	54
Hoofdstuk 5: toetsing		55
5.1	Raamwerk.....	55
5.1.1	Toetsingskader fiscale regelingen	55
5.1.2	Ottawa Taxation Framework	57
5.2	Noodzakelijkheid.....	58
5.2.1	Probleemstelling.....	58
5.2.2	Doelstellingen.....	60
5.2.3	Effectiviteit.....	62
5.3	Neutraliteit	63
5.4	Doelmatigheid	66
5.4.1	Proportionaliteit en eenvoud	67
5.4.2	Kostenefficiëntie	73
5.4.3	Rechtszekerheid en rechtsbescherming.....	78
5.5	Uitvoerbaarheid	82
5.5.1	Technische haalbaarheid.....	82
5.5.2	Budgettaire beheersbaarheid	83
5.5.3	Inpasbaarheid in het fiscale systeem	87
5.6	Flexibiliteit.....	90
5.7	Deelconclusie.....	91
Hoofdstuk 6: conclusie		93
Literatuurlijst		97

Hoofdstuk 1: Inleiding

De belasting toegevoegde waarde (hierna: “btw”) is in de Miljoenennota van 2023 geraamd op een opbrengst van €77,8 miljard.¹ Deze krachtens de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: “Wet OB”) geheven btw is daarmee goed voor circa 21,2% van de totale Nederlandse begroting. Een goed functionerend btw-stelsel is dus van groot belang. De btw is tevens een belangrijke financieringsbron van de Europese Unie (hierna: “EU”). Van de nationaal geïnde btw wordt namelijk 0,3% afgedragen aan de EU voor diens eigen middelen.² Daarmee zijn de naleving van wet- en regelgeving, alsook de inning van btw, belangrijke Europese thema’s.

Op 8 december 2022 heeft de Europese Commissie (hierna: “EC”) drie voorstellen gepubliceerd die behoren tot het actieplan *VAT in the Digital Age* (hierna: “ViDA”).^{3, 4} Met dit actieplan tracht de EC de btw-heffing in de EU te moderniseren en zich klaar te stomen voor het digitale tijdperk van belastingheffing. Uit het bij ViDA bijgesloten impact assessment rapport⁵ blijkt dat er een kloof is ontstaan tussen de 30 jaar oude btw-regels en de digitale realiteit, hetgeen tot twee problemen heeft geleid:

- Suboptimale btw-inning en -controle;
- Buitensporige last en nalevingskosten voor belastingautoriteiten en belastingplichtigen.

Twee belangrijke doelstellingen zijn dan ook het fraudebestendiger maken van het Europese btw-stelsel en het verlagen van de administratieve lasten voor het bedrijfsleven.⁶ Het plan moet worden gezien als een aanvulling op de bestaande Europese wet- en regelgeving, hetgeen is vastgelegd in de Btw-richtlijn⁷ en de Btw-uitvoeringsverordening⁸. Er worden in ViDA drie pijlers onderscheiden:

- 1) Verplichting tot elektronische facturatie (hierna: “e-facturatie”) en digitale rapportage;
- 2) Uitbreiding van de btw-verplichtingen voor exploitanten in de platformeconomie;
- 3) Mogelijkheid voor een *single VAT-registration* in de EU.

¹ Miljoenennota 2023, Kamerstuk 36 200, nr. 1, vergaderjaar 2022-2023.

² EC, ‘Belasting over de toegevoegde waarde’.

³ EC, ‘VAT in the Digital Age’.

⁴ COM(2022) 701 final (ViDA-richtlijn), COM(2022) 703 final (ViDA-verordening) & COM(2022) 704 final (ViDA-uitvoeringsverordening).

⁵ Impact assessment rapport bij COM(2022) 701 final, COM(2022) 703 final en COM(2022) 704 final.

⁶ Van der Doef, Gruson, Merckx & Verbaan 2023, *BTW-bulletin 2023/10*, p. 1.

⁷ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: “Btw-Richtlijn”).

⁸ Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG (hierna: “Btw-Uitvoeringsverordening”).

In deze bijdrage zal de eerste pijler centraal staan. Deze pijler omvat een e-facturatieplicht en een rapportageverplichting van transactionele data voor Business-to-Business (hierna: “B2B”) leveringen en diensten. De geplande inwerkingtreding van dit voorstel is per 1 januari 2028, al is het nog de vraag of dat gehaald gaat worden.⁹ Er zullen in deze bijdrage een aantal aspecten van ViDA worden onderzocht ter beantwoording van de volgende onderzoeksvraag:

Wat zijn de gevolgen van ViDA inzake de e-facturatieplicht en de nieuwe digitale rapportageverplichtingen voor belastingplichtigen en belastingautoriteiten, en hoe scoort het voorstel op noodzakelijkheid, neutraliteit, doelmatigheid, uitvoerbaarheid en flexibiliteit?

Ter beantwoording van de onderzoeksvraag, zal deze bijdrage worden opgebroken in een viertal deelvragen. Elke deelvraag zal uiteengezet worden in een afzonderlijk hoofdstuk en zal worden voorzien van een deelconclusie. In hoofdstuk 2 zal worden stilgestaan bij de achtergrond van het ViDA-voorstel, de aanloop ernaar toe en de evaluatierapporten die voorafgaand aan ViDA zijn gepubliceerd. In hoofdstuk 3 zal in beeld worden gebracht welke EU-lidstaten reeds stappen hebben gezet op het vlak van digitale rapportage en waarvoor zij hebben gekozen. Vervolgens zal er in hoofdstuk 4 worden stilgestaan bij de daadwerkelijke vormgeving van het ViDA-voorstel. In hoofdstuk 5 zal ViDA worden getoetst aan de hand van een op het *Ottawa Taxation Framework* (hierna: “OTF”) gebaseerd raamwerk. ViDA zal hierbij worden getoetst aan vijf criteria: noodzakelijkheid, neutraliteit, doelmatigheid, uitvoerbaarheid en flexibiliteit. Daarnaast doe ik in dit hoofdstuk enkele aanbevelingen om het voorstel op bepaalde punten bij te slijpen. De bijdrage zal worden afgesloten met een conclusie.

Het onderwerp ‘ViDA’ is nog vrij nieuw en is daardoor nog niet uitvoerig beschreven in de (Nederlandse) literatuur. Om die reden is er in deze bijdrage veel gebruik gemaakt van niet-wetenschappelijke internetbronnen, zoals die van dienstverleners op het gebied van e-facturatie (Edicom, Pagero, Sovos en Avalara). Daarnaast is veel informatie afkomstig uit voorstellen en rapporten van de EC en andere overheidsstukken.

Ik heb in deze bijdrage getracht de recente ontwikkelingen zo goed als mogelijk op de voet te volgen. Er gaan echter stemmen op om ViDA met één of zelfs twee jaar uit te stellen en

⁹ Er zijn reeds voorstellen gedaan in het Europees Parlement in de vorm van resoluties om ViDA in zijn geheel met één of twee jaar uit te stellen.

ook de ontwikkelingen in de verschillende EU-lidstaten inzake e-facturatie en digitale rapportage volgen elkaar snel op. Informatie uit deze bijdrage is daardoor mogelijk achterhaald. Tot slot wil ik dit moment aangrijpen om John Gruson bedanken voor de prettige begeleiding en het fijne meedenken bij het schrijven van deze bijdrage.

Hoofdstuk 2: de aanloop

ViDA heeft een aantal doelstellingen. Naast het harmoniseren en vereenvoudigen van de btw-wetgeving alsook de rapportage en afdracht ervan, is het bestrijden van de *VAT Gap* een hoge prioriteit. De EC houdt zich hier al geruime tijd mee bezig.

Het eerste rapport dat inzicht geeft in de totale *VAT Gap* in de EU stamt uit 2009, waarin de periode tussen 2000 en 2006 is onderzocht.¹⁰ De meest recente schatting van de *VAT Gap* is van 2020 en is geschat op €93 miljard,¹¹ verdeeld over de 27 huidige EU-lidstaten.¹² Dit potentieel laat dus het belang zien van het bestrijden van de *VAT Gap*. De deelvraag van dit hoofdstuk luidt daarom als volgt:

Wat is de achtergrond van het ViDA-voorstel inzake e-facturatie en digitale rapportage en hoe is het tot stand gekomen?

2.1 VAT Gap

2.1.1 De totale kloof

Allereerst is het belangrijk op scherp te hebben wat er nu precies wordt bedoeld met de *VAT Gap*. De potentiële btw-opbrengst kan worden uitgedrukt als de C-efficiëntie. Deze maatstaf heeft een waarde tussen 0 en 1 en laat zien welk aandeel van de totale potentiële btw-opbrengst een land daadwerkelijk int.¹³ De EC gebruikt hiervoor de term *VAT Revenue Ratio* (VRR).¹⁴ Wanneer een land een C-efficiëntie heeft van 1 betekent dat dat zij haar volledige belastingpotentieel daadwerkelijk int. Deze C-efficiëntie is opgebouwd uit twee componenten: de *policy gap* en de *compliance gap*.

De *policy gap* duidt de economische inefficiëntie van de btw-heffing aan als gevolg van beleidskeuzes. Hierbij valt te denken aan de uitsluiting van de belastingplicht, het bestaan van vrijstellingen en/of een verlaagd tarief.¹⁵ Het gaat deze bijdrage te buiten om stil te staan bij de *policy gap* en de precieze werking daarvan. De *compliance gap* is het verschil tussen de totale potentiële btw-opbrengst, gegeven de bestaande wet- en regelgeving, en de daadwerkelijk geïnde btw. Dit noemt men ook wel de *VAT Gap*. Er zijn een aantal oorzaken voor het bestaan van een *VAT Gap*. Naast btw-fraude en -ontduiking zijn dit ook administratieve fouten,

¹⁰ EC, 'Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-25 Member States: Report 2009', Luxembourg: Publications Office of the European Union 2021.

¹¹ EC, 'VAT gap in the EU: Report 2022', Luxembourg: Publications Office of the European Union 2022.

¹² Cyprus is uit de schatting gelaten wegens het gebrek aan betrouwbare data.

¹³ Keen 2013, p. 430.

¹⁴ Cnossen 2021, p. 217.

¹⁵ In Nederland kennen we de kleine ondernemersregeling ("KOR") in de zin van art. 25 Wet OB.

faillissementen, financiële insolventie en belastingoptimalisatie. Wanneer alle (rechts)personen de wet- en regelgeving volledig naleven, zou er dus geen *VAT Gap* bestaan.

In 2000 werd de *VAT Gap* geschat op €90,9 miljard in de gehele EU (24 lidstaten). Dit opgelopen tot een recordschatting van €180,8 miljard (26 lidstaten) in 2009. De laatste schatting is van 2020 en komt uit op een *VAT Gap* van €92,7 miljard (27 lidstaten). Hieronder staat een overzicht van het verloop van de *VAT Gap* over een periode van 2000 tot en met 2020.

VAT Gap in Europese Unie & Nederland 2000 – 2020 (in mrd €)

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
EU	90,900	104,500	107,100	108,700	112,300	113,300	106,700	142,971	166,903	180,766	169,433
%	13,00%	14,80%	14,60%	14,70%	14,40%	13,60%	13,40%	14,10%	16,20%	18,10%	13,50%
NL	2,768	2,774	2,378	2,233	1,240	1,064	0,950	0,070	1,629	3,418	2,193
%	9,00%	8,00%	7,00%	6,00%	3,00%	3,00%	2,00%	0,00%	4,00%	8,00%	5,00%
	EU-24*						EU-26**				
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	
EU	171,167	177,220	167,654	159,460	151,530	147,146	137,470	140,042	134,436	92,732	
%	16,00%	16,00%	15,20%	14,03%	12,77%	12,30%	11,20%	11,00%	10,30%	9,10%	
NL	4,563	4,272	4,726	4,248	3,872	2,651	3,191	4,028	4,337	1,714	
%	10,00%	9,00%	10,00%	9,00%	7,94%	5,30%	6,00%	7,10%	6,90%	2,80%	
	EU-27***				EU-28****			EU-27*****			

Noot:

*Cyprus is uitgesloten wegens te ontrouwbaar data.

**Bulgarije en Roemenië zijn toetreden tot de EU per 1 januari 2007.

***Kroatië is toetreden tot de EU per 1 juli 2013.

****Cyprus is toegevoegd aan de data.

*****Verenigd Koninkrijk is uitgetreden uit de EU per 1 februari 2020.

Bron: *VAT Gap reports 2009, 2013 t/m 2022*¹⁶

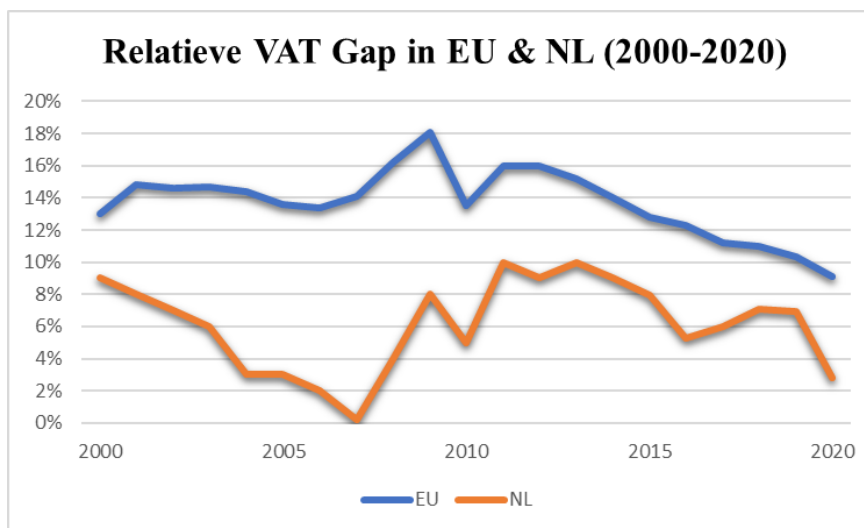
De *VAT Gap*, uitgedrukt in absolute bedragen en omgerekend in euro's, geeft echter een vertekend beeld. De *VAT Gap* in 2020 ligt bijvoorbeeld relatief laag. Dit heeft enerzijds te maken met het vertrek van het Verenigd Koninkrijk uit de EU, die daardoor niet meer is opgenomen in de data,¹⁷ en anderzijds met de fors teruggevallen consumptieve bestedingen als gevolg van de uitbraak van Covid-19.¹⁸ Voor een betrouwbaarder beeld is het daarom raadzaam om te kijken naar de relatieve *VAT Gap*. In de rapporten wordt de *VAT Gap* namelijk ook uitgedrukt als percentage, dat aangeeft welk aandeel van het totale btw-potentieel, gegeven de

¹⁶ Zelf opgemaakt in Excel; gebaseerd op de cijfers uit: VAT GAP reports 2009, 2013 t/m 2022. De absolute bedragen alsook de relatieve percentages veranderen van jaar tot jaar door correcties of nieuwe rekenmethoden. Ik heb getracht telkens de meest recente waarden in scope van de betreffende rapporten te gebruiken.

¹⁷ EC, 'VAT Gap in the EU: Executive Summary 2022', Luxembourg: Publications Office of the European Union 2022, p. 6.

¹⁸ Idem, p. 4.

bestaande wet- en regelgeving,¹⁹ niet wordt geïnd. Er wordt daarmee gecorrigeerd voor de economische conjunctuur, en dus voor schommelingen in de consumptieve bestedingen, alsook voor het aantal betrokken EU-lidstaten in de data.



Bron: VAT Gap reports 2009, 2013 t/m 2022²⁰

2.1.2 Carrouselfraude

Dale, Bouchard en Wolf ontwaren drie soorten btw-fraude, zijnde binnenlandse btw-fraude, fraude met leveringen aan consumenten in andere lidstaten (hierna: “EU-afstandsverkopen”) en de zogenoemde carrouselfraude.²¹ De *VAT Gap* wordt voor het grootste deel veroorzaakt door carrouselfraude.²² Deze vorm van fraude, die wordt gezien als een Belgisch-Nederlandse ‘uitvinding’, stamt al uit de jaren ’80 en werd indertijd ook wel de Antwerpenfraude genoemd.²³ Destijds gold er een verplichte verleggingsregeling voor de invoer-btw op goederen, die vanuit België in Nederland werden ingevoerd.²⁴ Een frauduleuze handelaar kon op die manier btw besparen door drie ondernemingen oprichten: twee BV’s in Nederland en één BVBA in België. Voor de eerste levering van A BV aan B BV werd door A BV btw in rekening gebracht. Deze btw werd teruggevorderd door B BV, terwijl de btw voor diens levering aan C BVBA werd verlegd en derhalve niet verschuldigd was. De goederen werden tot slot weer geleverd door C

¹⁹ In de rapporten van de EC wordt dit aangeduid als de *VAT Total Tax Liability* (“VTTL”). Dit is niet hetzelfde als de *VAT Revenue Ratio* (“VRR”). De policy gap is al uit de VTTL gefilterd.

²⁰ Zelf opgemaakt in Excel; gebaseerd op bovenstaande tabel (zie voetnoot 17).

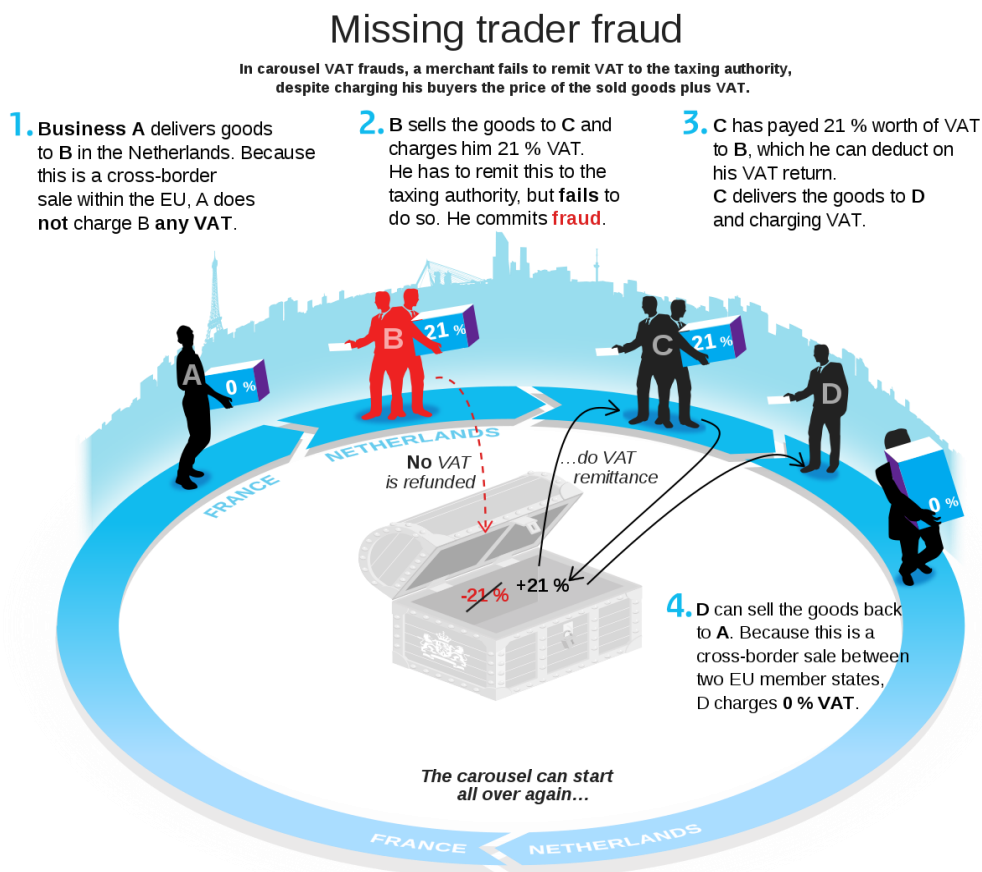
²¹ Bouchard, Dale & Wolf 2020.

²² Ook wel: *missing trader*-fraude.

²³ Wolf 2010, par. 3.2.

²⁴ Sinds 1980 waren fysieke controles afgeschaft in de Benelux en vervangen door een administratief douanedocument genaamd “Benelux 50”.

BVBA aan A BV ter zake waarvan de btw opnieuw was verlegd. Wanneer A BV de verschuldigde btw vervolgens niet afdroeg, ontstond daar een btw-voordeel. Op het moment dat deze fraude werd ontdekt, was de frauduleuze handelaar vaak al ‘geploft’ en van de radar verdwenen. Naar deze schakel wordt ook wel verwezen als de *missing trader*. Tegenwoordig vindt carrouselfraude plaats ná een intracommunautaire levering, waarvoor het nultarief geldt, waarna de verwerper over zijn uitgaande binnenlandse levering geen btw afdraagt.²⁵



Bron: Belastingdienst²⁶

Carrouselfraude werkt vergelijkbaar als de hiervoor beschreven Antwerpenfraude. Ondernemer A uit Frankrijk levert aan ondernemer B in Nederland. Ter zake van deze intracommunautaire levering (hierna: “ICL”) rekent ondernemer A 0% btw in Frankrijk. Ondernemer B geeft de intracommunautaire verwerving (hierna: “ICV”) noch zijn verkoop aan C aan in Nederland. Hij brengt echter wel 21% btw in rekening aan C. Wanneer ondernemer C de btw vervolgens in aftrek brengt, ontstaat er een belastinglekage. In binnenlands verband zou dit niet mogelijk

²⁵ Wolf 2010, par. 6.2.

²⁶ https://www.belastingdienst.nl/btw/btw_aangifte_doen_en_betalen/btw-fraude/btw_carrouselfraude.

zijn, omdat het dan direct zou opvallen dat B fraudeert. Hij zal namelijk aftrekbare btw (hierna: “voorbelasting”) rapporteren ter zake van de verkrijging van A, terwijl hij geen belaste omzet rapporteert ter zake van zijn levering aan C. De Belastingdienst zal in dat geval eerst een vragenbrief uitsturen alvorens zij overgaat op de terugbetaling van het btw-saldo.

Dat btw-fraude in grensoverschrijdend verband gebeurt, is vanwege de vertraging in de rapportage en de ruis in de communicatie tussen belastingautoriteiten. In het geval van een ICL wordt A geacht deze aan te geven onder vermelding van het btw-identificatienummer van B. In de meeste landen is er niet gekozen voor een gelijktijdige aangifte van de ICV in het land waar B is gevestigd.²⁷ Derhalve zal de door A aangegeven ICL moeten worden gecheckt met de reguliere aangifte van B. De Nederlandse Belastingdienst zal pas frauduleuze signalen van B krijgen wanneer vanuit Frankrijk blijkt dat hij goederen geleverd heeft gekregen van A. Het duurt echter even voordat de Opgaaf voor intracommunautaire prestaties (hierna: “Opgaaf ICP”) in Frankrijk is ingediend (i.e. vertraging) en voordat Frankrijk deze informatie heeft gecommuniceerd via het *VAT Information Exchange System* (hierna: “VIES”) met de Nederlandse Belastingdienst (i.e. ruis). Wanneer de Nederlandse Belastingdienst uiteindelijk aanklopt bij B zal hij al zijn ‘geploft’ en is de buit gevlogen.

Ainsworth wijst in zijn bijdrage op de fundamentele reden van carrouselfraude. Hij stelt dat de verwerver in de andere lidstaat geen financiële prikkel heeft om zijn ICV aan te geven.²⁸ In tegenstelling tot een binnenlandse levering hangt er namelijk geen directe btw-aftrek vanaf. Dit is volgens Amand de kracht ten opzichte van andere consumptiebelastingen.²⁹ Doordat de btw in alle schakels van de productie-distributieketen wordt geïnd, en de aftrek van voorbelasting daaraan is verbonden, is de (binnenlandse) btw-heffing relatief fraudebestendig. De onderbreking van de productie-distributieketen bij een levering aan een andere lidstaat laat ruimte voor (carrousel)fraude. Hoewel binnenlandse btw-fraude deels wordt voorkomen door de heffingswijze van de btw, blijft het mogelijk. Belastingplichtigen kunnen namelijk een hogere voorbelasting rapporteren of nalaten een deel van de omzet te rapporteren, wat vaak gebeurt in de vorm van contante betalingen (i.e. zwart geld). Alleen de btw van de laatste schakel raakt dan ‘verloren’. Ondanks de (beperkte) ruimte voor binnenlandse btw-fraude is het in mijn ogen niet verbazend dat de carrouselfraude als grootste probleem wordt ingeschat.³⁰

²⁷ Art. 268 Btw-Richtlijn.

²⁸ Ainsworth 2006.

²⁹ Amand 2023, par. 3.1.

³⁰ Zie par. 2.2.1 (Het definitieve btw-stelsel).

2.2 Ontwikkeling door de tijd

2.2.1 Het definitieve btw-stelsel

Het huidige btw-stelsel in de EU stamt al uit 1967. Het uitgangspunt hierbij is dat consumptie wordt belast in het land van verbruik (hierna: “bestemmingslandbeginsel”). Al snel na het vervallen van de binnengrenzen in 1993 komt de EC met een voorstel voor een definitief btw-stelsel, gebaseerd op een heffing in het land van oorsprong.³¹ Dit voorstel uit 1996 is gestoeld op het uitgangspunt dat lidstaten onderling btw verrekenen, zodat intracommunautaire leveringen op dezelfde manier worden belast als lokale leveringen. Men noemt dit btw-stelsel ook wel het *clearingstelsel*.³² Het blijkt een stap te ver. Het onderlinge vertrouwen tussen lidstaten is namelijk onvoldoende om erop te vertrouwen dat zij elkaars btw zullen innen en onderling zullen verrekenen. Het andere bezwaar is fundamenteeler van aard. Dit blijkt onder andere uit een resolutie van het Europees Parlement (hierna: “EP”) uit 2016, waarin het de volgende overweging formuleert: “...overwegende dat er geen meerderheid kan worden gevonden voor een definitieve btw-regeling die berust op het oorsprongslandbeginsel, omdat in dat geval een sterkere harmonisering van de belastingtarieven nodig zou zijn om zware concurrentievervalsingen te voorkomen”.³³

Met de bovengenoemde overweging doelt het EP op het feit dat het *clearingstelsel* ertoe leidt dat een Nederlandse leverancier in Denemarken kan leveren tegen 21% btw, terwijl de Deense leverancier in eigen land 25% btw in rekening moet brengen. In plaats van de invoering van het definitieve btw-stelsel is het per 1 januari 1993 ingevoerde ‘tijdelijke’ btw-stelsel, dat de figuren ICL en ICV introduceert, van kracht gebleven.³⁴ Dat het huidige stelsel nog steeds als tijdelijk wordt beschouwd blijkt ook uit het feit dat in artikel 402 Btw-Richtlijn is opgenomen dat de huidige wijze van belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten een overgangsregeling betreft.

Dat het tijdelijke btw-stelsel niet bepaald tijdelijk is gebleven, blijkt ook wel uit het feit dat we de figuren ICL en ICV in de btw nog steeds kennen als belastbare feiten. Uit het door de EC gepubliceerde ‘Groenboek over de toekomst van de btw’ uit 2010 blijkt desondanks dat het ‘tijdelijke’ btw-stelsel nog niet naar wens is.³⁵ Het gehanteerde stelsel zou niet langer aan de

³¹ COM(96) 328 final.

³² Wolf 2016, *NTFR 2016/1262*, p. 1.

³³ Resolutie van het Europees Parlement van 24 november 2016 over wegen naar een definitief btw-stelsel en bestrijding van btw-fraude (2016/2033(INI)), p. 2.

³⁴ Richtlijn van de Raad van 16 december 1991 (91/680/EEG) tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van fiscale grenzen, van Richtlijn 77/388/EEG (“Zesde Richtlijn”).

³⁵ COM(2010) 695 final.

behoefden voldoen van de steeds modernere, op technologie gebaseerde diensteneconomie. De toegenomen complexiteit van het btw-stelsel, de snelle maatschappelijke veranderingen, zorgen over onevenredig hoge kosten voor belastingplichtigen én zwaardere belastingadministraties belemmeren de goede werking van de interne markt, zo stelt Van Norden.³⁶ Daarom besluit de EC aan de slag te gaan met een nieuw definitief btw-stelsel, maar dan met het bestemmingslandbeginsel als uitgangspunt.³⁷ Dit kan ook wel worden gezien als het *omgekeerde clearingstelsel*. In plaats van een ICL in het oorsprongsland en een ICV in het bestemmingsland vindt er slechts één belastbaar feit plaats, zijnde de intra-EU levering. Dit zou ertoe leiden dat een in Nederland gevestigde leverancier 25% Deense btw in rekening moet brengen ter zake van zijn levering in Denemarken. Onderlinge verrekening van btw tussen lidstaten blijft hierbij weliswaar vereist.

Aangezien er voor voorstellen op het gebied van (indirecte) belastingen unanimititeit vereist is,³⁸ en het onderlinge vertrouwen tussen lidstaten laag blijkt, zet de EC ook in op alternatieve voorstellen.³⁹ Desondanks krijgt de EC de opdracht mee om de plannen voor het definitieve btw-stelsel te blijven ontwikkelen. Bij wege van de in 2016 verschenen resolutie overweegt het EP het volgende: “...overwegende dat het bestaande btw-stelsel, met name wanneer het door grote ondernemingen wordt toegepast op grensoverschrijdende transacties, gevoelig is voor fraude, strategieën gericht op belastingontwijking, het niet innen van btw als gevolg van insolventie en het onjuist berekenen van de btw; overwegende dat de geraamde „btw-kloof” jaarlijks rond 170 miljard EUR bedraagt en dat betere digitale technologieën beschikbaar komen om deze kloof te helpen dichten.”⁴⁰

Daarbij worden een aantal aanvullende opmerkingen gemaakt. Allereerst wijst het EP op de aanzienlijke verschillen tussen lidstaten wat betreft de *VAT Gap*.⁴¹ Voorts merkt het op dat Europol de totale omvang van de carrouselfraude schat op €40 miljard tot €60 miljard. Het zou daarmee de “meest gebruikte frauduleuze techniek” zijn.⁴² Grofweg 80% van dit bedrag is volgens Europol afkomstig van georganiseerde criminele groepen. Het EP houdt hierbij wel een flinke slag om de arm, omdat alleen data en statistieken uit België en het Verenigd Koninkrijk

³⁶ Van Norden 2016, *NtFR 2016/1945*, p. 1.

³⁷ Wolf 2016, *NtFR 2016/1262*, p. 1-2.

³⁸ Art. 113 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (“VwEU”).

³⁹ Zie par. 2.2.3 (VAT Action Plan).

⁴⁰ Resolutie van het Europees Parlement van 24 november 2016 over wegen naar een definitief btw-stelsel en bestrijding van btw-fraude (2016/2033(INI)), p. 2.

⁴¹ De VAT Gap loopt uiteen van minder dan 5% tot meer dan 40% van de totale btw-opbrengsten.

⁴² Resolutie van het Europees Parlement van 24 november 2016 over wegen naar een definitief btw-stelsel en bestrijding van btw-fraude (2016/2033(INI)), p. 2-3.

daadwerkelijk bruikbaar waren voor de schatting. De schatting is verder gebaseerd op de drie zogenoemde Vertigo-operaties, waarbij een carrouselfraude van in totaal €320 miljoen aan het licht is gekomen.⁴³

Volgend op de resolutie van het EP heeft de EC op 4 oktober 2017 een voorstel ingediend voor het definitieve stelsel,⁴⁴ gevolgd door een aantal technische maatregelen per 25 mei 2018.⁴⁵ Na raadpleging van Het Economisch en Sociaal Comité, consultatie van het EP en onderhandelingen in de ER is er per 4 december 2018 een richtlijn in werking getreden ter harmonisatie en vereenvoudiging van enkele btw-regels.⁴⁶ Het definitieve btw-stelsel is in het hele proces dus opnieuw uitgesteld. Lidstaten lijken nog niet bereid onderling btw te verrekenen. Sindsdien lijkt de EC de weg ingeslagen om het definitieve stelsel voorlopig in de ijskast te zetten⁴⁷ en in te zetten op een sterke harmonisatie en modernisering van het tijdelijke btw-stelsel. De rapportageregels in het kader van ViDA vallen binnen die ambitie.⁴⁸

2.2.2 Alternatieve oplossingen voor btw-fraude

Gegeven het feit dat het nog niet is gelukt om af te stappen van het ‘tijdelijke’ btw-stelsel, zijn er volgens Amand nog drie andere oplossingen om btw-fraude te bestrijden.⁴⁹ De eerste is de oplossing van de ‘gedeelde schuld’, wat is gestoeld op het “wist of had moeten weten”-criterium uit de arresten Kittel en Recolta.⁵⁰ Wanneer een belastingplichtige wist of redelijkerwijs behoorde te weten dat hij onderdeel was van een fraudeketen, mag diens aftrekrecht worden geweigerd. Conform dat arrest is later bepaald dat het ICL-nultarief mag worden geweigerd als een belastingplichtige wist of behoorde te weten dat hij onderdeel was van carrouselfraude.⁵¹ Het is vaste jurisprudentie van het Hof van Justitie dat “had moeten weten” moeten worden opgevat als dat belastingplichtige heeft gehandeld als een ‘bedachtzaam marktdeelnemer’, zodat hij, afhankelijk van het geval, alles heeft gedaan wat van hem mag worden verlangd.⁵²

⁴³ Eurojust, ‘Operation Vertigo: A closer look’, 1 april 2016.

⁴⁴ COM(2017) 567 final, COM(2017) 568 final en COM(2017) 569 final.

⁴⁵ COM(2018) 329 final.

⁴⁶ Richtlijn (EU) 2018/1910 van de Raad van 4 december 2018 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de harmonisatie en vereenvoudiging van bepaalde regels in het btw-stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten.

⁴⁷ Gruson & Verbaan 2018, *BTW-bulletin 2018/11*, p. 5-6.

⁴⁸ Taxence, ‘Uitstel van invoering definitief Europees btw-stelsel’, 2 juni 2022.

⁴⁹ Amand, par. 3.2.2.

⁵⁰ HvJ EG 6 juli 2006, C-439/04 (Kittel) & C-440/04 (Recolta).

⁵¹ O.a. HvJ EU 7 december 2010, C-285/09 (R) & HvJ EU 18 december 2014, C-131/13 (Italmoda).

⁵² O.a. HvJ EU 21 juni 2012, C-80/11 (Mahagében en Dávid), HvJ EU 6 september 2012, C-273/11 (Macsek Gabona), HvJ EU 22 oktober 2015, C-277/14 (PPUH Stehcemp) & HvJ EU 4 juni 2020, C-430/19 (Control Fiscal).

De tweede oplossing is het verzamelen en samenbrengen van transactionele data om btw-fraude in een vroeg stadium op te sporen. Amand verwijst hierbij naar het medio 2019 gelanceerde *Transaction Network Analysis*-instrument.⁵³ Dit instrument, dat wordt beheerd door anti-fraude-experts van Eurofisc,⁵⁴ bieden nationale belastingautoriteiten de mogelijkheid om informatie te cross-checken met data van andere belastingautoriteiten en databases van OLAF en Europol. Ook ViDA kan in deze categorie oplossingen worden geschaard.

Een derde en laatste oplossing een generieke verleggingsregeling voor alle binnenlandse transacties, eventueel met een drempelwaarde. De btw is in dat geval verschuldigd en aftrekbaar bij de afnemer, waardoor carrouselfraude niet langer mogelijk is. Er is immers geen leverancier meer in de productie-distributieketen die alleen af te dragen btw en geen voorbelasting heeft, zodat er géén financiële prikkel bestaat om te rapporteren.⁵⁵ Amand wijst in dit kader op het succes van de lokale verleggingsregeling voor diensten van onderaannemers in de vastgoedsector.^{56,57} Een generieke verleggingsregeling kent echter ook nadelen. In een *working paper* van de EC wordt een generieke verleggingsregeling onderzocht voor alle leveringen vanaf €5.000.⁵⁸ Hierin wordt onder andere geconcludeerd dat het de gefaseerde btw-inning tenietdoet wat juist de kracht is van het btw-stelsel.⁵⁹ De btw-druk zou hierdoor volledig terecht komen in de laatste schakel van de productie-distributieketen, waardoor de potentiële btw-fraude vele malen groter zou zijn dan nu het geval is.

Ook auteurs Merkx, Verbaan en Starckenburg zijn kritisch op een generieke verleggingsregeling.⁶⁰ Hoewel ze het voordeel erkennen dat carrouselfraude ermee kan worden bestreden en heffing in het land van verbruik behouden blijft, zijn er ook risico's. Zo wordt het nog belangrijker na te gaan of de afnemer een ondernemer of consument is en wat de status is van het btw-identificatienummer van de afnemer. Hiervoor zouden periodieke controles moeten worden ingevoerd, die de nalevingskosten voor belastingplichtigen verhogen en meer audits en controles vergen van belastingautoriteiten. Tot slot is de kans groter op een informele economie en betalingen met zwart geld, omdat het frauduleuze btw-potentieel in de laatste schakel groter is én dergelijke consumentenbedrijven vaak minder kennis in huis hebben.

⁵³ EC, 'VAT Fraud: New tool to help EU countries crack down on criminals and recoup billions', 15 mei 2019.

⁵⁴ Eurofisc (2015) is een multilateraal waarschuwingssysteem voor lidstaten in de strijd tegen btw-fraude.

⁵⁵ In de klassieke carrousel zou dat betekenen dat na de ICL van A (FR) naar B (NL) tegen 0% een binnenlandse levering plaatsvindt van B (NL) naar C (NL) ter zake waarvan de btw is verlegd.

⁵⁶ Amand 2023, par. 3.2.2.

⁵⁷ Art. 199, lid 1 sub a Btw-Richtlijn.

⁵⁸ EC, 'Commission Staff Working Paper: Measures to change the VAT system to fight fraud', SEC(2008) 249.

⁵⁹ Idem, p. 41-43.

⁶⁰ Merkx, Verbaan & Starckenburg 2019, par. 4.2.

2.2.3 VAT Action Plan

Aangezien het onderlinge vertrouwen tussen lidstaten onvoldoende blijkt en unanimititeit is vereist voor wijzigingen op het gebied van (indirecte) belastingen, zet de EC gelijktijdig in op het harmoniseren en moderniseren van het bestaande btw-stelsel. Op 7 april 2016 introduceert de EC het *VAT Action Plan*.⁶¹ In dit plan ligt de focus op het moderniseren van het bestaande btw-stelsel op basis van vijf kernpunten, aan welke inmiddels ook opvolging is gegeven:

- 1) Het verwijderen van obstakels voor e-commerce.
- 2) Administratieve vereenvoudiging voor het midden- en kleinbedrijf (hierna: “MKB”) en dan met name voor MKB-bedrijven die intracommunautair handelen.
- 3) Het bestrijden van btw-fraude en de *VAT Gap*:
 - Inzetten op een betere samenwerking tussen belastingautoriteiten binnen de EU en tussen belastingautoriteiten van EU- en non-EU-landen.
 - Inzetten op een efficiëntere administratie en inning van btw.
 - Inzetten op vrijwillige naleving van wet- en regelgeving door het bedrijfsleven.
- 4) Een robuuster gezamenlijk EU btw-gebied.
- 5) Uniformere btw-tarieven.

Het *VAT Action Plan* heeft onder andere geleid tot de introductie van enkele *quick fixes* per 1 januari 2020 ter harmonisatie en vereenvoudiging van de bewijsvoering betreffende de ICL; het verplichtstellen van het btw-identificatienummer van de afnemer voor toepassing van het nultarief; het vereenvoudigen van de regeling voor ‘voorraden op afroep’ en een vereenvoudiging voor ABC-transacties.⁶²

Voorts zijn er per 18 februari 2020 specifieke wetswijzigingen aangenomen om de btw-behandeling voor het MKB te vereenvoudigen, hetgeen heeft geleid tot een geharmoniseerde kleine ondernemersregeling (hierna: “KOR”) in de EU.⁶³ Daarnaast is op 20 december 2018

⁶¹ COM(2016) 148 final.

⁶² Richtlijn (EU) 2018/1910 van de Raad van 4 december 2018 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de harmonisatie en vereenvoudiging van bepaalde regels in het btw-stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten; Verordening (EU) 2018/1909 van de Raad van 4 december 2018 tot wijziging van Verordening (EU) nr. 904/2010 wat betreft de uitwisseling van informatie met het oog op toezicht op de juiste toepassing van de regelingen inzake voorraad op afroep & Uitvoeringsverordening (EU) 2018/1912 van de Raad van 4 december 2018 tot wijziging van de Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 wat betreft bepaalde vrijstellingen voor intracommunautaire handelingen.

⁶³ Richtlijn (EU) 2020/285 van de Raad van 18 februari 2020 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen & Verordening (EU) nr. 904/2010 betreffende de administratieve samenwerking en uitwisseling van inlichtingen voor doeleinden van toezicht op de juiste uitvoering van de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen.

het generieke verleggingsmechanisme in werking getreden,⁶⁴ waarmee lidstaten voor bepaalde goederen en diensten een binnenlandse verleggingsregeling mogen invoeren, mits deze gevoelig zijn voor btw-fraude of ontduiking.⁶⁵

Het *VAT Action Plan* heeft verder nog geleid tot nieuwe regels voor platformverkoop en tot de uitbreiding van de Mini One Stop Shop (hierna: “MOSS”) naar de One Stop Shop (hierna: “OSS”) per 1 juli 2021.⁶⁶ Tot slot is lidstaten per 5 april 2022 de mogelijkheid geboden om een superverlaagd btw-tarief (0%-5%) in te voeren voor bepaalde consumentenleveringen en -diensten,⁶⁷ hetgeen is bedoeld om lidstaten meer flexibiliteit te geven om hun btw-tarieven in te richten. Dit strookt echter niet met de doelstelling om de btw-tarieven in de EU verder te uniformeren.

Deze ontwikkeling kan niet los worden gezien van de aanvullende informatievereisten, onder andere in het kader van de *Directive on Administrative Cooperation 7* (hierna: “DAC7”),⁶⁸ waarin is vastgelegd dat platformexploitanten hun verkoopdata van externe verkopers op hun platform moeten delen met belastingautoriteiten, zodat die data kan worden gebruikt om belastingaangiftes van derden te cross-checken. Belastingautoriteiten van andere EU-lidstaten kunnen deze data onderling opvragen. Op het gebied van betere samenwerking tussen belastingautoriteiten en het vergaren van aanvullende data is ook het *Central Electronic System of Payment information* (hierna: “CESOP”) geïntroduceerd.⁶⁹ Dit pakket stelt financieel dienstverleners⁷⁰ verplicht om betalingsgegevens te delen met de belastingautoriteiten, welke worden opgeslagen in een afzonderlijke CESOP-database. Door de benodigde informatie te raadplegen, kunnen belastingautoriteiten de btw-aangiftes cross-checken met die data.

⁶⁴ Richtlijn (EU) 2018/2057 van de Raad van 20 december 2018 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de tijdelijke toepassing van een veralgemeende verleggingsregeling voor leveringen van goederen en diensten boven een bepaalde drempel.

⁶⁵ Art. 199quater Btw-Richtlijn.

⁶⁶ Richtlijn (EU) 2019/1995 van de Raad van 21 november 2019 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de bepalingen inzake afstandsverkoop en bepaalde binnenlandse leveringen van goederen & Uitvoeringsverordening (EU) 2019/2026 van de Raad van 21 november 2019 tot wijziging van Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 wat betreft door elektronische interfaces gefaciliteerde leveringen van goederen of diensten en de bijzondere regelingen voor belastingplichtigen die diensten voor niet-belastingplichtigen, afstandsverkoop van goederen en bepaalde binnenlandse goederenleveringen verrichten.

⁶⁷ Richtlijn (EU) 2022/542 van de Raad van 5 april 2022 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG en Richtlijn (EU) 2020/285 wat de btw-tarieven betreft.

⁶⁸ Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen.

⁶⁹ Richtlijn (EU) 2020/284 van de Raad van 18 februari 2020 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de invoering van bepaalde voorschriften voor betalingsdienstaanbieders & Verordening (EU) 2020/283 van de Raad van 18 februari 2020 tot wijziging van Verordening (EU) nr. 904/2010 wat betreft maatregelen ter versterking van de administratieve samenwerking om btw-fraude te bestrijden.

⁷⁰ Ook wel: Payment Service Providers (hierna: “PSP”).

In 2020 heeft de EC vervolgens het *Tax Action Plan* gepubliceerd.⁷¹ In dit vlaggenschip is een brede visie neergelegd op het belastingstelsel in de EU, zowel op het gebied van directe als indirecte belastingen, maar ook op het gebied van inning en samenwerking tussen belastingautoriteiten. In dit visiedocument van de EC, het EP en de Europese Raad (hierna: “ER”) worden 25 speerpunten geformuleerd, waaronder de afzonderlijke pijlers van ViDA. Zo ook wat betreft e-facturatie en digitale rapportage.⁷² Het *Tax Action Plan* kan daarmee worden gezien als het startpunt van ViDA. In speerpunt 8 geeft het *Tax Action Plan* overigens ook de aanzet voor de *Directive on Administrative Cooperation 8* (hierna: “DAC8”), waarin wordt getracht de crypto-assets van bedrijven en individuen in kaart te brengen middels een rapportageplicht.⁷³

2.3 Huidige wettelijk kader

2.3.1 Rapportage

De huidige wetgeving met betrekking tot rapportageverplichtingen voor belastingplichtigen is vooral gestoeld op de standaard btw-aangifte.⁷⁴ Een lidstaat kan belastingplichtigen verplichten de aangifte via elektronische weg in te dienen, maar zijn ook vrij om dit op papier toe te staan.⁷⁵ Lidstaten kunnen kiezen voor een één-, twee- of driemaandelijke aangiftetermijn en kunnen soepelere termijnen instellen voor kleine belastingplichtigen, maar niet langer dan één jaar.⁷⁶ Tot slot zijn de lidstaten vrij om een termijn te stellen, waarop de aangifte over het betreffende tijdvak moet worden ingediend tot een maximum van twee maanden.⁷⁷ Naast de btw-aangifte zijn belastingplichtigen verplicht om een Opgaaf ICP in te dienen.⁷⁸ Hierin moet het volgende worden vermeld:

- Het bedrag aan intracommunautaire leveringen;
- Het bedrag aan in andere EU-lidstaten verrichte diensten, ter zake waarvan de btw naar de afnemer is verlegd;
- Het bedrag aan naar het buitenland verplaatste voorraad op afroep (*call-off stock*).⁷⁹

⁷¹ COM(2020) 312 final.

⁷² COM(2020) 312 final, p. 8 (speerpunt 2 inzake het digitale tijdperk), p. 9 (speerpunt 4 inzake e-facturatie) & p. 12 (speerpunt 12 inzake de digitale rapportageplicht).

⁷³ COM(2022) 707 final.

⁷⁴ Art. 250 t/m art. 261 Btw-Richtlijn.

⁷⁵ Art. 250, lid 2 Btw-Richtlijn.

⁷⁶ Art. 252, lid 2 Btw-Richtlijn.

⁷⁷ Art. 252, lid 1 Btw-Richtlijn.

⁷⁸ Art. 262 t/m art. 271 Btw-Richtlijn.

⁷⁹ Art. 262 en art. 264 Btw-Richtlijn.

De betreffende bedragen dienen te worden gerapporteerd per tijdvak, uitgesplitst per (beoogde) afnemer en onder vermelding van diens btw-identificatienummer. Het rapporteren van de ICV is geen vereiste, al hebben lidstaten hiertoe wel de mogelijkheid.⁸⁰ De EC wijst erop dat minder dan de helft van de lidstaten heeft gekozen voor deze verplichting.⁸¹ Ook Nederland heeft er niet voor gekozen om de rapportage van de ICV op te nemen in de Opgaaf ICP.⁸²

De gedachte achter de Opgaaf ICP is dat de optelling van alle intracommunautaire leveringen aan een bepaalde afnemer, uitgedrukt in geld, moet overeenkomen met het door die afnemer opgegeven totaalbedrag aan intracommunautaire verwervingen over die periode in diens reguliere aangifte. De Opgaaf ICP wordt echter gerapporteerd per afnemer gedurende een tijdvak en in één regel aangegeven. Het verschaft dus slechts geaggregeerde data van belastingplichtigen en geen data op transactiebasis. Daarmee is het erg lastig en tijdrovend voor belastingautoriteiten om erachter te komen waar discrepanties vandaan komen.⁸³ Derhalve beschouwt de EC de (gedateerde) Opgaaf ICP onvoldoende effectief om carrouselfraude op te sporen,⁸⁴ hetgeen ook geldt voor de meeste lidstaten.⁸⁵

2.3.2 Facturatie

Er zijn in de Btw-Richtlijn ook verplichtingen opgenomen over de inhoud en vorm van een factuur⁸⁶ en het proces van facturatie⁸⁷. In de Btw-Richtlijn wordt een factuur gedefinieerd als “ieder document of bericht op papier of in elektronisch formaat dat aan de in dit hoofdstuk vastgestelde voorwaarden voldoet.”⁸⁸ De huidige factuurvereisten⁸⁹ zijn:

Algemeen

Vaste factuurvereisten:

- Factuurdatum
- Factuurnummer (opeenvolgend)
- Btw-identificatienummer leverancier
- Naam/adres leverancier

Specifiek

Intracommunautaire levering:

- Btw-identificatienummer afnemer
- Vermelding “ICL 0%”

Exportlevering:

- Vermelding “uitvoer 0%”

⁸⁰ Art. 268 Btw-Richtlijn.

⁸¹ COM(2022) 701 final, p. 4.

⁸² Art. 37a, lid 1 en 2 Wet OB.

⁸³ EC, ‘VAT in the Digital Age: Final Report. Volume 1: Digital Reporting Requirements’, Luxembourg: Publications Office of the European Union 2022, p. 14-15.

⁸⁴ COM(2022), p. 4.

⁸⁵ EC, ‘Commission Staff Working Document: Impact Assessment Report’, SWD(2022) 393 final, p. 29.

⁸⁶ Art. 226 t/m art. 231 Btw-Richtlijn.

⁸⁷ Art. 217 t/m art. 225 Btw-Richtlijn en art. 232 t/m art. 240 Btw-Richtlijn.

⁸⁸ In de zin van art. 218 Btw-Richtlijn.

⁸⁹ Art. 226 Btw-Richtlijn.

- | | |
|--|--|
| - Naam/adres afnemer | Verlegde levering of dienst: |
| - Omschrijving goederen/diensten | - Vermelding “btw verlegd” ⁹⁰ |
| - Datum van de levering/periode van de dienstverrichting | |
| - Belastbaar bedrag | |
| - Btw-tarief | |
| - Btw-bedrag in euro’s (/valuta) | |

De Btw-Richtlijn laat toe dat de factuurvereisten worden vereenvoudigd, mits het factuurbedrag niet hoger is dan €100,- inclusief btw.⁹¹ Op de zogenoemde ‘vereenvoudigde factuur’ hoeven slechts de factuurdatum, de identiteit van de leverancier, een omschrijving van de goederen en/of diensten en het te betalen btw-bedrag te worden vermeld.⁹² De vereenvoudigde factuur mag echter niet worden uitgereikt voor intracommunautaire leveringen, EU-afstandsverkopen of leveringen of diensten waarbij de btw is verlegd naar de afnemer in een andere EU-lidstaat. Verder biedt de huidige wet- en regelgeving de mogelijkheid tot het opstellen en uitsturen van een verzamelfactuur. Het is belastingplichtigen toegestaan een verzamelfactuur op te stellen waarop verschillende leveringen of diensten worden vermeld, mits de btw op die verzamelfactuur binnen één kalendermaand verschuldigd wordt.⁹³

Artikel 218 Btw-Richtlijn vermeldt dat een factuur een “elektronisch formaat” hebben. Sinds 11 augustus 2010 is er in de Btw-Richtlijn een eigen definitie opgenomen voor een elektronische factuur, zijnde “een factuur die de bij deze richtlijn voorgeschreven gegevens bevat, welke in elektronisch formaat is verstrekt en ontvangen.”⁹⁴ Daarvoor werd er slechts een definitie gegeven van het langs elektronische weg verzenden van facturen.⁹⁵ In de huidige Btw-Richtlijn is met betrekking tot elektronische facturatie onder andere vastgelegd dat de “authenticiteit van de herkomst” alsook de “integriteit van de inhoud” moet zijn gewaarborgd tot het einde van de bewaartermijn,⁹⁶ maar ook dat elektronische facturering slechts mogelijk is behoudens aanvaarding door de afnemer.⁹⁷ Dat wil dus zeggen dat een afnemer een elektronische factuur kan weigeren en als hij deze liever fysiek ontvangt.

⁹⁰ Zie in dit kader: HvJ EU 8 december 2022, C-247/21 (Luxury Trust Automobiel).

⁹¹ Art. 220bis Btw-Richtlijn.

⁹² Art. 226ter Btw-Richtlijn.

⁹³ Art. 223 Btw-Richtlijn.

⁹⁴ Huidige art. 217 Btw-Richtlijn.

⁹⁵ Art. 217 Btw-Richtlijn tot 11 augustus 2010.

⁹⁶ Art. 233 Btw-Richtlijn.

⁹⁷ Art. 232 Btw-Richtlijn.

2.4 Het ViDA-voorevaluatierapport

In het op 21 juli 2022 gepubliceerde rapport van de EC (hierna: “het voorevaluatierapport”), bestaande uit vier deelrapporten en een managementsamenvatting, wordt stilgestaan bij de verschillende pijlers van ViDA en de mogelijke invulling ervan.⁹⁸ In deze bijdrage zal alleen worden stilgestaan bij het eerste deelrapport over digitale rapportageverplichtingen.

In het rapport worden twee vormen van digitale rapportageverplichtingen beschreven: periodieke transactiecontroles en doorlopende transactiecontroles.⁹⁹ De huidige btw-inning in de EU is vooral gebaseerd op periodieke belastingcontroles, waartoe onder andere de reguliere btw-aangifte, Opgaaf ICP en de *Standard Audit File for Tax* (hierna: “SAF-T”) behoren. Een aantal EU-lidstaten hebben reeds de stap gezet naar doorlopende transactiecontroles, waartoe *near-* en *real-time-reporting* behoren. Deze instrumenten worden ook wel *digital reporting requirements* (hierna: “DRR”)¹⁰⁰ genoemd.

2.4.1 Varianten

In het voorstel wordt een vijftal varianten beschreven.¹⁰¹ De eerste is het behoud van de status quo (I). Deze variant is opgenomen als uitgangspunt om een vergelijk te kunnen maken met de andere varianten. De tweede variant is de minimale aanbeveling (II). De invoering van een nationaal DRR-systeem wordt daarbij optioneel. Lidstaten met een grote *VAT Gap* wordt aangemoedigd om dit in te voeren en zullen daarbij worden ondersteund door de EC. Zij publiceert daarbij een niet-bindende aanbeveling over de invulling van het DRR-systeem. De derde variant is de minimale aanbeveling plus (III). Naast de optionele invoering van een nationaal DRR-systeem wordt de registratie van transactionele data door belastingplichtigen verplicht. De facto is dit de verplichting van SAF-T, waarbij alle ruwe transactionele data worden verzameld in de digitale rapportagetaal *eXtensible Markup Language* (hierna: “XML”).¹⁰² In varianten I, II en III blijft de Opgaaf ICP gehandhaafd.

De vierde variant is de invoering van een partieel EU-DRR-systeem (IV). De DRR worden verplicht gesteld voor alle intracommunautaire prestaties. Lidstaten kunnen er

⁹⁸ EC, ‘VAT in the Digital Age: Final Report. Volume 1: Digital Reporting Requirements’ (hierna: “ViDA, Vol. 1”), ‘Volume 2: VAT Treatment of the Platform Economy’, ‘Volume 3: Single Place of VAT Registration and Import One Stop Shop’, ‘Volume 4: Consultation Activities’ & ‘Volume 5: Executive Summary’, Luxembourg: Publications Office of the European Union 2022.

⁹⁹ EC, ‘ViDA, Vol. 1’, Luxembourg: Publications Office of the European Union 2022, p. 12.

¹⁰⁰ In deze bijdrage wordt naar ‘doorlopende digitale rapportageverplichtingen’ verwezen met “DRR”.

¹⁰¹ EC, ‘ViDA, Vol. 1’, Luxembourg: Publications Office of the European Union 2022, p. 91-94.

¹⁰² Bomer 2022, par. 3.2.1.

daarnaast voor kiezen om ook een nationaal DRR-systeem in te stellen voor binnenlandse leveringen en diensten. Voor lidstaten die al een DRR-systeem hebben ingevoerd (lees: Italië, Hongarije en Spanje) geldt een overgangsregeling.¹⁰³ De vijfde en laatste variant is de invoering van een volledig geharmoniseerd EU-DRR-systeem (V). Dit houdt in dat lidstaten zullen worden verplicht DRR in te stellen voor zowel intracommunautaire prestaties als voor binnenlandse prestaties. In varianten IV en V komt de Opgaaf ICP te vervallen.

Impactbeoordeling van de vijf varianten rapportageverplichtingen

	CBA: Net impacts (EUR bn, 2023-2032)	Tax control	Benefits from business automation	Data confidentiality	Macro-economic impacts
#1 <i>Status quo</i>	More MS are going to adopt national DRRs over the next decade. This will result in overall positive net impacts, due to the higher VAT revenues more than compensating additional costs for companies	Tax control efficiency and effectiveness is expected to increase with the diffusion of DRRs	The current trend of MS considering the introduction of mandatory e-invoicing would spur further business process automation	The diffusion of DRRs would mean that more transactional data are exchanged; this increases confidentiality risks	Net impacts are too small generate significant macro-economic impacts
	13	+	+ / ++	-	0
#2 <i>Recommendation and Removal</i>	Costs and benefits slightly higher than under #1, due to more widespread diffusion of DRRs	More widespread adoption of DRRs compared to status quo leads to better risk analysis, and improves audit effectiveness and efficiency	Removal of the derogation facilitates adoption of mandatory e-invoicing, spurring more companies to automate (parts) of invoicing, accounting processes, depending on MS choices	More widespread adoption of DRRs compared to status quo increases the risks of malicious attacks on companies' data	Net impacts are too small generate significant macro-economic impacts
	25	0/+	+	+	0
#3 <i>Keep the data with the taxpayers</i>	Compared to DRRs, some savings in administrative burdens; more limited effect on VAT revenue	Audits would become more effective, efficient; no improvements to risk analysis possible	Electronic handling of transactional data may increase automation; benefits from e-invoicing fail to materialise	No data transmitted to TA reduces the surface attack for malicious users; risk of accessing data on the company's premises (especially SMEs) remains	Net impacts are too small generate significant macro-economic impacts
	127 - 143	++	+	--	+
#4A <i>EU DRR - Partial Harmonisation</i>	Costs and benefits increase following the introduction of an EU DRR for intra-EU transactions and a growing adoption for domestic transactions	Adoption of an EU DRR and wider diffusion for domestic transactions lead to better risk analysis, and improves audit effectiveness and efficiency	Electronic handling of transactional data may increase automation; significant benefits (+++) from e-invoicing sub-option	Risks to data confidentiality increase significantly the more fiscal data are stored and exchanged	+0,1% GDP (annual yearly average 2023-2032)
	203 - 231	+++	+	---	++
#4B <i>EU DRR - Full Harmonisation</i>	Costs and benefits increase the most following the application of an EU DRR to intra-EU and domestic transactions	Maximum improvements of risk analysis and audits due to the coverage of both intra-EU and domestic transactions in all MS	Electronic handling of transactional data may increase automation; significant benefits (+++) from e-invoicing sub-option	Risk to data confidentiality increases the most since transactional data are stored and exchanged in all MS	+0,2% GDP (annual yearly average 2023-2032)

Bron: voorevaluatierapport ViDA¹⁰⁴

¹⁰³ Zie par. 4.1.4 (Binnenlandse transacties).

¹⁰⁴ EC, 'ViDA, Vol. 1', Luxembourg: Publications Office of the European Union 2022, p. 140 (tabel 48).

De vijf varianten zijn ieder beoordeeld op basis van verschillende performance-indicatoren, te weten: de extra btw-inkomsten in de aankomende tien jaar; de efficiëntie van belastingcontroles door belastingautoriteiten; de mate van automatisering van administratie- en bedrijfsprocessen; datavertrouwelijkheid én de impact op het BBP.

Opvallend is dat een EU-breed DRR-systeem met e-facturatie in alle opzichten beter scoort dan de alternatieven op basis van de performance-indicatoren, behalve op het gebied van dataveiligheid en/of datavertrouwelijkheid. Dit heeft ermee te maken dat alle gerapporteerde transactionele data wordt opgeslagen in één systeem waar de belastingautoriteiten van alle lidstaten bij kunnen.¹⁰⁵ Binnen de vierde en vijfde variant wordt er stil gestaan bij de mogelijke invulling ervan wat betreft de scope, de frequentie van de rapportage, de rol van clearance, et cetera. Het voorstel over de invulling van een EU-DRR-systeem is als volgt:

1) Belastingplichtigen in scope.

Er wordt voorgesteld om het DRR-systeem te verplichten voor alle voor de btw geregistreerde ondernemers, die niet onder de KOR vallen. Het betrekken van natuurlijke personen en onder de KOR vallende ondernemers in het voorstel zal alleen maar leiden tot onnodig hoge nalevingskosten zonder wezenlijke opbrengst.

2) Transacties in scope.

Het voorstel is slechts bedoeld voor B2B- en Business-to-Government (hierna: “B2G”) transacties. Het toevoegen van Business-to-Consumer (hierna: “B2C”) transacties zou opnieuw zorgen voor hogere nalevingskosten, terwijl de extra btw-opbrengst naar verwachting gering zal zijn. Er wordt aangenomen dat de omvang van B2C-transacties, uitgedrukt in geld, vele malen kleiner is per belastingplichtige. Het wordt niet uitgesloten dat de DRR in de toekomst wordt uitgebreid voor B2C-transacties.

3) Rol van de consument.

Er is in het voorstel geen rol weggelegd voor de consument. Het mag namelijk niet van een consument worden verwacht dat hij een ontvangen factuur moet verifiëren en rapporteren. Ook zou het geen significante voordelen hebben. Bovendien kunnen consumenten e-facturen niet ontvangen of verwerken. Als B2C-transacties in de toekomst worden opgenomen, zal dat niet betekenen dat de consument ook een rapportageverplichting opgelegd krijgt.

¹⁰⁵ Zie par. 4.4 (VAT Information Exchange System).

4) Pre-clearance.

Met pre-clearance wordt bedoeld dat transacties eerst moeten worden voorgelegd aan en goedgekeurd door de belastingautoriteiten alvorens deze wordt uitgestuurd naar de afnemer. In het geval van Italië is het zelfs zo dat de belastingautoriteit de factuur uitreikt aan de afnemer.¹⁰⁶ In Brazilië blijft de leverancier/dienstverrichter daar zelf verantwoordelijk voor, maar moet de factuur wel eerst worden goedgekeurd door de belastingautoriteiten.

Ten opzichte van Spanje en Hongarije blijkt uit de Italiaanse praktijk dat een model met pre-clearance geen noemenswaardige voor- of nadelen heeft opgeleverd. De relatieve toename van de btw-inkomsten alsook de nalevingskosten bleven ongeveer gelijk.¹⁰⁷ In het rapport wordt verondersteld dat lidstaten vrij worden gelaten om te kiezen voor een pre-clearancesysteem voor wat betreft binnenlandse transacties, indien en voor zover deze moeten worden gerapporteerd, maar dat dat dit voor intracommunautaire prestaties niet zal worden toegestaan.

5) Rapportagefrequentie.

De voorgestelde rapportagefrequentie wordt gesteld op een aantal dagen na de transactie. Uit het landenonderzoek is gebleken dat belastingautoriteiten nauwelijks nadelen ervaren ten opzichte van directe rapportage, terwijl het de complexiteit en nalevingskosten voor belastingplichtigen wel verhoogd. Dit geldt met name voor kleine belastingplichtigen.

6) Additionele ondersteuning vanuit belastingautoriteiten.

Door een EU-breed DRR-systeem te introduceren zal de Opgaaf ICP komen te vervallen. Dit zou een deel van de nalevingskosten moeten compenseren. Voorts blijkt uit het rapport dat een vooringevulde btw-aangifte in de toekomst mogelijk wordt geacht.

2.4.2 Kosten-batenanalyse

In het rapport wordt een kosten-batenanalyse uitgevoerd voor drie groepen stakeholders. Er wordt in het rapport een analyse gemaakt van de cijfers van de lidstaten die al een DRR-systeem hebben voor binnenlandse transacties en een inschatting gemaakt van de verwachte kosten en baten van een intra-EU-DRR-systeem¹⁰⁸ over de periode 2023 tot 2032.

¹⁰⁶ Summitto, 'Real-time reporting models compared', 12 november 2021.

¹⁰⁷ EC, 'ViDA, Vol. 1', Luxembourg: Publications Office of the European Union 2022, p. 143.

¹⁰⁸ Met het intra-EU-DRR-systeem wordt het partieel DRR-systeem (vierde variant) bedoeld als beschreven in par. 2.4.1 (Varianten). Dit systeem is overeenkomstig het ViDA-voorstel.

1) Belastingautoriteiten.

De lidstaten met doorlopende digitale rapportageverplichtingen op nationaal niveau tonen effectievere belastingcontroleactiviteiten.¹⁰⁹ Zij hebben de mogelijkheid om transactionele data *real-time* te cross-checken, waardoor er nauwkeurigere risicoanalyses kunnen worden gemaakt. De betreffende lidstaten laten een gemiddelde stijging van de jaarlijkse btw-inkomsten zien van 2,6% tot 3,5% sinds de invoering van de rapportageverplichtingen.¹¹⁰ De implementatiekosten van een nationaal DRR-systeem worden geschat op €6 miljoen tot €70 miljoen per jaar.¹¹¹ De auteurs merken daarbij op dat de jaarlijkse implementatiekosten voor de belastingautoriteiten slechts een fractie zijn van de toegenomen btw-inkomsten.¹¹²

Voor een intra-EU-DRR-systeem worden de jaarlijkse implementatiekosten geschat op een bedrag van tussen de €57 miljoen en €390 miljoen per lidstaat, mede afhankelijk of een lidstaat ook kiest voor een digitale rapportageplicht voor binnenlandse transacties.¹¹³ Het is de verwachting dat de additionele btw-opbrengsten van een DRR-systeem altijd zullen uitstijgen boven de jaarlijkse implementatiekosten, ongeacht de vorm van de nog in te voeren digitale rapportageverplichtingen. Het totaal aan extra btw-inkomsten in de gehele EU op basis van de met ViDA overeenkomende variant, wordt geschat op €12 miljard per jaar.¹¹⁴

2) Binnenlands belastingplichtigen.

De lidstaten met een nationaal DRR-systeem laten zien dat de gemiddelde nalevingskosten voor belastingplichtigen zijn gestegen met €200 tot €500 op jaarbasis voor het MKB en €2.000 tot €15.000 voor grote bedrijven en multinationale ondernemingen (hierna: “MNO’s”).¹¹⁵ Hoewel belastingplichtigen ook administratieve kostenbesparingen kunnen realiseren, zoals verlaagde print- en verzendkosten of lagere arbeidskosten door een hogere mate van automatisering van de bedrijfsprocessen, zullen deze voordelen nooit uitstijgen boven de gestegen nalevingskosten.¹¹⁶ Dit geldt overigens voor alle nationale rapportageverplichtingen, dus ook voor *VAT listings* en SAF-T.

¹⁰⁹ EC, ‘ViDA, Vol. 1’, Luxembourg: Publications Office of the European Union 2022, p. 81.

¹¹⁰ Idem, p. 38.

¹¹¹ Idem, p. 32.

¹¹² Idem, p. 71.

¹¹³ Zie par. 5.5.2 (Budgettaire beheersbaarheid).

¹¹⁴ EC, ‘ViDA, Vol. 1’, Luxembourg: Publications Office of the European Union 2022, p. 74.

¹¹⁵ Idem, p. 61.

¹¹⁶ Idem, p. 74.

De geschatte implementatiekosten voor een intra-EU-DRR-systeem lopen niet sterk uit de pas wanneer die worden vergeleken met de bovengenoemde implementatiekosten voor een nationaal DRR-systeem. De implementatiekosten voor een intra-EU-DRR-systeem worden geschat op tussen de €100 en €500 voor MKB-bedrijven en tussen de €600 en €4.400 voor grote bedrijven en MNO's.¹¹⁷ Daarnaast kunnen belastingplichtigen flinke kostenbesparingen realiseren door het wegvallen van andere rapportageverplichtingen, zoals de Opgaaf ICP. Ook kunnen er in de toekomst mogelijk administratieve kostenvoordelen worden gerealiseerd, bijvoorbeeld middels een vooringevulde btw-aangifte. De toename van de nalevingskosten in de EU van een met ViDA overeenkomstig intra-EU-DRR-systeem worden geschat op €11,3 miljard over de periode van 2023 tot 2032, terwijl de totale administratieve kostenbesparing in de EU over diezelfde periode wordt geschat op €41,4 miljard.¹¹⁸

3) Multinationale ondernemingen.

De huidige rapportageverplichtingen leiden tot een gefragmenteerde btw-administratie bij MNO's. Deze fragmentatiekosten zouden momenteel €1,6 miljard per jaar bedragen in de EU.¹¹⁹ Dit is het gevolg dat lidstaten nu vrij zijn om digitale rapportageverplichtingen in te stellen, waardoor de ene lidstaat werkt met *VAT listings*, de andere met SAF-T en weer een andere lidstaat een systeem van e-facturatie met pre-clearance heeft ingevoerd. Een EU-breed systeem van *real-time* rapportage en e-facturatie zouden deze kosten op de lange termijn moeten verminderen tot €600 miljoen per jaar.¹²⁰ Hieraan zit wel een onzekerheidsmarge verbonden, die afhankelijk is van de mate waarin bedrijven in staat zijn hun bedrijfs- en administratieprocessen te automatiseren en hun digitale infrastructuur te optimaliseren.

Rekenkundig zouden zowel een nationaal DRR-systeem als een intra-EU-DRR-systeem een positief resultaat moeten opleveren, vooral vanwege de toename van de btw-opbrengsten voor lidstaten. Er moet worden opgemerkt dat vooral landen met een grote *VAT Gap* hiervan profiteren. Landen met een kleine *VAT Gap* zullen worden geconfronteerd met dezelfde nalevingskosten voor het bedrijfsleven, maar lagere additionele btw-inkomsten voor de Staat.

¹¹⁷ Zie par. 5.4.2 (Kostenefficiëntie).

¹¹⁸ *Idem*.

¹¹⁹ EC, 'ViDA, Vol. 1', Luxembourg: Publications Office of the European Union 2022, p. 67.

¹²⁰ *Idem*, p. 74.

2.4.3 Instrumenten

Binnen de verschillende rapportageverplichtingen zijn er meerdere instrumenten te gebruiken. De standaardrapportagemiddelen, de periodieke btw-aangifte en de Opgaaf ICP, zijn wettelijk verankerd in de Btw-Richtlijn.¹²¹ Aanvullend kunnen lidstaten eisen dat periodiek alle onderliggende transactionele data wordt gecommuniceerd middels SAF-T.¹²² Nog een stap verder is om te eisen dat belastingplichtigen hun transactionele data direct of nagenoeg direct communiceren, zoals het geval is bij *near-* of *real-time reporting*. Het rapport noemt e-facturatie als meest vergaande stap, waarbij de transactionele data op uniforme wijze wordt weergegeven en opgeslagen alvorens deze (nagenoeg) direct wordt gerapporteerd.

Een kanttekening hierbij is dat e-facturatie feitelijk geen rapportageverplichting is. E-facturatie ziet op de manier waarop transactionele data wordt weergegeven en niet op de manier waarop deze data wordt gecommuniceerd met de belastingautoriteiten. Desondanks wordt e-facturatie in het rapport behandeld als DRR-instrument.

Impactbeoordeling van de DRR-instrumenten

	VAT Listing	SAF-T	Real-time	e-Invoicing
<i>Compliance costs</i>	-	-	--	---
<i>Fragmentation costs</i>	++	++	++	++
<i>VAT revenue</i>	++	++	++	++
<i>Tax control</i>	++	++	++	++
<i>Additional services</i>	+	+	++	++
<i>Administrative burden savings</i>	0	0	0	++
<i>Environmental benefits</i>	0	0	0	+
<i>Business automation</i>	0	0	+	+++
<i>Data confidentiality</i>	-	-	-	--
<i>Fit-for-the-future</i>	0	0	0	+++

Bron: voorevaluatierapport ViDA¹²³

Uit bovenstaande analyse blijkt dat e-facturatie als meest geschikte middel wordt gezien. Met dat instrument wordt overigens niet alleen bedoeld dat elektronische factureren de norm wordt, maar dat er ook (nagenoeg) direct gerapporteerd dient te worden. E-facturatie lijkt met name geschikt voor de stimulering van bedrijfsautomatisering, besparing van administratieve lasten, het minimaliseren van mogelijke menselijke fouten en lijkt bovendien het meest

¹²¹ Zie par. 2.3.1 (Rapportage).

¹²² O.a. Polen, Portugal en Litouwen.

¹²³ EC, 'ViDA, Vol. 1', Luxembourg: Publications Office of the European Union 2022, p. 141 (tabel 49).

toekomstbestendig. De beoordeling is op een aantal punten sterk gebaseerd op een toekomstige vooringevulde btw-aangifte, terwijl het nog maar zeer de vraag is of die er zal komen.

Verder valt op dat e-facturatie slecht scoort op de datavertrouwelijkheid en nalevingskosten. Dat e-facturatie niet goed scoort op de nalevingskosten heeft ermee te maken dat bedrijven veel geld moeten investeren om hun digitale infrastructuur gereed te maken voor het doorlopend uitreiken, ontvangen en verwerken van e-facturen in XML-format. Dat e-facturatie slecht scoort op datavertrouwelijkheid heeft wederom te maken met de centrale opslag van alle transactionele data in één systeem waar alle lidstaten toegang tot hebben. In mijn optiek is dit een nadeel dat inherent is aan een EU-breed DRR-systeem en niet zozeer aan het versturen of ontvangen van elektronische facturen. Er zijn overigens wel beperkende regels waaraan lidstaten zich moeten houden wanneer zij bepaalde informatie willen opvragen.¹²⁴

2.5 Deelconclusie

Sinds het vervallen van de binnengrenzen in de EU in 1993 heeft het btw-stelsel te kampen met het probleem van carrouselfraude. In Nederland speelt dit probleem zelfs al vanaf de jaren '80 met het vervallen van de binnengrenzen in de Benelux en het btw-verleggingsmechanisme dat destijds is ingetreden. In de gehele EU wordt de jaarlijkse carrouselfraude geschat op €40 miljard tot €60 miljard. De controle van de btw-rapportage vindt nu plaats via de Opgaaf ICP en de btw-aangifte. Deze schiet echter tekort.

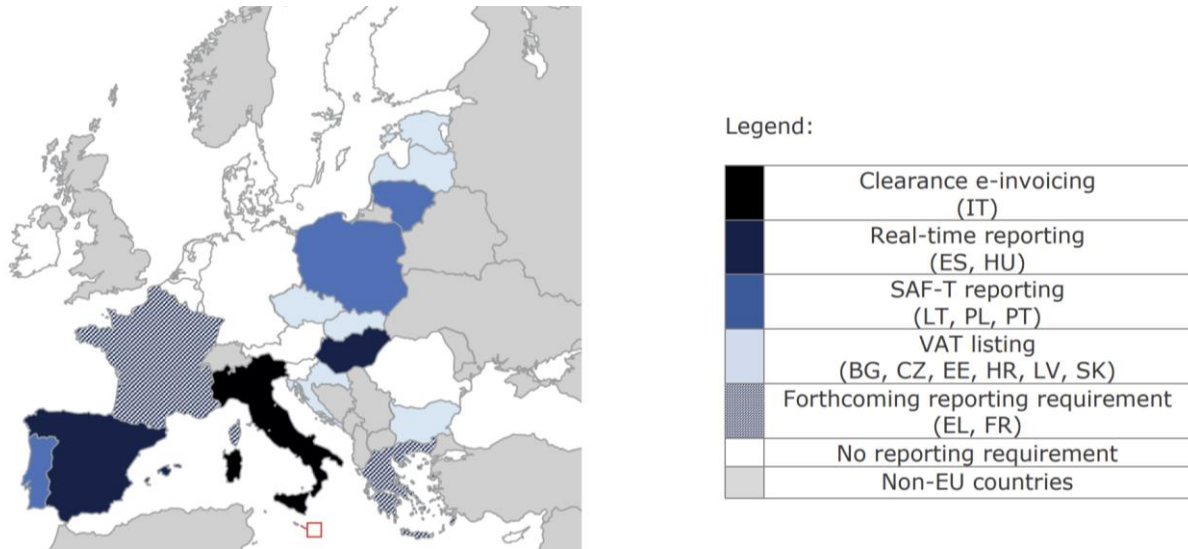
Voor het definitieve btw-stelsel met heffing in het bestemmingsland is tot op heden geen unanieme overeenstemming bereikt tussen de lidstaten. Met het *VAT Action Plan* is ingezet op harmonisatie, vereenvoudiging, nieuwe regels voor e-commerce en uitbreiding van de MOSS tot de OSS. Gelijkzeitig zijn er nieuwe rapportageverplichtingen geïntroduceerd in de vorm van DAC7 en CESOP. In het *Tax Action Plan* is de weg geplaveid voor aanvullende maatregelen, zoals een systeem van doorlopende digitale rapportageverplichtingen. In het voorevaluatierapport zijn er vijf varianten en vier instrumenten van doorlopende rapportageverplichtingen onderzocht. Globaal zal een DRR-systeem resulteren in hogere btw-opbrengsten voor lidstaten, hogere nalevingskosten voor belastingplichtigen met daartegenover administratieve lastenbesparingen en lagere fragmentatiekosten voor MNO's. Er wordt een voorkeur uitgesproken voor een partieel of geharmoniseerd intra-EU-DRR-systeem.

¹²⁴ Zie par. 5.4.3 (Rechtszekerheid en rechtsbescherming).

Hoofdstuk 3: landenonderzoek

In het rapport van juli 2022 hebben de auteurs een beeld geschetst van de EU-lidstaten die reeds, per september 2021, een systeem van digitale rapportage hebben geïntroduceerd. Dat waren destijds 12 lidstaten, zoals hieronder weergegeven.

Reeds bestaande DRR-systemen in de EU



Bron: voorevaluatierapport ViDA¹²⁵

Sinds september 2021 hebben ook landen als Frankrijk, Griekenland, België en Duitsland stappen ondernomen. Nederland lijkt niet voor de troepen uit te willen lopen, zo blijkt onder andere uit een Kamerbrief van Staatssecretaris van Financiën, Marnix van Rij, over de implicaties van het ‘VAT Gap 2022 report’.¹²⁶ In het volgende hoofdstuk zal dieper worden ingegaan op de reeds bestaande DRR-systemen in de EU-lidstaten, voor welke invulling die landen hebben gekozen en hoe het met de ontwikkeling in Nederland staat op het gebied van e-facturatie en digitale rapportage. De deelvraag luidt dan ook:

Welke EU-lidstaten hebben reeds de eerste stappen gezet op het vlak van e-facturatie en digitale rapportage en waar hebben ze voor gekozen?

¹²⁵ EC, ‘ViDA, Vol. 1’, Luxembourg: Publications Office of the European Union 2022, p. 18 (figuur 4).

¹²⁶ Kamerbrief 20 februari 2023 betreffende “Appreciatie VAT Gap 2022 report”.

3.1 E-facturatie voor B2G-transacties

De huidige Btw-Richtlijn schrijft geen verdere vereisten voor met betrekking tot elektronische facturatie dan het waarborgen van de authenticiteit van de herkomst en de integriteit van de inhoud.¹²⁷ De wet- en regelgeving houdt echter niet op bij de Btw-Richtlijn. Er bestaan reeds vereisten omtrent elektronische facturatie bij overheidsopdrachten, waarbij een Europese norm voor elektronische facturatie is vastgesteld.¹²⁸ Aan deze norm is invulling gegeven door middel van de Europese factuurstandaard EN-16931 voor elektronische facturen.¹²⁹ De kernelementen van deze elektronische factuur zijn:

- Proces- en factuurkenmerken;
- Factuurperiode;
- Informatie over de koper en verkoper;
- Informatie over de begunstigde van de betaling (indien van toepassing);
- Informatie over de fiscaal vertegenwoordiger van de verkoper (indien van toepassing);
- Verwijzing naar de order of overeenkomst;
- Leveringsdetails;
- Betalingsinstructies;
- Vermelding van eventuele kortingen of toeslagen;
- Prijs, inclusief een uitsplitsing van de btw.¹³⁰

Sinds 1 januari 2017 zijn centrale overheidsinstanties verplicht e-facturen te kunnen uitreiken, ontvangen en verwerken.¹³¹ Sinds april 2019 zijn ook alle lagere overheden en ondernemers, die aanbesteedde diensten of leveringen verrichten aan overheidslichamen, verplicht gebruik te maken van de elektronische factuurstandaard EN-16931.¹³² In Nederland worden e-facturen door de overheid ontvangen, uitgewisseld en verwerkt via Digipoort.¹³³ Feitelijk bestaat er dus momenteel een verplichting tot e-facturatie voor B2G-transacties en zal ViDA deze verplichting uitbreiden tot (een deel van) de B2B-transacties. Een e-factuur is overigens geen eenvoudige pdf die digitaal wordt verstrekt, ontvangen of verwerkt. Een e-factuur is “een gestructureerde

¹²⁷ Zie par. 2.3.2 (Facturatie).

¹²⁸ Richtlijn 2014/55/EU van het Europese Parlement en de Raad van 16 april 2014 inzake elektronische facturering bij overheidsopdrachten (hierna: “Richtlijn voor e-facturatie”).

¹²⁹ Uitvoeringsbesluit (EU) 2017/1870 van de Commissie van 16 oktober 2017 betreffende de bekendmaking van de referentie van de Europese norm voor elektronische facturering en de lijst van syntaxen overeenkomstig Richtlijn 2014/55/EU van het Europees Parlement en de Raad.

¹³⁰ Art. 6 Richtlijn voor e-facturatie. NB: deze vereisten doen niks af aan de factuurvereisten die zijn vastgelegd in de Btw-Richtlijn (art. 9 Richtlijn voor e-facturatie).

¹³¹ Art. 7 Richtlijn voor e-facturatie.

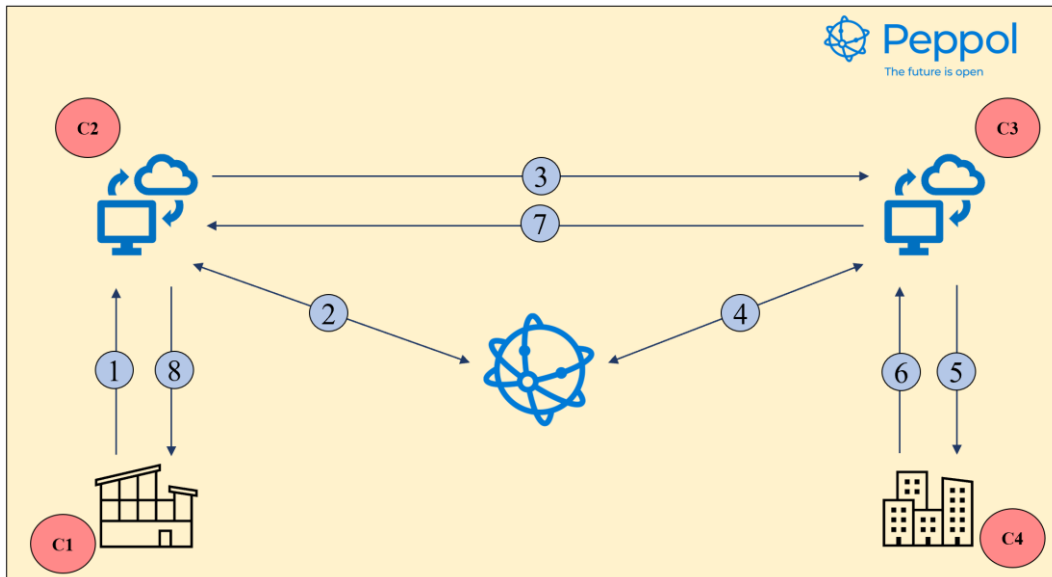
¹³² AvM, ‘EN-16931: weer een nieuwe factuurstandaard voor elektronisch factureren?’, 18 oktober 2017.

¹³³ Edicom, ‘E-facturatie ontwikkelingen in de Benelux: België, Nederland en Luxemburg’, 7 juli 2023.

reeks onderling logisch op elkaar betrekking hebbende termen en de desbetreffende betekenissen daarvan, die de kernelementen van een elektronische factuur specificeren”¹³⁴ (hierna: “semantisch gegevensmodel”), welke wordt weergegeven in “de machineleesbare taal of taalvariant die wordt gebruikt om de in een elektronische factuur vervatte gegevenselementen weer te geven”¹³⁵ (hierna: “syntax”). In ViDA is ervoor gekozen aan te sluiten bij de Europese norm voor e-facturen.¹³⁶ Factuurstandaard EN-16931 wordt voorgeschreven wat betreft semantiek in XML-syntax. De technische aspecten gaan deze bijdrage verder te buiten.

E-facturen kunnen momenteel al wereldwijd worden opgemaakt, verzonden en verwerkt via Pan-European Public Procurement Online (“PEPPOL”). Het PEPPOL-project, dat voortkomt uit een consortium van EU-lidstaten, en per 1 september 2012 is opgericht, is nu een elektronisch platform dat wereldwijd wordt gebruikt voor het uitwisselen van e-facturen. Het PEPPOL-netwerk biedt onder andere facturatiestandaard EN-16931 aan.¹³⁷ De Nederlandse autoriteit op het gebied van e-facturatie is de Nederlandse Peppolautoriteit (hierna: “NPa”).¹³⁸ Het PEPPOL-systeem is gebaseerd op het zogenoemde *4-corner-model*.

Weergave van het PEPPOL *4-corner model*



Bron: NPa¹³⁹

¹³⁴ Definitie van een “semantisch gegevensmodel” volgens art. 2, lid 3 Richtlijn voor e-facturatie.

¹³⁵ Definitie van de “syntax” volgens art. 2, lid 4 Richtlijn voor e-facturatie.

¹³⁶ COM(2022) 701 final, p. 37 (voorstel tot wijziging van art. 218 Btw-Richtlijn per 1 januari 2024).

¹³⁷ PEPPOL BIS Billing 3.0.

¹³⁸ De Nederlandse Peppolautoriteit (NPa), onderdeel van het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, is in Nederland toezichthouder op het PEPPOL-afsprakenstelsel.

¹³⁹ Zelf opgemaakt in PowerPoint; gebaseerd op informatie van de NPa.

Het *4-corner model* komt oorspronkelijk uit de bancaire wereld.¹⁴⁰ Waar het in het traditionele *4-corner model* gaat om betalingen, gaat het bij PEPPOL om de verwerking van facturen. De vier hoeken in PEPPOL staan achtereenvolgens voor de afzender (C1), de dienstverlener van de afzender (C2), de dienstverlener van de ontvanger (C3) en de ontvanger (C4).¹⁴¹ Er zijn externe dienstverleners nodig, omdat het PEPPOL-systeem werkt via zogenaamde *access points*, welke worden beheerd door PSP's. Zij zijn verantwoordelijk voor de beveiliging van de facturatiestromen van en naar hun *access point* en voor de verificatie van de deelnemende ondernemer. Alle aangesloten ondernemers zijn dus geïdentificeerd bij het algemene PEPPOL-platform. Door deze opzet wordt een beveiligd netwerk gegarandeerd en wordt voorkomen dat spookfacturen¹⁴² het netwerk binnenkomen.¹⁴³ De stappen zijn als volgt:

- 1) De leverancier of dienstverlener verzendt de factuurinformatie via zijn boekhoud- of ERP-systeem naar de beheerder van het *access point*.
- 2) Via het *access point* wordt de e-factuur gecommuniceerd met het algemene PEPPOL-platform waar de identiteit van de ondernemer alsook de informatie wordt geverifieerd.
- 3) Na controle wordt de e-factuur via het *access point* verstuurd naar het *access point* van de afnemer.
- 4) Via het *access point* van de afnemer wordt de e-factuur opnieuw gecommuniceerd met het algemene PEPPOL-platform waar de identiteit van de afnemer wordt geverifieerd.
- 5) Na controle wordt de e-factuur verstuurd naar het boekhoud- of ERP-systeem van de afnemer. Hij kan deze automatisch in zijn administratie inladen wanneer hij akkoord is met de op de factuur vermelde gegevens.
- 6) Het akkoord (of de afkeuring) wordt terug gecommuniceerd aan het *access point*.
- 7) Via het *access point* wordt het akkoord (of de afkeuring) terug gecommuniceerd aan het *access point* van de leverancier of dienstverlener.
- 8) Het akkoord (of de afkeuring) wordt automatisch gecommuniceerd met de leverancier of dienstverlener middels diens boekhoud- of ERP-systeem.

¹⁴⁰ M. Rupp, 'The Four Corners Model for Card Payment Security and Key Management', 10 februari 2023.

¹⁴¹ Avalara, 'Peppol, the Four-Corner model and Continuous Transactions Controls', 13 mei 2022.

¹⁴² Spookfacturen zijn valse facturen, die door criminelen worden verstuurd om de vermeende 'afnemer' tot betaling te verleiden (digital trust center, Ministerie van Economische Zaken en Klimaat).

¹⁴³ <https://peppolautoriteit.nl/> (video).

3.2 Lidstaten met een nationaal DRR-systeem

3.2.1 Hongarije

Hongarije kent sinds 1 juli 2018 het zogenoemde *Real-Time Information Reporting* (hierna: “RTIR”) systeem. De begrippen *near-* en *real-time reporting* zijn afkomstig uit het data- en IT-domein. *Real-time reporting* is de directe en continue rapportage van data op het moment dat een transactie plaatsvindt, terwijl *near-time reporting* moet worden gezien als een *snapshot* van historische data, die op een later moment wordt gerapporteerd.¹⁴⁴ Technisch gezien is er dus alleen sprake van *real-time reporting* als er direct bij het uitsturen van de elektronische factuur wordt gerapporteerd. In de EU is dat alleen in Hongarije het geval. De data moeten direct na de transactie worden gerapporteerd zonder menselijke tussenkomst.¹⁴⁵ Daarmee hebben de nationale autoriteiten getracht het bedrijfsleven te bewegen tot meer automatisering van de administratieve bedrijfsprocessen.

Bij de invoering van RTIR zag het systeem er anders uit dan nu. Vóór 1 juli 2018 moest de transactionele data binnen 24 uur worden gerapporteerd in XML-format op het overheidsportaal *Online Számla*. Sindsdien is het verplicht om transacties direct te rapporteren zonder menselijke tussenkomst. Per 1 april 2021 is de scope uitgebreid van alleen binnenlandse B2B- en B2G-transacties van meer dan HUF 100.000 (circa €280) naar ook binnenlandse B2C-transacties, intracommunautaire prestaties, EU-afstandsverkopen en uitvoer.¹⁴⁶ Rapportage is ook verplicht voor vrijgestelde prestaties.

Naast de verbrede scope is ook de drempelwaarde komen te vervallen en heeft de overheid het, met de introductie van versie 3.0 van RTIR, mogelijk gemaakt om de transactionele data te rapporteren middels e-facturatie.¹⁴⁷ Rapportage via e-facturatie is overigens alleen mogelijk voor binnenlandse B2B-prestaties. De afnemer kan in dat geval diens e-factuur zelf ophalen uit *Online Számla*, mits de leverancier/dienstverlener het correcte belastingnummer heeft gebruikt. Tot slot is het vanuit privacyredenen niet mogelijk om persoonlijke data van consumenten te rapporteren. De Hongaarse belastingautoriteiten zullen hier, anders dan wanneer de afnemer een ondernemer is, dus ook geen inzicht in hebben. Boetes voor niet-naleving van de rapportageplicht kunnen oplopen tot maximaal HUF 500.000 (circa €1.600) per transactie.¹⁴⁸

¹⁴⁴ Sigma, ‘Real-Time Data vs. Near-Time Data’, 18 mei 2021.

¹⁴⁵ RSM, ‘Hungarian Real Time Invoice Reporting – what you need to know’, 23 januari 2018.

¹⁴⁶ Pagero, ‘CTC requirements overview: Hungary’, 18 maart 2021.

¹⁴⁷ Sovos, ‘Hungary Expands Real-Time VAT Controls’, 26 november 2020.

¹⁴⁸ Avalara, ‘Hungary real-time invoice reporting’.

3.2.2 Spanje

Sinds 1 juli 2017 is het zogenoemde *Suministro Inmediato de Información* (hierna: “SII”)¹⁴⁹ van kracht. In het ViDA-rapport wordt het SII omschreven als een boekhoudsysteem dat direct aansluit bij de elektronische administratie van de belastingautoriteit.¹⁵⁰ Anders dan het Hongaarse RTIR is de rapportageplicht in het SII-systeem beperkt. De rapportageplicht geldt namelijk alleen voor in Spanje gevestigde en voor de btw geregistreerde ondernemers met een jaaromzet van meer dan €8 miljoen,¹⁵¹ ondernemers met een maandelijks aangifteverplichting en ondernemers die deel uitmaken van een fiscale eenheid voor de btw.¹⁵² Andere belastingplichtigen hebben de keuze om deel te nemen aan het SII-systeem. Door deelname vervallen andere verplichtingen, zoals het indienen van een ‘Opgaaf binnenlandse transacties’ en het indienen van een eind-jaarlijkse btw-aangifte.

Evenals Hongarije geldt de rapportageplicht voor alle B2G-, B2B- en B2C-transacties, zowel binnenlands als intracommunautair.¹⁵³ Er geldt een uitzondering voor B2C-transacties waarvoor de vereenvoudigde factuurregeling wordt toegepast.¹⁵⁴ De transactionele data dient binnen vier dagen na de factuuruitreiking in XML-format te worden gerapporteerd aan het *Agencia Tributaria*, de Spaanse belastingautoriteit. Dit is dus een vorm van *near-time reporting*. De afnemer van een binnenlandse B2B-prestatie moet de transactie ook rapporteren, binnen vier dagen na inboeking van de factuur in de administratie, mits hij is geregistreerd voor btw-doeleinden in Spanje.¹⁵⁵ De transactionele data kan handmatig worden ingediend, maar ook op geautomatiseerde wijze. Hiervoor wordt gebruikt gemaakt van de SOAP Web Service.¹⁵⁶

Spanje heeft onlangs de “*Crea y Crece*”-wet aangenomen, waarin is opgenomen dat zij ernaar streeft e-facturatie verplicht te stellen voor alle binnenlandse B2B-transacties, waaronder die van kleine ondernemingen en zelfstandigen.¹⁵⁷ De transactionele data kan hiermee direct worden gerapporteerd. Hiervoor dient nog wel een derogatie te worden afgegeven door de EC. Boetes voor niet-naleving van de rapportageplicht zijn gesteld op 0,5% van de transactiewaarde met een kwartaalminimum van €300 en een -maximum van €6.000.¹⁵⁸

¹⁴⁹ Vrij vertaald: ‘Immediate Supply of Information’.

¹⁵⁰ EC, ‘ViDA, Vol. 1’, Luxembourg: Publications Office of the European Union 2022, p. 27.

¹⁵¹ In een eerder wetsvoorstel was de drempel gesteld op een jaarlijkse omzet van ten minste €6 miljoen.

¹⁵² Edicom, ‘Elektronische B2B-facturatie in Spanje, steeds dichterbij’, 22 juni 2023.

¹⁵³ EC, ‘ViDA, Vol. 1’, Luxembourg: Publications Office of the European Union 2022, p. 27.

¹⁵⁴ VAT CALC, ‘Spanish mandatory B2B e-invoice delay; Jan 2025 potential date’, 23 augustus 2023.

¹⁵⁵ Marosa, ‘SII – Electronic Submission of Accounting data’.

¹⁵⁶ SOAP (i.e. Simple Object Access Protocol) is een computerprotocol dat wordt gebruikt om XML-bestanden te versturen tussen verschillende softwareapplicaties en wordt ondersteund door de meeste ERP-systemen.

¹⁵⁷ Pagero, ‘Spain has released further information regarding the upcoming B2B mandate’, 20 juni 2023.

¹⁵⁸ Marosa, ‘SII – Electronic Submission of Accounting data’.

3.2.3 Italië

In de EU wordt het DRR-systeem van Italië het meest verstrekkend geacht. Het op 1 januari 2019 geïntroduceerde *Sistema di Interscambio* (hierna: “SDI”) systeem is namelijk een pre-clearancemodel. E-facturen dienen specifiek te worden opgemaakt in *FuturaPA* XML-format en te worden voorzien van een gecertificeerde elektronische signatuur. Vervolgens moet de factuur worden ingediend in het nationale facturatiesysteem SDI, dat wordt beheerd door het *Agenzia delle Entrate*, de Italiaanse belastingautoriteit. Na goedkeuring reikt zij de factuur uit aan de afnemer. Dit geldt voor binnenlandse B2B-, B2C- en B2G-transacties.¹⁵⁹

In scope zijn alle voor btw-doeleinden geregistreerde ondernemers, die in Italië zijn gevestigd, of aldaar een vaste inrichting hebben, met uitzondering van de kleine ondernemers die onder de Italiaanse KOR vallen. In Italië houdt dat in dat belastingplichtigen met een jaarlijkse omzet van minder dan €85.000¹⁶⁰ zijn uitgesloten van de rapportageverplichting.¹⁶¹ Italië is voornemens deze drempel te verlagen tot €25.000 per 1 januari 2024.¹⁶² Sinds 1 juli 2022 strekt de rapportageverplichting zich, voor wat betreft de transacties, uit tot alle B2B- en B2G-transacties en de binnenlandse B2C-transacties waarvoor een wettelijke facturatieplicht geldt¹⁶³ én gevallen waarin de afnemer verzoekt om een factuur. De rapportageplicht geldt dus ook voor intracommunautaire prestaties, in- en uitvoer. Aangezien een consument niet in staat is om een e-factuur te ontvangen, dient er een aanvullende traditionele factuur te worden opgemaakt.¹⁶⁴

Vanwege de e-facturatieplicht voor binnenlandse transacties, wordt er onderscheid gemaakt in de rapportagewijze. In het geval van binnenlandse transacties heeft de Italiaanse belastingautoriteit de rol op zich genomen om de facturen uit te reiken. Voor grensoverschrijdende transacties is de belastingplichtige daar zelf verantwoordelijk voor. Er geldt in dat geval dus ook geen pre-clearance. De transactionele data van die transacties moet worden gerapporteerd op SDI binnen vier werkdagen, handmatig, via SOAP Web Service of via SFTP.¹⁶⁵ Inkopen van buiten Italië gevestigde ondernemers door Italiaanse belastingplichtigen moeten worden gerapporteerd aan de hand een zogenoemde *self-invoice*.¹⁶⁶

¹⁵⁹ VAT CALC, ‘Italy SDI e-invoicing: July 2022 major changes’, 9 mei 2022.

¹⁶⁰ Vóór 1 januari 2023 bedroeg deze drempel €65.000. Op 20 februari 2023 heeft de EC een derogatie afgegeven om de drempel met terugwerkende kracht tot 1 januari 2023 te verhogen tot €85.000.

¹⁶¹ Pagero, ‘EU Council approves Italy’s request to increase the VAT exemption threshold’, 10 maart 2023.

¹⁶² Sovos, ‘E-invoicing Italy: All you need to know’.

¹⁶³ In het geval van een vereenvoudigde factuur (B2C) geldt geen rapportageverplichting.

¹⁶⁴ Avalara, ‘Italy Sistema di Interscambio (SdI) real-time e-invoices’.

¹⁶⁵ SFTP (i.e. Secure File Transfer Protocol) is vergelijkbaar met SOAP Web Services.

¹⁶⁶ L. van de Leur, ‘Overzicht Italiaanse E-Invoicing regelgeving’, 9 november 2021.

Na ontvangst van de inkoopfactuur dient de Italiaanse afnemer een van een externe signatuur voorziene *self-invoice* te rapporteren aan de belastingautoriteiten in XML-format. Boetes voor niet-naleving van de e-facturatie- en rapportageplicht zijn gesteld op €2 per transactie met een maandmaximum van €400.¹⁶⁷ Wanneer de dat alsnog wordt gerapporteerd binnen 15 dagen na het verstrijken van de deadline, wordt de boete gehalveerd. Alle via SDI gerapporteerde transactionele data wordt tien jaar bewaard door de Italiaanse belastingautoriteiten.¹⁶⁸

3.3 Lidstaten met een DRR-systeem in de pijplijn

3.3.1 Polen

Sinds 1 januari 2022 heeft Polen een DRR-systeem op basis van vrijwilligheid. Op 1 juli 2024 moet het definitieve DRR-systeem in werking treden voor alle in Polen geregistreerde belastingplichtigen die aldaar zijn gevestigd of een vaste inrichting hebben.¹⁶⁹ De transactionele data wordt gerapporteerd aan de belastingautoriteiten via het overheidsplatform *Krajowy System e-Faktur* (hierna: “KSeF”). Wanneer het KSeF-systeem volledig in werking is getreden, zal de SAF-T verplichting komen te vervallen. Polen streeft (of streefde) naar een pre-clearancesysteem, maar lijkt de ontwikkelingen omtrent ViDA momenteel af te wachten.

3.3.2 Frankrijk

Frankrijk heeft op 7 oktober 2022 een Besluit gepubliceerd over hoe hun DRR-systeem eruit moet komen te zien.¹⁷⁰ Hierin is de gefaseerde inwerkingtreding van een e-facturatie- en digitale rapportageplicht beschreven, waarbij e-facturen gerapporteerd dienen te worden via het nationale facturatieportaal Chorus Pro.¹⁷¹ Belastingplichtigen kunnen hun e-facturen zelf uitreiken en (handmatig) te rapporteren in Chorus Pro of dit uitbesteden aan zogenoemde PDP-providers.^{172, 173} Dit zijn toegelaten aanbieders, die e-facturen valideren, archiveren en uitreiken aan de afnemer en daarbij veelal gebruikmaken van een EDI-verbinding.¹⁷⁴ Deze vormgeving heeft wat weg van de PEPPOL-*access points*.

¹⁶⁷ Pagero, ‘SDI: All about the Italian cross-border e-invoicing mandate’, 19 januari 2022.

¹⁶⁸ Edicom, ‘Elektronische facturering in Italië’, 22 maart 2021.

¹⁶⁹ Edicom, ‘Polen: B2B e-facturatie via het KSeF-platform’, 11 mei 2023.

¹⁷⁰ EC, ‘eInvoicing in France’.

¹⁷¹ Edicom, ‘Status van B2B elektronische factuur in Frankrijk’, 31 mei 2022.

¹⁷² PDP staat voor *Partner Dematerialization Platform*.

¹⁷³ Edicom, ‘PDP for Electronic Invoicing in France’, 4 juli 2023.

¹⁷⁴ EDI (i.e. Electronic Data Interchange) is de digitale koppeling die zorgt voor de elektronische uitwisseling van gegevens. Dit is een expliciet genoemde technologie om de authenticiteit van de herkomst en de integriteit van de inhoud van elektronische facturen te waarborgen (art. 233, lid 2 sub b Btw-Richtlijn).

De e-facturatieplicht zal uitsluitend van toepassing zijn op binnenlandse B2B- en B2G-transacties.¹⁷⁵ De digitale rapportageverplichting zal gaan gelden voor zowel binnenlandse als grensoverschrijdende B2G-, B2B- en B2C-transacties. Voorts is Frankrijk voornemens belastingplichtigen te verplichten hun ICV te rapporteren middels een *self-invoice*. Frankrijk heeft onlangs aangekondigd dat de betreffende stappen voorlopig zullen worden uitgesteld.¹⁷⁶ Frankrijk was overigens van plan om een systeem van pre-clearance in te voeren,¹⁷⁷ maar is daar later vanaf gezien vanwege de hoge implementatiekosten en het voorgenomen verbod ervan in het ViDA-voorstel.¹⁷⁸

3.3.3 Overige lidstaten

Andere EU-lidstaten die bezig zijn met een DRR-systeem zijn België, Griekenland, Duitsland, Portugal, Roemenië¹⁷⁹ en Litouwen. Zo heeft België onlangs een voorstel voor een e-facturatie- en digitale rapportageplicht aangekondigd dat lijkt op die van Frankrijk.^{180, 181} Het laatste nieuws is afkomstig uit Duitsland. De EC heeft namelijk op 27 juli 2023 een derogatie verleend aan Duitsland om een e-facturatie en rapportageplicht in te voeren per 1 januari 2026.¹⁸² Echter, ook Duitsland heeft diens plannen voor onbepaalde tijd uitgesteld.¹⁸³

3.4 Plannen van Nederland

Op 13 januari jongstleden is door het Ministerie van Financiën (hierna: “MinFin”) een beslisnota gepubliceerd over de appreciatie van het *VAT Gap* rapport en het ViDA-voorstel.¹⁸⁴ De appreciatie van het kabinet inzake het ViDA-voorstel luidt weliswaar “positief”, maar er worden wel enkele kanttekeningen geplaatst met betrekking tot de uitvoerbaarheid, inhoud, proportionaliteit, noodzaak en dataveiligheid.

¹⁷⁵ VAT CALC, ‘France B2B e-invoicing & B2C e-reporting delayed at least 1 year’, 28 juli 2023.

¹⁷⁶ Pagero, ‘Commencement of France electronic invoice mandate postponed’, 2 augustus 2023.

¹⁷⁷ Bomer 2022, par. 3.3.

¹⁷⁸ Zie par. 4.2.1 (Geen pre-clearance).

¹⁷⁹ De EC heeft op 27 juli 2023 een derogatie afgegeven aan Roemenië voor een nationaal DRR-systeem.

¹⁸⁰ Edicom, ‘België gaat B2B elektronische facturatie verplicht stellen’, 7 maart 2023.

¹⁸¹ Vanaf 1 juli 2024 voor alle belastingplichtigen met een jaaromzet van meer dan €9 miljoen; vanaf 1 januari 2025 voor alle belastingplichtigen met een jaaromzet voor alle belastingplichtigen met een jaaromzet van meer dan €700.000 en vanaf 1 juli 2025 voor alle belastingplichtigen.

¹⁸² Pagero, ‘Germany has been officially approved implement e-invoicing in the B2B sector’, 28 juli 2023.

¹⁸³ VAT CALC, ‘Germany 2026 B2B real-time e-invoicing; draft law published’, 27 juli 2023.

¹⁸⁴ MinFin, ‘BNC-fiche betreffende btw-regels in het digitale tijdperk en bespreking VAT gap’ (hierna: “Fiche betreffende btw-regels in het digitale tijdperk”), 13 januari 2023.

In de beslisnota wordt te kennen gegeven dat de rapportageverplichtingen in Nederland pas kunnen worden ingevoerd nadat het ondersteunende automatiseringssysteem operationeel is. Dat zou naar verwachting twee tot drie jaar in beslag nemen.¹⁸⁵ Daarnaast zou er nog een uitvoeringsonderzoek moeten worden gedaan bij de Belastingdienst naar de handhaafbaarheid, personele gevolgen en impact op de ICT-systemen. Een zogenoemde *quick scan* wordt op korte termijn echter niet mogelijk geacht. Kijkend naar het IT-landschap van de Belastingdienst, vermoedt Gruson dat Nederland een inwerkingtredingsdatum van 1 januari 2028 waarschijnlijk niet zal halen en dus uitstel zal aanvragen.¹⁸⁶

Wat betreft de inhoud wordt er getwijfeld over de tweedagetermijn waarin de e-factuur moet worden uitgereikt. In de nota wordt onderstreept dat ondernemers ruimte moeten houden hun bedrijfsprocessen naar eigen wens in te richten. Bovendien wordt getwijfeld over de verhouding tussen de tweedagetermijn en het nagestreefde doel, namelijk het bestrijden van fraude. In bredere zin maakt het MinFin zich zorgen over de proportionaliteit van de voorstellen: “Het kabinet is voorstander van een digitaal rapportagesysteem voor intracommunautaire transacties, mits een dergelijk systeem daadwerkelijk structureel de administratieve lasten voor ondernemers verlicht en de fraudebestrijding beter ondersteunt.”¹⁸⁷

Tot slot zijn er kanttekeningen geplaatst betreffende de dataveiligheid en noodzaak. In de beslisnota wordt dataveiligheid beschreven als “een fundamenteel aspect dat gewaarborgd moet zijn in het gehele traject van de ondernemer naar ede eigen lidstaat en uiteindelijk het vernieuwde Europese VIES en andere lidstaten.”¹⁸⁸ Wat betreft de noodzaak wordt er verwezen naar de appreciatie van het *VAT Gap* rapport. Hierover is een afzonderlijke brief verstuurd aan de Tweede Kamer.¹⁸⁹ In de brief wordt benadrukt dat de *VAT Gap* in Nederland in 2020 ‘slechts’ €1,7 miljard bedroeg van het totaalbedrag van €93 miljard in de hele EU.¹⁹⁰ De compliance gap in Nederland is met 2,8% relatief laag ten opzichte van het EU-gemiddelde van 9,1%. “Met een dergelijk laag btw-gat is het maar de vraag of er voor Nederland zelf nog veel winst is te behalen met het verder dichtend van het btw-gat,” zo wordt geconcludeerd in de appreciatie van het *VAT Gap* rapport.¹⁹¹ De noodzaak voor e-facturatie en digitale rapportage lijkt daarmee minder groot in vergelijking tot andere EU-lidstaten.

¹⁸⁵ Idem, p. 2.

¹⁸⁶ Gruson 2023, NLF 2023/0347.

¹⁸⁷ MinFin, ‘Fiche betreffende btw-regels in het digitale tijdperk’, 13 januari 2023, p. 3.

¹⁸⁸ Idem, p. 3.

¹⁸⁹ Kamerbrief 20 februari 2023 betreffende “Appreciatie VAT Gap 2022 report”.

¹⁹⁰ Dit is overigens de compliance gap. Zie: par. 2.1 (VAT Gap).

¹⁹¹ MinFin, ‘Appreciatie VAT in the digital age, DAC8 en rapport VAT gap 2022’, 9 december 2022, p. 4.

3.5 Deelconclusie

E-facturatie is niet nieuw in de Europese wet- en regelgeving. Sinds 1 januari 2017 is het belastingplichtigen verplicht bij overheidsopdrachten e-facturen uit te reiken en te kunnen verwerken. Hiervoor wordt de Europese facturatiestandaard EN-16931 toegepast, waarbij ViDA zal aansluiten. Voor het uitreiken van e-facturen is het PEPPOL-netwerk ontwikkeld. Deelnemende partijen moeten hiervoor zijn geverifieerd. Externe providers, die beschikken over een *access point*, zijn hiervoor verantwoordelijk.

Sinds enkele jaren hebben de eerste EU-lidstaten een nationaal DRR-systeem geïmplementeerd. Italië, Hongarije en Spanje lopen daarin voorop. Polen volgt op de voet. Het valt op dat de rapportageplicht in Italië, Hongarije én Spanje verder strekken dan de scope van ViDA. In de drie landen zijn ook de B2C-transacties opgenomen in de rapportageplicht, al dan niet in beperkte vorm. Verder zijn ook de intracommunautaire prestaties en uitvoer opgenomen in de rapportageplicht. Voorlopig is Italië het enige land dat ook een e-facturatieplicht heeft, inclusief een pre-clearance. Rapportage van de ICV in Italië geschiedt aan de hand van een *self-invoice*. Ook Spanje onderzoekt momenteel een e-facturatieplicht. De ontwikkelingen zijn dus in volle gang, maar sinds de EC het ViDA-voorstel heeft gepubliceerd, lijken de meeste landen de pauzeknop te hebben ingedrukt.

Nederland staat nog in de kinderschoenen wat betreft e-facturatie en digitale rapportageverplichtingen. Dit wordt deels veroorzaakt door de beperkte personele capaciteit en de IT-problemen bij de Belastingdienst, hetgeen ook blijkt uit de zorgen die het kabinet heeft geuit over de ingangsdatum van 1 januari 2028. Een andere oorzaak is gelegen in de relatief kleine *VAT Gap* in Nederland en de mindere noodzaak om verstrekkende maatregelen te treffen deze verder te verkleinen.

Hoofdstuk 4: het voorstel

Op basis van het voorevaluatierapport van 21 juli 2022 en op basis van een consultatie¹⁹² heeft de EC op 8 december 2022 het definitieve ViDA-voorstel gepubliceerd. Het voorstel beschrijft een tijdpad van 1 januari 2024 tot 1 januari 2028, de datum dat het volledige voorstel in werking moet zijn getreden. Onlangs, op 20 juni 2023, heeft het EP naar de voorstellen van de EC gekeken en zijn er 251 amendementen ingediend tot aanpassing van de voorstellen.¹⁹³ Aangezien de exacte invulling van ViDA nog in nevelen is gehuld, zal in dit hoofdstuk de volgende deelvraag centraal staan:

Hoe is het ViDA-voorstel inzake e-facturatie en digitale rapportage vormgegeven?

4.1 Reikwijdte

4.1.1 Intracommunautaire transacties

Het voorstel van de EC is opgeknipt in aanpassingen van de wettekst per 1 januari 2024, 1 januari 2025, 1 januari 2026 en 1 januari 2028.¹⁹⁴ De grootste veranderingen wat betreft de reikwijdte van het voorstel zullen ingaan per 1 januari 2028. Vanaf die datum zal, als het voorstel het geplande tijdpad aflegt, artikel 262, lid 1 Btw-Richtlijn als volgt komen te luiden: *“Every taxable person identified for VAT purposes shall submit to the Member State in which that person is established or identified for VAT purposes the following data on each supply and transfer of goods carried out in accordance with Article 138, on each intra-Community acquisition of goods in accordance with Article 20 and each supply of a service that is taxable in a Member State other than that in which the supplier is established.”*^{195, 196}

Het voorstel ziet dus op de (fictieve) ICL, (fictieve) ICV en diensten die zijn belast in een andere lidstaat dan waar de dienstverrichter is gevestigd. De reikwijdte wat betreft belastingplichtigen omvat alle voor de btw geregistreerde ondernemers. Kleine ondernemers die onder de KOR vallen, kunnen worden ontheven van de rapportageverplichtingen.¹⁹⁷ De digitale rapportageverplichtingen zullen namelijk per 1 januari 2028 in de plaats treden van de Opgaaf ICP, waarvoor kleine ondernemers nu ook al kunnen worden uitgesloten. De wettelijke bepaling die kleine ondernemers kan ontzien van enkele administratieve verplichtingen blijft

¹⁹² Feedback van 20 januari 2022 t/m 5 mei 2022 door burgers, bedrijven en brancheverenigingen.

¹⁹³ EP, ‘AMENDMENTS 88 – 251 amending Directive 2006/112/EC as regards VAT rules for the digital age’, 2022/0407(CNS), 20 juni 2023.

¹⁹⁴ COM(2022) 701 final, p. 35-38 (2024), p. 38-49 (2025), p. 49 (2026) en p. 49-53 (2028).

¹⁹⁵ COM(2022) 701 final, p. 50-51 (voorstel tot wijziging van art. 262, lid 1 Btw-Richtlijn per 1 januari 2028).

¹⁹⁶ In art. 262 Btw-Richtlijn zijn momenteel de verplichtingen opgenomen omtrent de Opgaaf ICP.

¹⁹⁷ Op grond van art. 272, lid 1 sub d Btw-Richtlijn.

namelijk onveranderd. Belastingplichtigen zullen de transactionele data voor iedere individuele transactie in scope moeten rapporteren binnen twee werkdagen na het uitsturen van de e-factuur of nadat deze uitgestuurd had moeten worden.¹⁹⁸

Er moet worden opgemerkt dat artikel 262 Btw-Richtlijn valt onder Titel XI hoofdstuk 6 Btw-Richtlijn betreffende de rapportageverplichtingen. Verplichtingen inzake facturatie alsmede e-facturatie zijn opgenomen in Titel XI hoofdstuk 3 Btw-Richtlijn. Dat roept de vraag op of de reikwijdte hetzelfde is voor e-facturatie als voor de rapportageverplichtingen. Ook in de literatuur komt die vraag naar voren.¹⁹⁹ Vanaf 1 januari 2028 zal artikel 222 Btw-Richtlijn, als het wetsvoorstel als zodanig wordt aangenomen, als volgt komen te luiden: “*For supplies of goods carried out in accordance with the conditions specified in Article 138 or for supplies of goods or services for which VAT is payable by the customer pursuant to Articles 194 and 196, an invoice shall be issued no later than 2 working days following the chargeable event.*”²⁰⁰

In zowel artikel 222 Btw-Richtlijn als in artikel 262 Btw-Richtlijn is een termijn opgenomen van twee werkdagen. Dat betekent dat de transacties in scope binnen twee werkdagen moeten zijn gefactureerd en dat de transactionele data binnen twee werkdagen moet zijn gerapporteerd. In beide bepalingen is de ICL opgenomen. Hiervoor zal e-facturatie dus worden verplicht alsook de digitale rapportage van de transactionele data. De ICV is logischerwijs alleen opgenomen in artikel 262 Btw-Richtlijn. Voor de verkrijging hoeft immers niet te worden gefactureerd. De transactionele data met betrekking tot de ICV moet wel worden gerapporteerd, zodat deze data in de ene EU-lidstaat kan worden gematcht met de rapportage van de ICL door de leverancier in de andere EU-lidstaat.

4.1.2 Discrepantie tussen de reikwijdtes?

In de literatuur is er een discussie naar voren gekomen wat betreft de reikwijdtes van de verplichting tot e-facturatie en van digitale rapportage. In het voorstel voor artikel 222 Btw-Richtlijn wordt gesproken van “*goods or services for which VAT is payable by the customer pursuant to Articles 194 and 196*”. In artikel 262 Btw-Richtlijn wordt gesproken van “*supply of a service that is taxable in a Member State other than that in which the supplier is established*”. Aan de hand van twee voorbeelden schetsen Van der Doef, Gruson, Merckx en Verbaan een mismatch die ontstaat tussen de scope van e-facturatie enerzijds en digitale

¹⁹⁸ Art. 263, lid 1 Btw-Richtlijn (per 1 januari 2028).

¹⁹⁹ Beekers & Smeets 2023, *MBB 2023/19*, par. 5.2.

²⁰⁰ COM(2022) 701 final, p. 50 (voorstel tot wijziging van art. 222 Btw-Richtlijn per 1 januari 2028).

rapportage anderzijds.²⁰¹ In het eerste voorbeeld schetsen zij een door een Nederlandse ondernemer verrichte dienst in België aan een Duitse afnemer. In dat geval is er géén sprake van een verlegde dienst op grond van artikel 194 Btw-Richtlijn, omdat de Duitse afnemer geen btw-registratie heeft in België, hetgeen ertoe zou leiden dat de verplichting tot e-facturatie op grond van artikel 222 Btw-Richtlijn niet van toepassing is. Tegelijkertijd zou er wel digitaal moeten worden gerapporteerd op grond van artikel 262 Btw-Richtlijn.

Beekers en Smeets²⁰² wijzen er echter op dat artikel 262, lid 1 sub c Btw-Richtlijn per 1 januari 2025 als volgt zal komen te luiden: “*the taxable persons, and the non-taxable legal persons identified for VAT purposes, to whom that taxable person identified for VAT purposes has supplied goods or services, other than goods or services that are **exempted from VAT** in the Member State where the transaction is taxable, for which the recipient is liable to pay the tax pursuant to Articles 194 and 196.*”²⁰³ Beekers en Smeets stellen derhalve vast dat een dergelijke situatie ertoe leidt dat er géén digitale rapportage hoeft plaats te vinden en er dus ook niet elektronisch gefactureerd hoeft te worden.

Die conclusie durf ik echter niet te trekken. Door de verandering van artikel 262, lid 1 sub c Btw-Richtlijn per 1 januari 2025 in acht te nemen, ontstaat de situatie dat de betreffende dienst in bovenstaand voorbeeld wel digitaal gerapporteerd moet worden op grond van artikel 262, lid 1 Btw-Richtlijn, maar dat het dataveld (“*following data*”), namelijk de identiteit van de afnemer aan wie de btw is verlegd, niet beschikbaar is. Van der Doef, Gruson, Merckx en Verbaan stellen daarom voor om de wettekst van het ViDA-voorstel inzake artikelen 222 en 262 Btw-Richtlijn zodanig te wijzigen dat deze onduidelijkheid wordt weggenomen.²⁰⁴

Het tweede voorbeeld dat wordt geschetst is de situatie dat een in Duitsland gevestigde ondernemer een nieuw vervaardigde onroerende zaak levert in Frankrijk aan een aldaar gevestigde afnemer. Er is in dat geval sprake van een levering ter zake waarvan de btw is verlegd naar Frankrijk op grond van artikel 194 Btw-Richtlijn. E-facturatie is derhalve verplicht op grond van artikel 222 Btw-Richtlijn, maar er hoeft niet digitaal te worden gerapporteerd, omdat sprake is van een levering ter zake waarvan de btw is verlegd en geen dienst ter zake waarvan de btw is verlegd. Beekers en Smeets onderschrijven deze discrepantie.

²⁰¹ Van der Doef, Gruson, Merckx & Verbaan 2023, par. 2.2.2.

²⁰² Beekers & Smeets 2023, *MBB 2023/19*, par. 5.2.

²⁰³ COM(2022) 701 final, p. 41 (voorstel tot wijziging van art. 262, lid 1 sub c Btw-Richtlijn per 1 januari 2025).

²⁰⁴ Van der Doef, Gruson, Merckx & Verbaan 2023, par. 2.2.2.2.

Tot slot wil ik nog een vermeende discrepantie aan de orde stellen. In het geval van een B2B-dienst die de hoofdregel volgt²⁰⁵ en waarvan de btw derhalve is verlegd naar de afnemer,²⁰⁶ terwijl de dienst in het land van de afnemer is vrijgesteld, ontstaat ook onduidelijkheid. De dienst is in dat geval wel belastbaar (“*taxable*”), maar er is geen btw verschuldigd (“*payable*”). Dit impliceert dat e-facturatie niet verplicht is op grond van artikel 222 Btw-Richtlijn, maar dat digitale rapportage dat wel is op grond van artikel 262 Btw-Richtlijn. Met inachtneming van artikel 262, lid 1 sub c Btw-Richtlijn ontstaat opnieuw de situatie dat de transactie wel gerapporteerd moet worden, maar dat het dataveld in de rapportage niet verplicht is op grond van artikel 262, lid 1 sub c Btw-Richtlijn, omdat de betreffende dienst is vrijgesteld.

Opvallend is dat er in alle amendementen van het EP geen voorstellen worden gedaan om de wettekst zodanig te wijzigen dat deze discrepanties niet meer voorkomen. Het lijkt mij namelijk wenselijk als de reikwijdte van de e-facturatieplicht gelijk is aan de reikwijdte van de digitale rapportageverplichtingen. Er worden met betrekking tot artikel 222 en 263 Btw-Richtlijn wel voorstellen gedaan met betrekking tot de termijnen. Zo wordt er voorgesteld om de termijn voor e-facturatie te verruimen naar vijf, zeven, tien of zelfs twaalf dagen werkdagen na het plaatsvinden van de belastbare prestatie.²⁰⁷ In vergelijkbare zin wordt voorgesteld om de rapportagetermijn te verruimen naar vijf, zeven of twaalf dagen na de facturatie.²⁰⁸

4.1.3 Overbrenging eigen goederen

De verplichting tot e-facturatie en digitale rapportage ziet niet alleen op de gebruikelijke ICL of ICV, maar ook op de overbrenging van eigen goederen. Wanneer een belastingplichtige goederen overbrengt naar een andere lidstaat, wordt hij geacht aan zichzelf te hebben geleverd in het land van vertrek²⁰⁹ en wordt hij geacht goederen te hebben verworven in het land van aankomst.²¹⁰ Er is dus sprake van een fictieve ICL en een fictieve ICV. Van der Doef, Gruson, Merckx en Verbaan signaleren dat er nog rapportage-technische onduidelijkheid heerst over hoe de overbrenging van eigen goederen moet worden gerapporteerd.²¹¹ Zij vragen zich af of de betreffende ondernemer in dat geval zowel de ICL in het land van vertrek moet rapporteren als

²⁰⁵ In de zin van art. 44 Btw-Richtlijn.

²⁰⁶ Op grond van art. 196 Btw-Richtlijn.

²⁰⁷ EP, ‘AMENDMENTS 88 – 251 amending Directive 2006/112/EC as regards VAT rules for the digital age’, 2022/0407(CNS), 20 juni 2023, p. 71-73 (amendementen 205 t/m 209).

²⁰⁸ EP, ‘AMENDMENTS 88 – 251 amending Directive 2006/112/EC as regards VAT rules for the digital age’, 2022/0407(CNS), 20 juni 2023, p. 77-79 (amendementen 220 t/m 222).

²⁰⁹ Op grond van art. 17 Btw-Richtlijn jo. art. 138, lid 2 sub c Btw-Richtlijn.

²¹⁰ Op grond van art. 20 Btw-Richtlijn.

²¹¹ Van der Doef, Gruson, Merckx & Verbaan 2023, *BTW-bulletin 2023/10*, p. 3.

de ICV in het land van aankomst. Bovendien vragen zij zich af of de ondernemer een pro forma e-factuur aan zichzelf moet uitreiken. Gezien de huidige wettekst in het voorstel van de EC lijkt het er inderdaad op dat dit is vereist.

Een bijzonder regime van de overbrenging van eigen goederen is de voorraad op afroep, waarbij goederen naar een andere lidstaat worden overgebracht door een ondernemer om deze in een later stadium in die lidstaat te leveren aan een andere ondernemer.²¹² Deze regeling zal per 1 januari 2026 definitief komen te vervallen,²¹³ omdat hiervoor een simplificatie in de plaats zal komen.²¹⁴ Dit betekent dus ook dat deze niet is opgenomen in de digitale rapportageverplichtingen vanaf 1 januari 2028.

4.1.4 Binnenlandse transacties

De binnenlandse transacties zijn niet opgenomen in de voorstellen tot verplichte e-facturatie en digitale rapportage. Op basis van de huidige wet- en regelgeving is het belastingplichtigen al toegestaan gebruik te maken van e-facturatie.²¹⁵ Lidstaten kunnen dat gebruik ervan niet weigeren. Vanaf 1 januari 2024 kunnen lidstaten ervoor kiezen om e-facturatie verplicht te stellen voor binnenlandse transacties op grond van het nog in te voeren artikel 218, lid 2 Btw-Richtlijn. Een voorwaarde daarvoor is dat de Europese facturatiestandaard EN-16931 moet worden geaccepteerd als toegestane syntax. Lidstaten zijn vrij om daarnaast ook andere syntaxen toe te staan. Dit blijft ongewijzigd, ook na 1 januari 2028.

Lidstaten kunnen ervoor kiezen om vanaf 1 januari 2028 digitale rapportage ook te verplichten voor binnenlandse transacties.²¹⁶ Het is voor lidstaten niet mogelijk om (deze) digitale rapportageverplichtingen al eerder te implementeren, tenzij de EC een derogatie heeft verleend op grond van artikel 395 Btw-Richtlijn vóórdat ViDA is omgezet in wetgeving. Als lidstaten ervoor kiezen om digitale rapportage van de transactionele data ook te verplichten voor binnenlandse transacties, geldt dezelfde rapportagetermijn van twee werkdagen.²¹⁷ Voorts gelden dezelfde verplichte factuur- en rapportagevereisten, maar kunnen lidstaten ervoor kiezen ook andere rapportageverplichtingen (i.e. datavelden) te introduceren.²¹⁸

²¹² Op grond van art. 17bis Btw-Richtlijn.

²¹³ COM(2022) 701 final, p. 49 (voorstel tot afschaffing van art. 262, lid 2 Btw-Richtlijn per 1 januari 2026).

²¹⁴ Idem, p. 23.

²¹⁵ Art. 218 Btw-Richtlijn.

²¹⁶ COM(2022) 701 final, p. 52-53 (voorstel tot toevoeging van art. 271a t/m art. 271c Btw-Richtlijn).

²¹⁷ Idem, p. 52 (voorstel tot toevoeging van art. 271b Btw-Richtlijn per 1 januari 2028).

²¹⁸ Idem, p. 52 (voorstel tot toevoeging van art. 271a, lid 2 Btw-Richtlijn).

4.2 E-facturatie

Volgens het tijdpad van de EC zouden de eerste wijzigingen omtrent e-facturatie in werking moeten treden vanaf 1 januari 2024. Dit betreft onder andere de definiëring van de factuur. Er wordt voorgesteld om de elektronische factuur te definiëren als “een factuur die de bij deze richtlijn voorgeschreven gegevens bevat, welke is verstrekt, verstuurd en ontvangen in een gestructureerd elektronisch formaat en geschikt is voor automatische en elektronische verwerking.”²¹⁹ Ten opzichte de huidige wettekst²²⁰ zijn er een aantal verschillen:

- “Elektronisch formaat” wordt gewijzigd in “gestructureerd elektronisch formaat”.
- “Verstrekt en ontvangen” wordt gewijzigd in “verstrekt, verstuurd en ontvangen”.
- “...en geschikt is voor automatische en elektronische verwerking” wordt toegevoegd aan de wettekst.

De wijzigingen moeten ertoe leiden dat de definitie van de elektronische factuur in lijn komt met de Richtlijn voor e-facturatie²²¹ en dat ongestructureerde (digitale) factureren, zoals pdf, niet langer kwalificeren als elektronische facturen. Met “ongestructureerd” wordt bedoeld dat de data in een niet vaste vorm op een niet vaste plek wordt vermeld, waardoor de syntax niet eenvoudig, of slechts met zeer geavanceerde technologie, kan worden uitgelezen. Dat er voor deze positie in de wet is gekozen, als eerste bepaling van het hoofdstuk “Facturering”, duidt er volgens Beekers en Smeets op dat e-facturatie tot de algemene regel wordt verheven.²²²

Bij de behandeling van de ViDA-voorstellen in het EP heeft Europarlementariër Pereira een amendement ingediend om de wettekst van artikel 217 Btw-Richtlijn grotendeels te laten hoe die momenteel is.²²³ Zij pleit ervoor om de zinssnede “...en geschikt is voor automatische en elektronische verwerking” niet op te nemen, maar vast te houden aan “enig elektronisch formaat”. Dit is overigens een formulering die niet als zodanig terugkomt in de Nederlandse wettekst. In de Engelse wettekst wordt gesproken van “*any electronic format*”, terwijl de Nederlandse wettekst spreekt van “elektronisch formaat”. Het lijkt mij onwaarschijnlijk dat dit amendement wordt aangenomen, aangezien dit de hele essentie van e-facturatie onderuit zal halen. Op het moment dat ongestructureerde digitale facturatie, zoals pdf, mogelijk blijft, vervallen de voorziene voordelen van e-facturatie, zoals het stimuleren van automatiseringen

²¹⁹ COM(2022) 701 final, p. 37 (voorstel tot wijziging van art. 217 Btw-Richtlijn per 1 januari 2024).

²²⁰ Art. 217 Btw-Richtlijn; zie par. 2.3.2 (Facturatie).

²²¹ Richtlijn 2014/55/EU van het Europese Parlement en de Raad van 16 april 2014 inzake elektronische facturering bij overheidsopdrachten.

²²² Beekers & Smeets 2023, *MBB 2023/19*, par. 3.3.3.

²²³ EP, ‘AMENDMENTS 88 – 251 amending Directive 2006/112/EC as regards VAT rules for the digital age’, 2022/0407(CNS), 20 juni 2023, p. 44-45 (amendement 158).

en het wegnemen van mogelijke menselijke of technologische fouten.²²⁴ Daarnaast bemoeilijkt dit de rapportage bij de afnemer, omdat de pdf ongestructureerd is en derhalve niet op automatische wijze kan worden gerapporteerd.

Verder valt op dat er een amendement is ingediend door zes Europarlementariërs wat betreft de wettekst van artikel 218, lid 1 Btw-Richtlijn inzake de definitie van de ‘traditionele’ factuur,²²⁵ terwijl de EC daar helemaal geen voorstel voor heeft gedaan. In het amendement wordt voorgesteld de wettekst “ieder document of bericht op papier of in elektronisch formaat” te wijzigen in “ieder document of bericht op papier, **digitaal** of in elektronisch formaat”. Hoewel het versturen van een digitale factuur in de huidige wet- en regelgeving ook mogelijk is, zou dat wellicht op losse schroeven kunnen komen te staan, gegeven de wijziging van de wettekst van artikel 217 Btw-Richtlijn. Hoewel dit amendement dus niks afdoet aan de vormgeving van een elektronische factuur, pleiten ook deze Europarlementariërs dus voor het behoudt van de digitale (pdf-)factuur.

Het ViDA-voorstel verandert overigens niks aan artikel 220 Btw-Richtlijn wat betekent dat derdenfacturatie mogelijk blijft. Derdenfacturatie verwijst naar de mogelijkheid dat een ander dan de leverancier in diens naam en voor diens rekening facturen uitstuurt. Mijn vermoeden is dat derdenfacturatie wat betreft e-facturatie in de praktijk een belangrijke rol gaat spelen, zeker in de beginfase, omdat commerciële partijen als Edicom, Pagero, Avalara en Sovos reeds over de benodigde IT-infrastructuur beschikken.

4.2.1 Geen pre-clearance

De EC is voornemens om per 1 januari 2024 artikel 218, lid 2 Btw-Richtlijn toe te voegen, waarin is opgenomen dat lidstaten de mogelijkheid hebben om e-facturatie verplicht te stellen, waarbij e-facturen moeten voldoen aan de Europese facturatiestandaard, en het lidstaten niet is toegestaan deze e-facturen voorafgaand aan het verstrekken te autoriseren of te verifiëren.²²⁶ Een pre-clearance, zoals Italië dat heeft en Polen voornemens is om te implementeren, is daarmee dus niet langer toegestaan. Deze landen kunnen wel gebruik maken van een overgangsmaatregel,²²⁷ die de toepassing van pre-clearance mogelijk laat tot 1 januari 2028.²²⁸

²²⁴ Zie par. 2.4.3 (Instrumenten).

²²⁵ EP, ‘AMENDMENTS 88 – 251 amending Directive 2006/112/EC as regards VAT rules for the digital age’, 2022/0407(CNS), 20 juni 2023, p. 45 (amendement 159).

²²⁶ COM(2022) 701 final, p. 37 (voorstel tot uitbreiding van art. 218 Btw-Richtlijn per 1 januari 2024).

²²⁷ In de zin van art. 395 Btw-Richtlijn.

²²⁸ Van der Doef, Gruson, Merckx & Verbaan 2023, *BTW-bulletin 2023/10*, p. 2.

Waarom pre-clearance niet zal worden toegestaan is mij overigens onduidelijk. In het impact assessment rapport wordt vermeld dat een intra-EU-DRR-systeem de voorkeur heeft van lidstaten en afgevaardigden uit het bedrijfsleven en van een meerderheid uit de VAT Expert Group en de Group on the Future of VAT.²²⁹ De beweegredenen die hieraan ten grondslag liggen, blijken nergens uit. In de notulen van de betreffende vergadering van de Group on the Future of VAT²³⁰ wordt er niet over pre-clearance gesproken en uit de notulen van de VAT Expert Group valt niet meer te lezen dan: “*Members preferred no clearance systems by the tax administration but were in favour of some kind of verification to be sure that the invoice is correctly issued.*”²³¹ Mijn vermoeden is dat een aantal lidstaten, waaronder Nederland, een systeem van e-facturatie met pre-clearance te complex, verstrekkend en duur vinden.²³² Bovendien is het onwenselijk om pre-clearance wel in stand te laten voor lidstaten die daarvoor kiezen, omdat dit de fragmentatiekosten voor het bedrijfsleven opnieuw zou doen toenemen. Mijn verwachting is dan ook dat pre-clearance vanaf 2028 een stille dood zal sterven.

4.2.2 Goedkeuring van de afnemer

Verder heeft de EC voorgesteld artikel 232 Btw-Richtlijn te schrappen per 1 januari 2024. Hierin staat dat e-facturatie slechts mogelijk is behoudens aanvaarding van de afnemer.²³³ Het schrappen hiervan zou grote implicaties hebben voor het gehele bedrijfsleven in de EU. Bedrijven die de nodige infrastructuur nog niet op orde hebben, zouden in dat geval dus geconfronteerd kunnen worden met de ontvangst van e-facturen, die zij moeilijk of niet tijdig kunnen verwerken in hun administratie. Dat zou dan met name gelden voor het MKB. Ook het EP heeft dit opgemerkt bij de behandeling van het ViDA-voorstel.²³⁴ In een amendement van Europarlementariërs Hlaváček en Kovařík is voorgesteld om artikel 232 Btw-Richtlijn niet te schrappen, maar de goedkeuring in stand te houden en lidstaten daarnaast de mogelijkheid te bieden om deze goedkeuring door de afnemer niet te laten gelden voor facturatie tussen binnenlandse belastingplichtigen in de betreffende lidstaat.²³⁵

In het kader van uitvoerbaarheid en haalbaarheid van ViDA lijkt mij dit verstandig. Gezien het totale pakket aan maatregelen op zijn vroegst pas in werking treedt per 1 januari

²²⁹ EC, ‘Commission Staff Working Document: Impact Assessment Report’, SWD(2022) 393 final, p. 47.

²³⁰ Group on the Future of VAT, ‘40th meeting’, 9 december 2022.

²³¹ VAT Expert Group, ‘33rd meeting’, 27 maart 2023.

²³² VAT CALC, ‘Some countries aren’t being panicked into pre-clearance VAT e-invoicing’, 13 juni 2023.

²³³ Geïmplementeerd in de Nederlandse wetgeving in art. 35b, lid 1 Wet OB.

²³⁴ EP, ‘AMENDMENTS 88 – 251 amending Directive 2006/112/EC as regards VAT rules for the digital age’, 2022/0407(CNS), 20 juni 2023.

²³⁵ Idem, p. 48 (amendement 163).

2028, lijkt het mij te voorbarig om deze goedkeuringsbepaling reeds per 1 januari 2024 los te laten. Hoewel er een groeiend aantal MKB-bedrijven e-facturen verzendt en ontvangt, en deze groei wordt aangejaagd door grote handelspartners die reeds volledig zijn overgestapt op e-facturatie,²³⁶ lijkt het mij het schrappen van artikel 223 Btw-Richtlijn nog te vroeg. De meest recente cijfers van het Centraal Planbureau voor Statistiek (hierna: “CBS”) over de wijze van facturatie in het MKB laten zien dat het aandeel e-facturen nog steeds de kleinste categorie is.

Wijze van facturatie door bedrijven in Nederland (2019)

		2 of meer werkzame personen	2 tot 250 werkzame personen	250 tot 500 werkzame personen	500 of meer werkzame personen
Facturen					
Verzonden facturen					
Wijze van verzenden van facturen					
E-factuur	% van verzonden facturen	14	14	21	26
Elektronisch, maar geen e-factuur	% van verzonden facturen	60	60	57	50
Papieren vorm	% van verzonden facturen	26	26	22	24
Ontvangen facturen					
Wijze van ontvangen van facturen					
E-factuur	% van ontvangen facturen	21	21	23	30
Anders (elektronisch of papier)	% van ontvangen facturen	79	79	77	70
E-facturen verzonden	% van bedrijven	20	20	46	55
E-facturen ontvangen	% van bedrijven	47	46	57	70

Bron: CBS²³⁷

Uit deze cijfers zijn een tweetal lessen te trekken:

- 1) Hoe groter het bedrijf (in aantal werknemers), des te groter het aandeel verzonden en ontvangen e-facturen ten opzichte van het aantal digitale of papieren facturen.
- 2) Er zijn meer ondernemers in staat e-facturen te ontvangen dan te verzenden.

Op het moment dat e-facturatie wel verplicht wordt gesteld voor intracommunautaire en/of binnenlandse transacties zal er ook in nationale wetgeving moeten worden vastgelegd dat het verplicht is om een dienstverlener in de arm te nemen, die de infrastructuur ter beschikking stelt voor het opmaken, uitreiken, ontvangen en verwerken van e-facturen. In een Rechtbankarrest uit 2020 is namelijk geoordeeld dat een naheffingsaanslag moest worden vernietigd, omdat deze wettelijke verplichting ontbrak voor de toegang hebben tot de eHerkenning software.²³⁸ Sinds 1 januari 2022 is het doen van aangifte omzetbelasting namelijk alleen mogelijk middels deze software, die door commerciële dienstverleners wordt aangeboden.²³⁹

²³⁶ B. Kuijper, ‘E-invoicing: de stand van zaken’, 21 november 2014.

²³⁷ CBS, ‘ICT-gebruik bij kleine bedrijven; bedrijfsgrootte, 2019’, 22 april 2022.

²³⁸ RB Gelderland 15 februari 2022, nr. AWB-21_1426, ECLI:NL:RBGEL:2022:394.

²³⁹ Taxlive, ‘Btw-ondernemer moet vanaf 2022 aan de slag met eHerkenning’, 22 juli 2021.

4.2.3 Factuurvereisten

Boven op de reeds bestaande factuurvereisten zullen er drie vereisten worden toegevoegd per 1 januari 2028, zijnde het IBAN-nummer (c.q. bankrekeningnummer) van de leverancier of dienstverlener, de uiterlijke betaaldatum en het factuurnummer van de originele factuur in het geval van een creditfactuur.²⁴⁰

4.2.4 Verzamelfacturen

Aangezien er per 1 januari 2028 overeenkomstig artikel 263 Btw-Richtlijn per individuele transactie moet worden gerapporteerd, zal het vanaf die datum ook niet meer mogelijk zijn om verzamelfacturen uit te reiken. De EC is namelijk voornemens om artikel 223 Btw-Richtlijn per 1 januari 2028 te schrappen uit de Btw-Richtlijn.²⁴¹ Zowel Van der Doef, Gruson, Merckx en Verbaan alsook Beekers en Smeets wijzen op de moeilijkheden die dit in de praktijk zal opleveren.²⁴² Zij merken op dat een omvangrijk aantal bedrijven gebruik maakt van deze mogelijkheid en dit zal leiden tot meer administratieve lasten. “De reden hiervan is dat het zou ingaan tegen de quasi realtime rapportageverplichting”, aldus Beekers en Smeets.²⁴³ Overigens merken Beekers en Smeets wel op dat de facturatieregels voor doorlopende leveringen en diensten, zoals voor telecommunicatiediensten en leveringen van gas, water en elektriciteit ongewijzigd blijven.

Beekers en Smeets signaleren verder dat er ook moeilijkheden zullen ontstaan met gecombineerde betalingen. Onderdeel van de verplichte e-facturatie is namelijk dat de betalingsinformatie aan de e-factuur moet worden gekoppeld en moet worden vermeld als betalingskenmerk wanneer de factuur is voldaan door de afnemer. Door het beperkte aantal tekens in de omschrijving van de SEPA-betaling zal de afnemer worden beperkt om meerdere facturen tegelijk te voldoen.²⁴⁴

Tot slot wil ik ook opmerken dat het afschaffen van de verzamelfactuur ook tot problemen zal leiden bij het uitreiken van correctieve facturen (i.e. creditfacturen) die zien op een veelvoud van (debet)facturen. Het is niet ongebruikelijk in het bedrijfsleven dat er kortingen worden verleend op basis van de totale jaarlijkse afname van een leverancier. Het is ondoenlijk

²⁴⁰ COM(2022) 701 final, p. 50 (voorstel tot wijziging van art. 226 Btw-Richtlijn per 1 januari 2028).

²⁴¹ COM(2022) 701 final, p. 50 (voorstel tot afschaffing van art. 223 Btw-Richtlijn per 1 januari 2028).

²⁴² Van der Doef, Gruson, Merckx & Verbaan 2023, *BTW-bulletin 2023/10*, p. 2 en Beekers & Smeets 2023, *MBB 2023/19*, par. 5.4.

²⁴³ Beekers & Smeets, *MBB 2023/19*, par. 3.3.2.

²⁴⁴ Idem, par. 5.4.

om in een dergelijk geval voor elke factuur over dat jaar een creditfactuur uit te reiken met een bepaald kortingspercentage inclusief een verwijzing naar elke originele factuur. Ook in het EP zijn amendementen ingediend met betrekking tot het voorstel om artikel 223 Btw-Richtlijn te schrappen.²⁴⁵ Zij pleiten voor het behoudt van de verzamelfactuur, mits de betreffende leveringen of diensten in dezelfde kalendermaand zijn verstrekt of verricht waarin de btw verschuldigd is geworden. Dit is overigens hoe artikel 223 Btw-Richtlijn nu al is vormgegeven.

Ik wil overigens gelijk een kanttekening plaatsen bij de uitwerking die ik hierboven schets. Het is nu ook mogelijk om een creditfactuur uit te reiken aan het einde van het jaar op basis van alle verkoopfacturen over dat jaar, ondanks dat artikel 223 Btw-Richtlijn is beperkt tot één kalendermaand. Dit kan worden verklaard door de formulering dat de btw “in dezelfde kalendermaand verschuldigd wordt”. Bij het uitreiken van een creditfactuur wordt er immers geen btw verschuldigd. Wanneer de creditfactuur over een (boek)jaar zo kan worden uitgelegd, waarbij de transactie wordt geacht plaats te vinden direct na het einde van dat (boek)jaar, zou een uitkomst kunnen bieden voor de praktijk. De verzamelcreditfactuur zou in dat geval moeten worden uitgereikt binnen twee werkdagen het einde van dat (boek)jaar.

4.3 Digitale rapportageverplichting

De digitale rapportageverplichting beslaat een aantal verplichte datavelden,²⁴⁶ die refereren naar de factuurvereisten van artikel 226 Btw-Richtlijn.

- Factuurdatum (1);
- Btw-identificatienummer van de afnemer van de ICL of van de dienst in een andere lidstaat ter zake waarvan de btw naar die afnemer is verlegd (4);
- De hoeveelheid en aard van de geleverde goederen en/of de periode en aard van de verrichte diensten (6);
- Vermelding van “btw verlegd”, indien van toepassing (11bis);
- Het factuurnummer van de originele factuur in het geval van een creditfactuur (16);
- IBAN-nummer van de afnemer (17);
- De uiterlijke betaaldatum (18).

²⁴⁵ EP, ‘AMENDMENTS 88 – 251 amending Directive 2006/112/EC as regards VAT rules for the digital age’, 2022/0407(CNS), 20 juni 2023, p. 73-75 (amendementen 210 t/m 213).

²⁴⁶ COM(2022) 701 final, p. 51 (voorstel tot wijziging van art. 264 Btw-Richtlijn per 1 januari 2028).

In het geval van de overbrenging van eigen goederen in de zin van artikel 138, lid 2 sub c Btw-Richtlijn dient ook de waarde van die goederen exclusief btw te worden gerapporteerd.²⁴⁷

De rapportageplichtige is de “*taxable person*”, zoals staat beschreven in het voorstel voor artikel 263 Btw-Richtlijn. Dit betekent dus dat de leverancier moet rapporteren over de door hem verrichte ICL en de rapportageplicht bij de afnemer ligt in het geval van een ICV of in het geval van een dienst ter zake waarvan de btw is verlegd op grond van artikel 194 of 196 Btw-Richtlijn. Zoals eerder is opgemerkt in paragraaf 4.1.3 lijkt het er vooralsnog op dat de ondernemer die eigen goederen overbrengt naar een andere lidstaat zowel de ICL moet aangeven in het land van vertrek als de ICV in het land van aankomst, tenzij hij gebruik maakt van de nog in te voeren vereenvoudiging via OSS.²⁴⁸

In de ViDA-voorstellen is niet opgenomen wat de gevolgen zijn van het niet (tijdig) voldoen aan de rapportageverplichtingen. Van der Doef, Gruson, Merckx en Verbaan merken op dat ook nog niet duidelijk is hoe de eventuele sancties uitwerken in situaties dat een rapportageplichtige niet tijdig kan rapporteren, bijvoorbeeld doordat de leverancier of dienstverrichter nog geen e-factuur heeft verstrekt of doordat er sprake is van een storing in de ERP-systemen van de rapportageplichtige of zelfs bij de belastingautoriteit. In het laatste geval lijkt het vanzelfsprekend dat dit de belastingplichtige niet kan worden aangerekend en dat eventuele verzuimboetes komen te vervallen. Dit was onlangs de uitkomst toen de aangifte van een belastingplichtige verloren was gegaan door een storing in het ondernemersportaal van de Belastingdienst.²⁴⁹ Volgens de Rechtbank was de Belastingdienst er onvoldoende in geslaagd aan te tonen dat de belastingplichtige géén aangifte had ingediend, waarmee de bewijsplicht is neergelegd bij de Belastingdienst en niet bij de belastingplichtige. In dat opzicht is de aanpak van Hongarije interessant. Wanneer het vanwege een storing niet mogelijk is om direct te rapporteren, moet de benodigde data binnen drie werkdagen opnieuw worden gerapporteerd.²⁵⁰

Tot slot blijkt uit het voorstel tot wijziging van artikel 263 Btw-Richtlijn dat het vanaf 1 januari 2028 mogelijk moet worden dat derden de transactionele data kunnen rapporteren uit naam van de belastingplichtige. Het zal in de praktijk waarschijnlijk meer dan eens voorkomen dat de PSP die de e-facturatie voor zijn rekening neemt (derdenfacturatie) zich ook zal verbinden tot de digitale rapportage van die transactionele data.

²⁴⁷ Idem, p. 51 (voorstel tot wijziging van art. 264, lid 2 Btw-Richtlijn per 1 januari 2028).

²⁴⁸ Idem, p. 46-49 (voorstel tot toevoeging tot art. 369xa t/m art. 369xk Btw-Richtlijn per 1 januari 2025).

²⁴⁹ RB Zeeland-West-Brabant 10 februari 2023, nr. 21/3851, ECLI:NL:RBZWB:2023:783.

²⁵⁰ VAT CALC, ‘Hungary live invoice reporting RTIR’, 23 oktober 2010.

4.4 VAT Information Exchange System

De gegevens die onder de huidige wet- en regelgeving moet worden ingediend in de Opgaaf ICP worden opgeslagen in het VIES.²⁵¹ Dit kan ook worden gebruikt door belastingplichtigen om het btw-identificatienummer van andere ondernemers te verifiëren. Met het vervallen van de Opgaaf ICP zal ook het VIES een andere rol krijgen.

De VIES blijft een interface tussen de systemen van belastingautoriteiten, maar zal worden omgevormd tot een centrale database waarin alle transactionele data zal worden opgeslagen. Vandaaruit kunnen de nationale belastingautoriteiten de data opvragen en gebruiken om fraude effectiever op te sporen.²⁵² De transactionele data die onder ViDA moet worden gerapporteerd zal voor een periode van vijf jaar, na het einde van het jaar waarin de data is gerapporteerd, worden opgeslagen in het centrale VIES.²⁵³ De transactionele data uit VIES kan ook worden gebruikt om de informatie, die onder CESOP en DAC7 wordt gerapporteerd, te cross-checken.^{254, 255} De EC zal verantwoordelijk zijn voor de ontwikkeling, hosting en het onderhoud van het centrale VIES. Beekers en Smeets hebben zo hun bedenkingen over de technische haalbaarheid van het centrale VIES.²⁵⁶

Bovenop de huidige verplichting tot het doen van een btw-aangifte en het indienen van een Opgaaf ICP, moeten bedrijven in de EU ook een INTRASTAT-aangifte doen, mits zij intracommunautaire leveringen of verwervingen verrichten en voldoen aan de in die lidstaat gestelde voorwaarden.^{257, 258} De data worden gebruikt om Eurostat, het Europees bureau voor statistiek, te voorzien van betrouwbare data.²⁵⁹ Hiermee wordt inzicht verkregen in de handelsstromen tussen de verschillende EU-lidstaten. De INTRASTAT-aangifte kan uitdrukkelijk niet worden gebruikt voor fiscale controle.²⁶⁰ Dat neemt echter niet weg dat het ook een rapportageplicht is. Tezamen met de rapportageverplichtingen uit CESOP, DAC7 en dus ook in het kader van ViDA gaat het wel optellen. Er zijn bedenkingen te plaatsen bij de

²⁵¹ Beekers & Smeets 2023, *MBB 2023/19*, par. 3.4.3.

²⁵² COM(2022) 703 final, p. 3.

²⁵³ COM(2022) 703 final, p. 20 (voorstel tot toevoeging van art. 24h, lid 6 Verordening (EU) nr. 904/2010 per 1 januari 2028).

²⁵⁴ COM(2022) 703 final, p. 3.

²⁵⁵ CESOP is een aparte database waar lidstaten op verzoek informatie kunnen ophalen. De data die wordt gerapporteerd onder DAC7 kan worden opgevraagd bij andere EU-lidstaten.

²⁵⁶ Beekers & Smeets 2023, *MBB 2023/19*, par. 3.4.3.

²⁵⁷ Verordening (EG) nr. 638/2004 van de Raad van 31 maart 2004 betreffende de communautaire statistieken van het goederenverkeer tussen de lidstaten & Verordening (EG) nr. 1982/2004 van de Commissie van 18 november 2004 ter uitvoering van Verordening (EG) nr. 638/2004.

²⁵⁸ Nederland heeft de drempelwaarden laten vallen en nodigt belastingplichtigen nu uit voor het doen van een INTRASTAT-aangifte op basis van willekeurige steekproeven.

²⁵⁹ <https://ec.europa.eu/eurostat>.

²⁶⁰ CBS, 'INTRASTAT – The system for the statistics of trade with countries within the European Union' (2020).

proportionaliteit van dit geheel aan rapportageverplichtingen.²⁶¹ Het is overigens interessant om te vermelden dat de Raad van State onlangs al zijn zorgen heeft geuit over de proportionaliteit van de Wet implementatie Richtlijn betalingsdienaars, de Nederlandse wet ter implementatie van CESOP.²⁶²

4.5 Deelconclusie

Het ViDA-voorstel moet worden onderscheiden in twee zaken: een e-facturatieplicht (artikel 222 Btw-Richtlijn) en een digitale rapportageplicht (artikel 262 Btw-Richtlijn) voor intracommunautaire prestaties. Lidstaten hebben de keuze of zij deze verplichtingen ook doortrekken naar binnenlandse transacties. Binnen twee werkdagen na de intracommunautaire levering of dienst moet een e-factuur worden uitgestuurd naar de afnemer. Vervolgens moet een deel van de in die factuur opgenomen transactionele data binnen twee werkdagen worden gerapporteerd aan de belastingautoriteiten. De reikwijdtes van de twee verplichtingen lijken echter niet volledig overeen te komen. Voor een intracommunautaire levering ter zake waarvan de btw is verlegd naar de afnemer op grond van artikel 194 Btw-Richtlijn is e-facturatie verplicht, maar digitale rapportage niet. Verder lijkt het erop dat e-facturatie niet verplicht is voor een dienst in een andere lidstaat ter zake waarvan de btw is verlegd, maar waar de afnemer niet voor de btw staat geregistreerd. Dit geldt mogelijk ook voor een belastbare dienst in een andere EU-lidstaat, die aldaar is vrijgesteld.

De digitale rapportageverplichting geldt ook voor de overbrenging van eigen goederen. Het is echter niet duidelijk of een belastingplichtige dan ook een pro forma e-factuur aan zichzelf moet uitreiken en zowel de fictieve ICL als de fictieve ICV moet rapporteren. Verder blijft derdenfacturatie mogelijk, wordt pre-clearance verboden, vervalt de goedkeuring van de afnemer voor e-facturatie en worden er drie aanvullende factuurvereisten toegevoegd. Tot slot is de EC voornemens de verzamelfactuur af te schaffen, hetgeen de administratieve lasten voor belastingplichtigen zal opdrijven. In combinatie met het factuurvereiste dat elke creditfactuur moet worden voorzien van een verwijzing naar de oorspronkelijke factuur kan dit bovendien tot grote problemen leiden voor de praktijk, tenzij de verzamelcreditfactuur aan het einde van het (boek)jaar op een andere manier wordt uitgelegd. De transactionele data zal worden opgeslagen in het centrale VIES, wat daarmee een andere invulling krijgt dan het nu heeft.

²⁶¹ Zie hoofdstuk 5 (toetsing).

²⁶² RvS 17 augustus 2022, Kamerstukken II 2022/23, 36231, nr. 4.

Hoofdstuk 5: toetsing

Op 7 juli jongstleden heeft de Staatssecretaris van Financiën, Marnix van Rij, de resultaten van een onderzoek naar de doelmatigheid en complexiteit van het Nederlandse belastingstelsel en specifiek naar 116 fiscale regelingen gedeeld met de Tweede Kamer.²⁶³ De fiscale regelingen zijn beoordeeld aan de hand van vier criteria: doeltreffendheid, noodzakelijkheid, complexiteit voor de uitvoering en het doenvermogen. Dat laatste geeft aan hoe veel moeite het kost om een fiscaal voordeel uit een bepaalde regeling te halen en is dus alleen van toepassing op fiscale tegemoetkomingen voor belastingplichtigen.

“De noodzaak tot vereenvoudiging wordt in het maatschappelijk en politiek debat breed gedeeld, zowel vanuit beleidsmatig-, burger-, ondernemers- als uitvoeringsperspectief”, aldus de Staatssecretaris.²⁶⁴ Hij wijst erop zowel bestaande als nieuwe fiscale regelingen een zorgvuldige toetsing vereisen. Hoewel ViDA geen fiscale tegemoetkoming betreft en ook niet voortkomt uit nationale wetgeving, is het niet onbelangrijk dat ook deze wet- en regelgeving proportioneel en doelmatig kan worden geacht. Het ‘Ambtelijk rapport Aanpak fiscale regelingen’²⁶⁵ laat zien dat er een hernieuwde aandacht is voor dit aspect van fiscale wet- en regelgeving. De deelvraag van dit hoofdstuk luidt daarom als volgt:

Is het ViDA-voorstel inzake e-facturatie en digitale rapportage noodzakelijk, neutraal, doelmatig, uitvoerbaar en voldoende flexibel?

5.1 Raamwerk

5.1.1 Toetsingskader fiscale regelingen

In Nederland wordt het zogenaamde ‘Toetsingskader fiscale regelingen’ gebruikt als raamwerk om fiscale regelingen te toetsen op haalbaarheid en wenselijkheid.²⁶⁶ Dit raamwerk wordt in Nederland gebruikt bij zowel het optuigen van fiscale regelingen als het verstrekken van subsidies. Hoewel ViDA feitelijk niet onder één van deze twee financiële instrumenten valt, zou het toch een nuttig raamwerk kunnen zijn.

De eerste stap in het Toetsingskader fiscale regelingen is het toetsen van de **probleemstelling**. In deze stap wordt afgevraagd waarom de overheid de meest aangewezen partij is om het probleem op te lossen. Hierbij spelen ook de markt en/of samenleving een rol.

²⁶³ Kamerbrief 7 juli 2023 betreffende “Aanbieding ambtelijk rapport aanpak fiscale regelingen”.

²⁶⁴ Idem, p. 1.

²⁶⁵ MinFin, ‘Ambtelijk rapport Aanpak fiscale regelingen’, 30 juni 2023.

²⁶⁶ MinFin, ‘Model 4.55 – Toetsingskader fiscale regelingen’.

De tweede stap binnen het raamwerk is het toetsen van de **doelstelling**. Om te toetsen of het te bereiken doel helder en eenduidig is geformuleerd, wordt gebruik gemaakt van de SMART-criteria, te weten: specifiek, meetbaar, afgesproken, realistisch en tijdgebonden.²⁶⁷ Het invullen van de SMART-criteria moet zo kwalitatief en kwantitatief mogelijk worden ingevuld om ook in staat te zijn achteraf te evalueren of het doel is of wordt verwezenlijkt.

De derde stap van het toetsingskader is de **noodzakelijkheid** van de financiële interventie. Dit punt richt zich op de vraag of een financieel instrument het meest geschikt is of dat niet-financiële instrumenten wellicht een beter alternatief zijn, waarbij ook wordt gekeken naar de uitvoeringskosten. Voor ViDA zou deze toetst anders moeten worden ingestoken. ViDA is immers een uitvoerings- en rapportageverplichting. Desondanks de noodzakelijkheid van ViDA een belangrijke toets. De vierde stap is irrelevant voor ViDA. In de vijfde stap wordt er een afweging gemaakt tussen fiscale en niet-fiscale maatregelen op basis van de volgende criteria:

- “Doelgroepbereik;
- Uitvoerbaarheid, controleerbaarheid en handhaafbaarheid;
- Kosteneffectiviteit;
- Eenvoud;
- Inpasbaarheid in fiscale structuur;
- Budgettaire beheersbaarheid.”²⁶⁸

Deze criteria, en dan met name de **uitvoerbaarheid, kosteneffectiviteit, eenvoud en inpasbaarheid in de fiscale structuur**, zijn in mijn optiek ook zeer geschikt om de proportionaliteit en doelmatigheid van ViDA te toetsen.

De zesde stap betreft het waarborgen van een evaluatie van de maatregel. De zevende en laatste stap gaat over de horizonbepaling, hetgeen gaat over hoe lang de fiscale maatregel van kracht zou moeten zijn. Dit zijn twee aspecten van beleidsvoering die in deze bijdrage niet relevant zijn voor de toetsing van ViDA.

²⁶⁷ MinFin, ‘Model 4.55 – Toetsingskader fiscale regelingen’, punt 2.

²⁶⁸ Idem, punt 5.

5.1.2 Ottawa Taxation Framework

Ook de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (hierna: “OESO”) heeft nagedacht over belastingprincipes en dan met name voor elektronische grensoverschrijdende handel, beter bekend als e-commerce. Overheden en het bedrijfsleven van de aangesloten OESO-landen hebben op de conferentie van Turku in 1997 uitgebreid gediscussieerd over de opkomst van e-commerce en de (niet-)fiscale belemmeringen die verdere groei in de weg zouden staan.²⁶⁹ Daarmee is de voorzet gegeven voor een raamwerk voor de toetsing van (grensoverschrijdende) belastingen. Tijdens de ministeriële conferentie van Ottawa in 1998, waar zowel aangesloten als niet-aangesloten landen aanwezig waren, is vervolgens het Ottawa Taxation Framework (hierna: “OTF”) vastgesteld. Hierin zijn vijf kernprincipes met betrekking tot (grensoverschrijdende) belastingen opgenomen:

Box 1: Ottawa Taxation Framework Conditions – Principles

Neutrality

- i) Taxation should seek to be neutral and equitable between forms of electronic commerce and between conventional and electronic forms of commerce. Business decisions should be motivated by economic rather than tax considerations. Taxpayers in similar situations carrying out similar transactions should be subject to similar levels of taxation.

Efficiency

- ii) Compliance costs for taxpayers and administrative costs for the tax authorities should be minimised as far as possible.

Certainty and simplicity

- iii) The tax rules should be clear and simple to understand so that taxpayers can anticipate the tax consequences in advance of a transaction, including knowing when, where and how the tax is to be accounted.

Effectiveness and fairness

- iv) Taxation should produce the right amount of tax at the right time. The potential for tax evasion and avoidance should be minimised while keeping counter-acting measures proportionate to the risks involved.

Flexibility

- v) The systems for taxation should be flexible and dynamic to ensure that they keep pace with technological and commercial developments.

Bron: OECD²⁷⁰

²⁶⁹ OECD, ‘Dismantling the Barriers to Global Electronic Commerce, Turku (Finland) – Conference Report’, Paris: OECD Publishing 1997.

²⁷⁰ OECD, ‘Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions: the 2003 report’, Paris: OECD Publishing 2003, p. 12.

De deelnemende OESO-landen hebben zich eraan gecommitteerd deze belastingprincipes in acht te nemen bij het opstellen en implementeren van directe belastingen, indirecte belastingen en voor de belastingadministratie van belastingautoriteiten.²⁷¹ De doelstellingen die daarin zijn vastgelegd, blijken met het oog op ViDA, nog zeer toepasselijk. Aangezien zowel het OFT als het Toetsingskader fiscale regelingen initieel zijn ontworpen voor het toetsen van heffingen en fiscale tegemoetkomingen, en niet voor rapportageverplichtingen, voorzie ik hierna in een geschikt gecombineerd toetsingskader om het ViDA-voorstel met betrekking tot e-facturatie en verplichte digitale rapportage te toetsen. Het toetsingskader zal er als volgt uit komen te zien:

1. Noodzakelijkheid

- Probleemstelling
- Doelstelling
- Effectiviteit

2. Neutraliteit

3. Doelmatigheid (belastingplichtige)

- Proportionaliteit en eenvoud
- Kostenefficiëntie
- Rechtszekerheid en rechtsbescherming

4. Uitvoerbaarheid (belastingautoriteit)

- Technische haalbaarheid
- Budgettaire beheersbaarheid
- Inpasbaarheid in de fiscale structuur

5. Flexibiliteit

5.2 Noodzakelijkheid

5.2.1 Probleemstelling

Er zijn volgens de EC een aantal problemen met betrekking tot het huidige btw-stelsel dat sinds 1993 geen grote vernieuwing heeft ondergaan. Ondanks dat het probleem van btw-fraude al langere tijd een aandachtspunt is in de EU,²⁷² blijkt de Opgaaf ICP onvoldoende in staat de *VAT*

²⁷¹ Idem, p. 14-17.

²⁷² O.a. Resolutie van het Europees Parlement van 24 november 2016 over wegen naar een definitief btw-stelsel en bestrijding van btw-fraude (2016/2033(INI)) & Resolutie van het Europees Parlement van 4 oktober 2018 over bestrijding van douanefraude en bescherming van de eigen middelen van de EU (2018/2747 (RSP)).

Gap te bestrijden, die vooral wordt gevoed door carrouselfraude.²⁷³ Dit komt vooral voort uit de vertraging in de rapportage van de Opgaaf ICP en de ruis in het delen van de betreffende data in het VIES door belastingautoriteiten, hetgeen de *missing trader* voldoende tijd geeft op te ‘ploffen’. De mate waarin lidstaten hun binnenlandse btw-fraude problematisch vinden, is aan henzelf,²⁷⁴ hetgeen strookt met de vrijwilligheid voor lidstaten om ook in het geval van binnenlandse transacties over te gaan op verplichte e-facturatie en digitale rapportage. Wanneer fraude effectief kan worden bestreden, kan de wettelijke belastingcollectie worden geoptimaliseerd en zal er een gelijk speelveld ontstaan ten opzichte van niet-frauderende ondernemers. Bovendien zullen de verplichte e-facturatie en de digitale rapportage de kosten voor inning en controle voor belastingautoriteiten verlagen.

Een ander punt waarvoor de EC het ViDA nodig acht, is vanwege de nalevingskosten voor belastingplichtigen. Uit een consultatie van 20 januari 2022 tot 5 mei 2022 is gebleken dat veel MNO’s kampen met hoge fragmentatiekosten en dat zij een btw-systeem prefereren met één standaard voor e-facturatie, die zij ook kunnen gebruiken voor hun interne processen.²⁷⁵ Dit geldt ook voor één consistente manier van rapportage in de EU. Hiermee kunnen deze MNO’s hun nalevingskosten verlagen. Amand plaatst daarbij echter een kanttekening: “*It does not mean that the Proposal is perceived as a good one, but rather that less uniformity of procedures as it is currently the case is worse.*”²⁷⁶ Hij is van mening dat de EC het probleem van carrouselfraude zelf uit de hand heeft laten lopen door alternatieve maatregelen onvoldoende te onderzoeken. Amand pleit voor een voorstel van Vanistendael²⁷⁷ in combinatie met een uitbreiding van de OSS wat de facto neerkomt op het definitieve btw-stelsel zonder *clearing*. Mijns inziens stapt Amand wel erg makkelijk over de praktische bezwaren heen zoals de procesvoering en taalbarrières in een andere lidstaat in het geval van een juridisch geschil.

Tot slot moet er in het kader van de probleemstelling worden afgevraagd of de EC de aangewezen partij is om de bovengenoemde problemen aan te pakken. “*The objectives of this initiative cannot be achieved by the Member States themselves*”, aldus de EC.²⁷⁸ Dit baseren zij op de omvang van de *VAT Gap* en de persistentie ervan door de jaren heen. Nationale instrumenten zijn onvoldoende in staat gebleken om btw-fraude effectief te bestrijden.²⁷⁹

²⁷³ Zie par. 2.1.2 (Carrouselfraude) & par. 2.3.1 (Rapportage).

²⁷⁴ COM(2022) 701 final, p. 11.

²⁷⁵ COM(2022) 701 final, p. 13.

²⁷⁶ Amand 2023, par. 3.2.3.2.

²⁷⁷ Vanistendael 1995.

²⁷⁸ COM(2022) 701 final, p. 11.

²⁷⁹ EC, ‘Commission Staff Working Document: Impact Assessment Report’, SWD(2022) 393 final, p. 32.

Krachtens het subsidiariteitsbeginsel mogen EU-instanties alleen in dat geval gebruik maken van hun bevoegdheden.²⁸⁰ Ik sluit me aan bij het standpunt dat carrouselfraude en uit de hand gelopen fragmentatiekosten het beste op EU-niveau kunnen worden bestreden.

5.2.2 Doelstellingen

De doelstelling van ViDA is als volgt: “*The initiative supports the EU’s sustainable growth strategy that refers to better tax collection, reduction of tax fraud, avoidance and evasion and to the reduction of compliance costs for business, individuals and tax administrations.*”²⁸¹ De hoekstenen zijn het optimaliseren van belastingcollectie en het bestrijden van btw-fraude. Hierna volgt een analyse als we er de SMART-criteria op los laten.

- Specifiek

ViDA is specifiek in de zin dat er per moment per wetsbepaling is opgenomen wat er wordt toegevoegd, aangepast of verwijderd. Dat er nog onduidelijkheid bestaat over de reikwijdte van e-facturatie tegenover de reikwijdte van de digitale rapportageverplichtingen betekent echter wel dat de wetsbepalingen nog onvoldoende specifiek zijn.

- Meetbaar

Sinds 2013 wordt er elk jaar een rapport uitgebracht over de *VAT Gap* in de EU. Door deze analyses ook na 2028 te blijven maken, kan er worden onderzocht of er een trendbreuk zichtbaar is. Daarmee kan worden aangetoond of ViDA in staat is geweest de *VAT Gap* te verkleinen. Er is daarnaast in 2022 een onderzoek gedaan naar de mogelijk impact van ViDA, bestaande uit een kosten-batenanalyse voor belastingplichtigen en belastingautoriteiten en een regressie met de afhankelijke variabelen ‘*VAT Gap*’ en ‘C-efficiëntie’.²⁸²

- Afgesproken

De EC handelt vanuit haar bevoegdheid om wetgeving aan te passen ter harmonisatie van indirecte belastingen, voor zover dit noodzakelijk is voor een goede werking van de interne markt in de zin van artikel 113 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: “VwEU”). Om het voorstel vervolgens om te zetten in bindende wetgeving zal de ER, na raadpleging van het EP en het Economisch en Sociaal Comité, unaniem moeten instemmen.

²⁸⁰ Art. 5, lid 3 Verdrag betreffende de Europese Unie.

²⁸¹ COM(2022) 701 final, p. 9.

²⁸² EC, ‘Commission Staff Working Document: Impact Assessment Report’, SWD(2022) 393 final.

Wanneer die weg wordt bewandeld, heeft ViDA een wettelijke basis en voldoende draagkracht. Amand wijst erop dat artikel 113 VwEU ook meebrengt dat het voorstel proportioneel is, wat impliceert dat ook de alternatieven moeten zijn onderzocht om een goed vergelijk te kunnen maken.²⁸³ In zijn ogen wordt daar door de EC onvoldoende aandacht aan besteed.

- **Realistisch**

De vraag of de doelen van de EC realistisch zijn, zal de tijd moeten uitwijzen, maar gegeven de hoeveelheid onderzoeken, lijkt een zekere winst haalbaar. Dit blijkt uit zowel de resultaten van het *working document* van de EC zelf²⁸⁴ alsook uit het voorevaluatierapport dat is uitgevoerd door externe partijen in opdracht van de EC.²⁸⁵ Verder ondersteunen ook de reeds behaalde resultaten in Italië, Hongarije en Spanje de haalbaarheid van de doelstellingen van ViDA.²⁸⁶

- **Tijdgebonden**

In tegenstelling tot bepaalde fiscale regelingen of tegemoetkomingen is het doel van ViDA niet om bepaald gedrag, al dan niet tijdelijk, tegen te gaan of te stimuleren. Het voorstel is bedoeld als inhaalslag om de voordelen van digitalisering te benutten. Mijn verwachting is dan ook dat de e-facturatie- en digitale rapportageplicht, na verankering in de wet- en regelgeving, daar voorlopig nog wel in zullen blijven staan.

Van bepaalde aspecten van het voorstel kan wel worden afgevraagd of zij permanent in de wet blijven staan of dat deze na enige tijd nog zullen worden aangepast. Persoonlijk vraag ik me af hoelang het optioneel blijft voor lidstaten om een DRR-systeem in te voeren voor binnenlandse transacties. Eén van de doelen was namelijk het terugdringen van de fragmentatiekosten voor multinationale ondernemingen. Wanneer zij echter elektronisch moeten factureren en rapporteren voor intracommunautaire transacties en dat niet hoeven te doen voor binnenlandse transacties, zullen er toch weer twee standaarden ontstaan. De vraag hoe btw-rapportage er in de toekomst uit ziet, hangt ook samen met een eventuele vooringevulde btw-aangifte in de toekomst.²⁸⁷

²⁸³ Amand 2023, par. 4.2.

²⁸⁴ Idem.

²⁸⁵ EC, 'ViDA, Vol. 1', Luxembourg: Publications Office of the European Union 2022.

²⁸⁶ Idem, p. 31-40.

²⁸⁷ Zie par. 5.4.2 (Kostenefficiëntie).

5.2.3 Effectiviteit

Een voorstel is effectief als het diens doelstellingen behaalt. Waar het er bij belastingheffing om gaat dat belastingplichtigen hun *fair share* afdragen op het juiste moment, gaat het er bij ViDA om dat belastingontduiking en btw-fraude worden bestreden. In dat opzicht lijkt het definitieve btw-stelsel het meest effectief, omdat fraude dan direct zichtbaar wordt in de aangifte. Het definitieve btw-stelsel heeft echter te kampen met andere nadelen, die de lidstaten (nog) niet bereid zijn te aanvaarden. Het verscherpen van de facturatie- en rapportageverplichtingen lijkt in dat geval *second best*.

Dat doorlopende digitale rapportageverplichtingen effectief kunnen zijn, is reeds gebleken in de ontwikkeling van de *VAT Gap* in Italië, Hongarije en Spanje. Over de periode 2014 tot 2019 hebben zij hun totale jaarlijkse btw-opbrengsten zien stijgen met 2,6% tot 3,5%.²⁸⁸ De onderzoekers concluderen dat er een significant positief effect bestaat van de introductie van een DRR-systeem op de btw-opbrengsten. Deze regressie is overigens al gecontroleerd voor de BBP-groei en daarmee ook voor de inflatie.²⁸⁹ De stijging van de btw-opbrengsten is dus een zuivere schatting. De EC wijst er in een *working paper* wel op dat deze winst niet één op één is door te trekken. Over de periode 2016 tot 2019 hebben de landen die reeds een binnenlands DRR-systeem hebben ingevoerd een gemiddelde *VAT Gap* van 15,2%, terwijl landen die nog geen binnenlands DRR-systeem hebben geïmplementeerd, waaronder Nederland, een gemiddelde *VAT Gap* hadden van 8,6% over diezelfde periode.²⁹⁰

Door de onderzoekers van het voorevaluatierapport is naast een econometrische analyse ook een kwalitatief onderzoek verricht, waarbij verschillende belastingautoriteiten zijn geïnterviewd.²⁹¹ Hieruit blijkt dat landen met een nationaal DRR-systeem beter in staat zijn verdachte transacties en verdachte belastingplichtigen te identificeren. Dit geldt voor zowel *near-* en *real-time reporting* als voor landen met SAF-T verplichtingen.

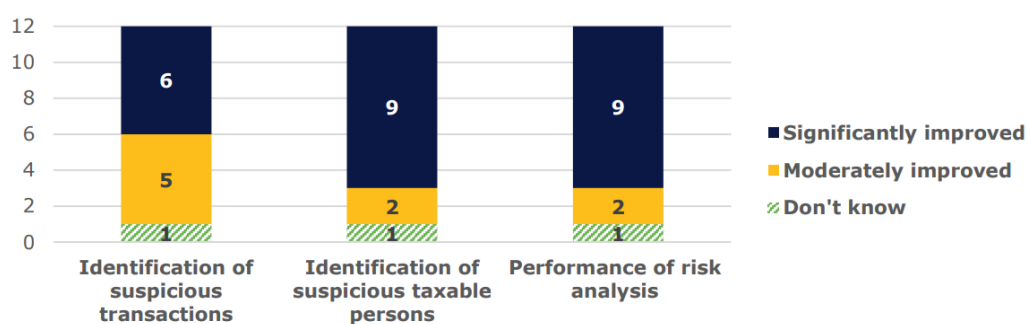
²⁸⁸ EC, 'ViDA, Vol. 1', Luxembourg: Publications Office of the European Union 2022, p. 40.

²⁸⁹ Idem, p. 173-174.

²⁹⁰ EC, 'Commission Staff Working Document: Impact Assessment Report', SWD(2022) 393 final, p. 15.

²⁹¹ EC, 'ViDA, Vol. 1', Luxembourg: Publications Office of the European Union 2022, p. 33-36.

Tevredenheidsonderzoek nationale DRR-systemen



Bron: voorevaluatierapport ViDA²⁹²

Een DRR-systeem lijkt dus geschikter om verdachte belastingplichtigen te vinden dan verdachte transacties. Belastingautoriteiten zijn het er in ieder geval over eens dat ze door het DRR-systeem beter in staat zijn risicoanalyses uit te voeren, waardoor ze gerichtere belastingcontroles kunnen uitvoeren. De effectiviteit van de audit²⁹³ is daarmee aanzienlijk verbeterd. De efficiëntie²⁹⁴ van de audit is ook verbeterd, maar in mindere mate.

De kanttekening die moet worden gemaakt is dat het voorevaluatierapport de effectiviteit van nationale DRR-systemen heeft onderzocht. Amand vindt dat deze resultaten onvoldoende bewijs leveren om ViDA effectief te achten.²⁹⁵ Carrouselfraude is volgens hem van een “*different nature*”. Ik deel deze mening niet. Gegeven het feit dat btw-fraude voornamelijk voortkomt uit carrouselfraude, zal de verplichting tot e-facturatie en digitale rapportage in grensoverschrijdend verband mogelijk nog effectiever zijn dan de bovenstaande resultaten, zo is mijn inschatting.

5.3 Neutraliteit

“Het begrip ‘belastingneutraliteit’ is afkomstig uit de economische wetenschappen en ziet op de inwerking van belastingen op de optimale verdeling van productieve middelen”, aldus Cornielje.²⁹⁶ Het is echter ook een begrip dat expliciet terugkomt in de Btw-Richtlijn²⁹⁷ en vaak

²⁹² Idem, p. 34 (figuur 9).

²⁹³ De twee indicatoren die daarbij zijn meegenomen zijn de totale fraudewaarde op jaarbasis en de gemiddelde fraudewaarde per audit wanneer er fraude aan het licht is gekomen.

²⁹⁴ De indicatoren die daarbij zijn meegenomen zijn het aantal jaarlijks uitgevoerde audits, de gemiddelde duur van het daaropvolgende onderzoek en het percentage audits waarbij er fraude aan het licht is gekomen.

²⁹⁵ Amand 2023, par. 3.2.3.3.

²⁹⁶ Cornielje 2023, EBR.7.1.1.C.b1.

²⁹⁷ Art. 8 Btw-Richtlijn.

wordt gebruikt in btw-jurisprudentie. In de preambule of in de Btw-Richtlijn zelf wordt echter niet beschreven wat het begrip neutraliteit precies inhoudt. Cornielje onderscheidt twee vormen van neutraliteit: economische neutraliteit en juridische neutraliteit.²⁹⁸

Juridische neutraliteit houdt in dat soortgelijke goederen en diensten op dezelfde manier in de heffing worden betrokken, zodat geen conflict ontstaat met de mededinging.²⁹⁹ Economische neutraliteit houdt in dat de belastingdruk moet rusten op de eindverbruiker en niet op ondernemers in de productie- of distributieketen, ongeacht de lengte van die productie- of distributieketen. Dit zou ertoe moeten leiden dat de btw-heffing geen invloed heeft op de concurrentieverhoudingen tussen ondernemers.

Externe neutraliteit heeft de functie “te voorkomen dat niet af te wentelen BTW drukt op goederen die in het buitenland worden geconsumeerd.”³⁰⁰ Oftewel, de btw-heffing mag er niet toe leiden dat leveringen en diensten in het binnenland op een gunstigere manier worden behandeld dan leveringen en diensten die worden verricht in een andere EU-lidstaat. Aangezien het huidige btw-stelsel grotendeels uitgaat van het bestemmingslandbeginsel, komt de heffing toe aan het land waar de goederen of diensten worden geconsumeerd, hetgeen betekent dat het btw-technisch voor een afnemer niet uitmaakt of hij van een binnenlandse of buitenlandse leverancier of dienstverrichter geleverd krijgt.³⁰¹ Deze doelstelling, of verplichting, komt ook naar voren in de Btw-Richtlijn: “in het (handels)verkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding.”³⁰² Ook met betrekking tot ViDA is dat van belang. De e-facturatie- en digitale rapportageplicht mogen er niet toe leiden dat het voor een afnemer btw-technisch aantrekkelijker wordt om van een binnenlandse of buitenlandse leverancier of dienstverrichter af te nemen.

Allereerst is het afhankelijk of een lidstaat ervoor kiest om, naast de facturatie- en rapportageverplichtingen in grensoverschrijdend verband, ook te kiezen voor die verplichtingen in binnenlands verband. Wanneer een lidstaat daarvoor kiest, gelden in ieder geval dezelfde verplichte rapportagevelden als voor transacties in grensoverschrijdend verband.³⁰³ Lidstaten mogen ten opzichte van de in artikel 262 juncto artikel 264 Btw-Richtlijn op te nemen datavelden ook aanvullende datavelden toevoegen, maar mogen geen datavelden achterwege

²⁹⁸ Cornielje 2023, OB.0.0.5.D.

²⁹⁹ Cornielje 2023, EBR.7.5.3.B.

³⁰⁰ Cornielje 2023, OB.0.0.5.D.

³⁰¹ Cornielje 2023, EBR.7.1.1.C.b2.

³⁰² O.a. art. 273 & art. 401 Btw-Richtlijn.

³⁰³ COM(2022) 701 final, p. 52 (voorstel tot toevoeging van art. 271a Btw-Richtlijn per 1 januari 2028).

laten. De rapportageverplichtingen voor binnenlandse transacties zijn dus op zijn minst even strikt als in grensoverschrijdend verband. Lidstaten zijn daarnaast verplicht e-facturatie en rapportage via e-facturatie toe te staan, mits de e-facturatie geschiedt aan de hand van de Europese facturatiestandaard, zoals dat is vastgelegd in de Richtlijn voor e-facturatie.³⁰⁴

In het geval dat Nederland (of een andere lidstaat) ervoor kiest om geen binnenlands DRR-systeem in te voeren, ontstaat er een zekere schending van de externe juridische neutraliteit. De in Nederland gevestigde leverancier is in dat geval niet verplicht tot e-facturatie of digitale rapportage, terwijl een Duitse ondernemer die aan een Nederlandse afnemer levert daarmee wel wordt geconfronteerd. De vraag of dat problematisch is, hangt in mijn ogen ook af of de economische neutraliteit hiermee wordt geschonden. Oftewel, kan een binnenlandse belastingplichtige btw-technisch goedkoper presteren dan een leverancier/dienstverrichter uit een andere EU-lidstaat?

Uit het impact assessment rapport blijkt dat belastingplichtigen er door ViDA eerder financieel op vooruit dan achteruit zullen gaan.³⁰⁵ De stijging van de nalevingskosten over de periode van 2023 tot 2032 wordt geraamd op €11,3 miljard, terwijl de administratieve kostenvoordelen van ViDA over diezelfde periode worden geschat op €41,4 miljard.³⁰⁶ Deze voordelen komen vooral voort uit het vervallen van de Opgaaf ICP en een verlaging van de fragmentatiekosten. Afgezien van de relatief hoge lastendruk voor MKB-bedrijven, een afzonderlijk kritiekpunt op het ViDA-voorstel,³⁰⁷ lijkt het er in brede zin op dat belastingplichtigen de binnenlandse belastingplichtige, die niet wordt geconfronteerd met digitale rapportageverplichtingen, btw-technisch niet goedkoper kan presteren dan een buitenlandse belastingplichtige, die wel wordt geconfronteerd met die verplichtingen. Een zekere schending van de externe economische neutraliteit lijkt zich dus niet voor te doen.

Met het oog op de toekomst sluit ik het niet uit dat de reikwijdte van ViDA wordt verruimd met een e-facturatie- en digitale rapportageplicht voor binnenlandse B2B-transacties. Hoewel btw-fraude zijn oorsprong vooral vindt in grensoverschrijdend verband, bestaat er ook btw-fraude in binnenlands verband.³⁰⁸ Dat blijkt ook uit het feit dat Italië, Hongarije en Spanje hun *VAT Gaps* hebben verkleind na de invoering van hun nationale DRR-systemen. Voor landen

³⁰⁴ COM(2022) 701 final, p. 50 (voorstel tot wijziging van art. 218 Btw-Richtlijn per 1 januari 2028) & COM(2022) 701 final, p. 52-52 (voorstel tot toevoeging van art. 271b Btw-Richtlijn per 1 januari 2028).

³⁰⁵ EC, 'Commission Staff Working Document: Impact Assessment Report', SWD(2022) 393 final.

³⁰⁶ Zie par. 5.4.2 (Kostenefficiëntie).

³⁰⁷ Zie par. 5.4.1 (Proportionaliteit en eenvoud).

³⁰⁸ Zie par. 2.1.2 (Carrouselfraude) en par. 2.2.1 (Het definitieve btw-stelsel).

met een relatief lage *VAT Gap* zoals Nederland, zal een e-facturatie- en digitale rapportageplicht voor binnenlandse transacties wellicht niet zoveel opleveren als in Italië, Hongarije en Spanje, maar EU-breed zou het significant hogere btw-opbrengsten kunnen genereren. Daarnaast draagt het bij aan een gelijk speelveld, omdat de fraudeurs hun oneigenlijke voordeel verliezen.

Hoewel een uitbreiding van ViDA met binnenlandse B2B-transacties tot additionele investeringen voor belastingautoriteiten en hogere nalevingskosten voor belastingplichtigen zal leiden, schat ik in dat die implementatie een kleinere horde zal zijn. Op enig moment bestaat de IT-infrastructuur immers al en is er kennis opgedaan van ViDA, waardoor er minder nieuwe arbeidskrachten nodig zijn om die verplichtingen te implementeren. Hetzelfde geldt ook voor de implementatie- en nalevingskosten voor het bedrijfsleven. Wanneer e-facturatie in de toekomst gangbaarder wordt en er meer aanbieders op de markt zullen toetreden, zullen ook de licentiekosten bij die bedrijven afnemen. Het is mijn verwachting dat ook ERP-systemen hierin een steeds grotere rol gaan spelen. Elk ERP-systeem met een eigen *access point* op PEPPOL zou immers in staat moeten zijn tot het uitreiken en verwerken van e-facturen.

5.4 Doelmatigheid

Doelmatigheid is “de mate waarin de prestaties en effecten van beleid tegen de laagst mogelijke inzet van (financiële) middelen en ongewenste neveneffecten worden bewerkstelligd, dan wel de mate waarin met de inzet van een bepaalde hoeveelheid (financiële) middelen de maximale prestaties en effecten van beleid worden gerealiseerd tegen zo min mogelijk ongewenste neveneffecten.”³⁰⁹ De doelmatigheid van beleid houdt dus in dat het doel wordt bereikt, waarbij de nadelen in brede zin worden geminimaliseerd. In het geval van ViDA valt hierbij te denken aan de administratieve last voor belastingplichtigen, de kosten voor de benodigde infrastructuur en menskracht, maar ook de rechtsbescherming en rechtszekerheid voor belastingplichtigen, zoals het risico dat er inbreuk wordt gemaakt op de privacy van belastingplichtigen.

In het impact assessment rapport zijn er, naast de cijfers en bevindingen uit het voorevaluatierapport, ook uitspraken gedaan over de doelmatigheid van ViDA. In algemene zin concludeert het assessment rapport dat beide scenario's doelmatig zijn, maar dat een partieel EU-DRR-systeem beter scoort op proportionaliteit en dat een volledig geharmoniseerd EU-DRR-systeem beter scoort op doeltreffendheid.³¹⁰

³⁰⁹ Rijksoverheid, kenniscentrum voor beleid en regelgeving (beleidskompas), par. 3.4.

³¹⁰ EC, ‘Commission Staff Working Document: Impact Assessment Report’, SWD(2022) 393 final, p. 76-82.

5.4.1 Proportionaliteit en eenvoud

In het voorstel van de EC wordt kort stilgestaan bij de proportionaliteit van ViDA. “*The proposal is consistent with the principle of proportionality and does not go beyond what is necessary to meet the objectives of the Treaties, in particular the smooth functioning of the single market.*”³¹¹ De EC vindt dat er wordt voldaan aan proportionaliteit, omdat lidstaten zelf kunnen bepalen of ze de verplichting tot e-facturatie en de digitale rapportageverplichtingen ook willen invoeren voor binnenlandse transacties. Dit hangt af van hoe problematisch de binnenlandse btw-fraude wordt geacht volgens de lidstaten zelf, aldus de EC.

In het kader van “Wij van WC-eend adviseren WC-eend” is de stelling dat het ViDA-voorstel inzake e-facturatie en digitale rapportage proportioneel is, omdat de invoering van een nationaal DRR-systeem optioneel is, wat mij betreft een té summiere onderbouwing. Voor dat oordeel zou er ook moeten worden gekeken naar de verplichtingen die nu al zijn opgenomen in het ViDA-voorstel. Wat dat betreft zijn er mijns inziens een aantal mogelijke pijnpunten, te weten: de behandeling van kleine belastingplichtigen, de tweedagentermijn voor facturatie en rapportage en het afschaffen van de verzamelfactuur.

In het Spaanse SII-systeem is er drempel opgeworpen van een jaarlijkse belaste omzet van ten minste €8 miljoen,³¹² wat inhoudt dat bedrijven met een omzet lager dan €8 miljoen per jaar niet verplicht zijn hun transactionele data te rapporteren. In vergelijkbare zin is er in het Italiaanse SDI-systeem een *opt-out* ingevoerd voor belastingplichtigen met een jaarlijkse belaste omzet van minder dan €85.000.³¹³ In ViDA wordt er geen subjectieve drempel geïntroduceerd. Elke belastingplichtige die een rapportageplichtige levering of dienst verricht, zal aan e-facturatie- en digitale rapportageplicht moeten voldoen. Logischerwijs zullen de nalevingskosten voor een kleine belastingplichtige met slechts enkele intracommunautaire prestaties relatief zwaarder drukken dan voor een belastingplichtige met duizenden intracommunautaire prestaties per jaar.

³¹¹ COM(2022) 701 final, p. 11.

³¹² Zie par. 3.2.2 (Spanje).

³¹³ Zie par. 3.2.3 (Italië).

Netto impact op belastingplichtigen in euro (€) per jaar

	Active only domestically		Active cross-border	
	Micro/Small ³¹²	Medium/Large	Micro/Small	Medium/Large
	Per company (EUR/year)		Per company (EUR/year)	
Administrative Burdens	100 / 500	600 / 4,400	100 / 500	600 / 4,400
Administrative burdens savings*	0 / 300	0 / 16,700	500 / 700	4,900 / 21,600
Net impacts for businesses	- 200 / 100	- 1,400 / 12,300	300 / 600	3,600 / 17,200

*Bron: impact assessment rapport*³¹⁴

Het scenario dat hier wordt geschetst is het partieel EU-DRR-systeem, waarbij een deel van de lidstaten ook een e-facturatie- en rapportageplicht invoert voor binnenlandse transacties. De cijfers in bovenstaande tabel laten zien dat de nalevingskosten in algemene zin eerder zullen afnemen dan toenemen. Het is de inschatting dat de implementatie- en doorlopende kosten van een intra-EU-DRR-systeem voor de meeste belastingplichtigen lager zullen zijn dan de administratieve kostenbesparingen, die het zal opleveren.³¹⁵ Dit geldt alleen niet voor micro, kleine en middelgrote bedrijven die vooral binnenlands actief zijn en bijna geen intracommunautaire leveringen en diensten verrichten.

Hoewel wordt erkend dat de digitale rapportageverplichtingen zwaarder zullen drukken op kleine belastingplichtigen,³¹⁶ is er in het ViDA-voorstel inzake e-facturatie en digitale rapportage geen tegemoetkoming opgenomen voor MKB-bedrijven. Dit is mijns inziens ook verklaarbaar, omdat alle transacties noodzakelijk zijn om de rest te matchen. Wanneer er een subjectvrijstelling wordt ingevoerd voor MKB-bedrijven wat betreft de verplichting tot e-facturatie en digitale rapportage blijft er, weliswaar in mindere mate, een mogelijkheid bestaan tot (carousel)fraude, bijvoorbeeld door een reeks bedrijven op te richten die elk onder die jaarlijkse drempelwaarde blijven. Ditzelfde geldt overigens voor een objectvrijstelling voor transacties onder een bepaalde factuurwaarde. Het voorstel is bovendien in sterke mate afhankelijk van het afschaffen van de Opgaaf ICP. Zonder rapportageverplichting voor kleine belastingplichtigen zou die voor hen moeten blijven bestaan, wat onwenselijk is gezien de

³¹⁴ EC, 'Commission Staff Working Document: Impact Assessment Report', SWD(2022) 393 final, p. 60 (tab. 12).

³¹⁵ Zie par. 5.4.2 (Kostenefficiëntie).

³¹⁶ EC, 'Commission Staff Working Document: Impact Assessment Report', SWD(2022) 393 final, p. 60.

doelstellingen van ViDA. Tot slot zou het invoeren van een rapportagevrijstelling de ambitie voor een vooringevulde btw-aangifte in de weg staan.

Dit betekent in mijn ogen echter niet dat een tegemoetkoming onmogelijk is. Griekenland is momenteel bezig met een nationaal DRR-systeem voor zowel B2B-, B2G- als B2C-transacties zonder uitzondering van de rapportageplicht. Een kleine belastingplichtige met een belaste omzet van minder dan €50.000 op jaarbasis of met minder dan 50 facturen per jaar kan er echter wel voor kiezen om geen e-facturen te versturen en de transactionele data handmatig te uploaden via het myDATA-portaal van de Griekse belastingautoriteit.³¹⁷ Conform deze opzet zou de EC ervoor kunnen kiezen om MKB-bedrijven met minder dan 20 intracommunautaire B2B-facturen per jaar³¹⁸ te ontheffen van de verplichting tot e-facturatie, mits de transactionele data binnen de gestelde termijn handmatig wordt geüpload. Dit heeft echter ook impact op de rapportageplicht van de ICV door de afnemer. De grootste kostenpost voor bedrijven zal zijn om te beschikken over de benodigde infrastructuur, waarbij ook licenties moeten worden afgesloten bij PSP's op het gebied van e-facturatie.³¹⁹

Ik pleit er overigens niet per se voor om de bovengenoemde vereenvoudiging voor MKB-bedrijven ook daadwerkelijk door te voeren. Hoewel het de proportionaliteit en eenvoud van ViDA voor kleine belastingplichtigen ten goede zou komen, kleven er ook nadelen aan. MNO's worden in dergelijke gevallen opnieuw geconfronteerd met pdf-facturen, hetgeen een negatieve impact zal hebben op de gewenste automatisering van bedrijfsprocessen en op de fragmentatiekosten. Hoewel dit ook het geval is in landen die ervoor kiezen om ViDA niet te implementeren voor binnenlandse transacties, zou dit toch een mogelijk bezwaar kunnen zijn.

Een ander pijnpunt, de tweedagetermijn voor zowel e-facturatie als voor de digitale rapportage van de transactionele data, komt sterk naar voren in de amendementen van het EP.³²⁰ In verschillende amendementen wordt bepleit de termijnen voor zowel e-facturatie als voor de digitale rapportage op te rekken tot vijf, zeven, tien of zelfs twaalf werkdagen. Beekers en Smeets wijzen erop dat de tweedagetermijnen een impact zullen hebben op hoe ondernemers hun interne beheersing zullen moeten inrichten.³²¹ Waar het in de Nederlandse belastingpraktijk nu nog gebruikelijk is om periodiek controles uit te voeren ter voorbereiding van de btw-

³¹⁷ Edicom, 'e-Tax Compliance in Greece – myDATA', 17 december 2021.

³¹⁸ Het aantal van 20 grensoverschrijdende B2B-facturen per jaar is een uit de lucht gegrepen hoeveelheid. Dit zou ook een andersoortige drempel kunnen zijn.

³¹⁹ Er zijn een aantal grote spelers in de markt van e-facturatie, te weten: Edicom, Pagero, Sovos en Avalara.

³²⁰ Zie par. 4.1.2 (Discrepancie tussen de reikwijdtes?).

³²¹ Beekers & Smeets 2023, *MBB 2023/19*, par. 6.1.

aangifte, zal dat moeten veranderen in een continue monitoring van de fiscale functie. Zij signaleren voorts dat dit ook zal doorwerken in het Horizontaal Toezicht,³²² waarbij een goed functionerende monitoring van de fiscale functie als voorwaarde wordt gesteld.

Deze kijk op de dubbele tweedagtermijn deel ik niet. Het delen van de transactionele data met de belastingautoriteiten treedt niet in de plaats van de btw-aangifte. Het is een rapportageplicht die de controle en audit van de belastingautoriteiten moet versterken. Wanneer een verkeerde factuur wordt uitgestuurd, bijvoorbeeld waarbij ten onrechte het verlaagd tarief is toegepast, betekent dat niet dat er een verkeerde aangifte is gedaan. Een continue monitoring van de fiscale functie is wat mij betreft dan ook niet noodzakelijk voor een goed functionerende interne beheersing. Het is immers nog steeds mogelijk om een creditfactuur uit te reiken, met verwijzing naar de originele factuur, om een dergelijke fout te herstellen. Wanneer dit blijkt uit de periodieke controle en de fout wordt hersteld door middel van een creditfactuur zou dit in mijn optiek niet in de weg staan aan een goed functionerende monitoring van de fiscale functie.

De kanttekening die naar voren komt in de appreciatie van het kabinet³²³ over de tweedagtermijn voor het uitreiken van de e-factuur deel ik daarentegen wel. Het kabinet wijst op het belang dat belastingplichtigen vrij moeten zijn om hun bedrijfsprocessen naar eigen wens in te richten. Het facturatieproces zal bij grote ondernemingen veelal (volledig) geautomatiseerd zijn. Dit geldt echter niet voor veel kleinere ondernemingen. Wanneer zij bijvoorbeeld één dag per week besteden aan hun administratie, waarbij er op een vaste dag in de week facturen worden uitgestuurd, zullen zij niet kunnen voldoen aan de tweedagtermijn. Automatisering wordt hiermee de facto verplicht. De vraag of dat proportioneel is ten opzichte van het doel om fraude te bestrijden, zoals het kabinet ook aangeeft,³²⁴ valt dan ook te betwijfelen.

Het proportionaliteits- en eenvoudsvraagstuk speelt naar mijn mening minder bij de tweedagtermijn wat betreft de digitale rapportageverplichting. Waar veel grote ondernemers ook dit proces zullen automatiseren, zal de kleine ondernemer met slechts enkele intracommunautaire prestaties dit niet altijd doen. Het rapporteren van de transactionele data op dezelfde dag als dat de e-factuur is uitgestuurd, is wat mij betreft geen onredelijk vereiste. Het staat de belastingplichtige toe handmatig te werk te gaan en de administratieve

³²² Het (doorontwikkeld) Horizontaal Toezicht is een instrument om ‘compliance’ bij belastingplichtigen te vergroten, waarbij de Belastingdienst erop moet vertrouwen dat de betreffende ondernemer zijn fiscale beheersing (d.w.z. het Tax Control Framework) op orde heeft. Zie o.a. Belastingdienst, ‘Good Practices Fiscale Beheersing (december 2021)’, Belastingdienst, ‘Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen (2023)’ & Belastingdienst, ‘Leidraad Horizontaal Toezicht – Fiscaal dienstverleners oktober 2022’.

³²³ Zie par. 3.4 (Plannen van Nederland).

³²⁴ MinFin, ‘Fiche betreffende btw-regels in het digitale tijdperk’, 13 januari 2023, p. 3.

verplichtingen op één werkdag in de week af te wikkelen. Het standpunt dat de tweedagetermijn voor de rapportage zou moeten opgerekt om fouten in de factuur te corrigeren onderschrijf ik ook niet. In dergelijke gevallen is een creditfactuur altijd toereikend of zelfs vereist, al is het maar om de correctie in de administratie te maken.

Tot slot wil ik opmerken dat de automatisering van bedrijfsprocessen één van de doelen is van ViDA.³²⁵ Het oprekken van de rapportagetermijn zorgt voor een verminderde stimulans voor bedrijven om deze automatiseringsslag te maken. Uit cijfers van Spanje, met een rapportagetermijn van vier werkdagen, blijkt dat veel belastingplichtigen blijven kiezen voor simpele nalevingsinstrumenten, zoals spreadsheets.³²⁶ Hongarije laat zien dat het mogelijk is om transactionele data direct, zonder menselijke tussenkomst, te rapporteren.³²⁷ Gegeven de doelstelling om de automatisering van administratieve bedrijfsprocessen te stimuleren, zou dit in de toekomst dus zeker een mogelijke aanpassing van ViDA kunnen zijn. Voor nu geeft een relatief korte rapportagetermijn van 24 uur wat mij betreft de meest gewogen balans tussen het stimuleren van de automatisering van administratieve bedrijfsprocessen, maar met behoudt van de keuzevrijheid voor belastingplichtigen om handmatig te rapporteren.

Anders dan een aantal Europarlementariërs zou ik dus niet willen pleiten voor een verruiming van de rapportagetermijn. Sterker, om kleine belastingplichtigen, met geen of minder vergaande geautomatiseerde bedrijfsprocessen, tegemoet te komen, lijkt een termijn van één werkdag zelfs voldoende. Proportionaliteit zegt wat over het bereiken van het doel met zo min mogelijk lasten of negatieve neveneffecten. Gegeven het doel van ViDA om zo kort mogelijk na de transactie te beschikken over de transactionele data, zou ik een facturatietermijn bepleiten van vijf werkdagen en een rapportagetermijn van één werkdag.

Het derde punt waarbij men zich kan afvragen of het niet verder strekt dan het doel van de wetgeving is het afschaffen van de verzamelfactuur.³²⁸ Het blijft overigens wel mogelijk om periodieke facturen uit te reiken voor doorlopende leveringen en diensten.³²⁹ Dat verlicht de pijn in zekere zin, omdat daar het grootste belang zit. De reden voor het willen schrappen van de verzamelfactuur is dat het niet zou passen bij de (quasi) *real-time* rapportageverplichting. In de praktijk kan dit echter voor grote problemen zorgen.³³⁰ Hiervan lijkt de EC echter niet

³²⁵ Zie par. 2.4.1 (Varianten).

³²⁶ EC, 'ViDA, Vol. 1', Luxembourg: Publications Office of the European Union 2022, p. 135-136.

³²⁷ Zie par. 3.2.1 (Hongarije).

³²⁸ COM(2022) 701 final, p. 50 (voorstel tot afschaffing van art. 223 per 1 januari 2028).

³²⁹ Beekers & Smeets 2023, *MBB 2023/19*, par. 3.3.2.

³³⁰ Zie par. 4.2.4 (Verzamelfacturen).

overtuigd. In een *working document* van 10 februari 2020 stelt zij het volgende: “*the relevance of summary invoices to business’ needs is hardly supported by evidence about their current uptake and the recent trends. Indeed, over 50% of the stakeholders considered summary invoices seem not very commonly used. In terms of evolution, the vast majority of stakeholders saw no change in their usage, confirming that the modifications introduced by the Directive did not have a significant effect on this regime.*”³³¹

Hulsebos verbaast zich over die bevinding en vraagt zich een aantal dingen af.³³² Ten eerste vraagt hij zich af of facturatie op transactiebasis noodzakelijk is voor het bereiken van de ViDA-doelen. Hij stelt dat als alle vereiste data in de elektronische verzamelfactuur wordt opgenomen en de data binnen twee werkdagen na facturatie wordt gerapporteerd, dit de doelstelling van *real-time* rapportage niet in de weg zou staan. Hier ben ik het niet mee eens. Wanneer de verzamelfactuur in de huidige vorm blijft bestaan, kan het 32 of 33 dagen duren voordat de transactionele data daadwerkelijk wordt gerapporteerd,³³³ terwijl de EC blijkbaar streeft naar een rapportagetermijn van vier werkdagen.³³⁴ Er zit dus wel degelijk een verschil in de termijn waarop belastingautoriteiten over de vereiste transactionele data beschikken.

Een tweede vraag die Hulsebos zich stelt is of het schrappen van artikel 223 Btw-Richtlijn niet verder gaat dan nodig is, omdat het ook de transacties raakt die niet onder ViDA vallen. Wat dat betreft heeft hij een zeer valide punt. Wanneer een lidstaat er niet voor kiest ook een binnenlands DRR-systeem in te voeren, is de wens voor *real-time* rapportage van die transacties blijkbaar niet aanwezig. Het laten vervallen van de mogelijkheid om verzamelfacturen uit te reiken, sterkt daarmee verder dan noodzakelijk is om de doelstelling te bereiken, omdat ook binnenlandse transacties worden getroffen. Omwille van eenvoud zou het ViDA-voorstel derhalve verbeteren door het gebruik van verzamelfacturen slechts in te perken voor intracommunautaire prestaties die onder het bereik van ViDA vallen alsook voor binnenlandse leveringen en diensten indien een lidstaat ook kiest voor rapportageverplichtingen in binnenlands verband. Dit is ongeveer ook de strekking van het amendement van Europarlementariër Peksa.³³⁵ Hij bepleit het behoud van de verzamelfactuur, maar alleen voor binnenlandse prestaties, ongeacht of die lidstaat kiest voor een nationaal DRR-systeem.

³³¹ EC, ‘Commission Staff Working Document: Evaluation Report from the Commission tot he European Parliament and the Council assessing the invoicing rules’, SWD(2020) 29 final, p. 15.

³³² VAT Update, ‘ViDA and the abolishment of summary invoicing’, januari 2023.

³³³ Einde van de maand (huidig art. 223 Btw-Richtlijn) + twee werkdagen (art. 262 Btw-Richtlijn vanaf 2028).

³³⁴ Twee werkdagen (art. 222 Btw-Richtlijn vanaf 2028) + twee werkdagen (art. 262 Btw-Richtlijn vanaf 2028).

³³⁵ EP, ‘AMENDMENTS 88 – 251 amending Directive 2006/112/EC as regards VAT rules for the digital age’, 2022/0407(CNS), 20 juni 2023, p. 74 (amendement 212).

Hoewel ik zou pleiten voor het behoud van de verzamelfactuur voor binnenlandse transacties op de voorwaarde dat de betreffende lidstaat geen nationaal DRR-systeem heeft ingevoerd, onderschrijf ik het idee van Hulsebos en Peksa dat het volledig schrappen van artikel 223 Btw-Richtlijn verder strekt dan noodzakelijk en daarmee niet proportioneel is. Wat de ideale vorm is waarop de verzamelfactuur in ieder geval gedeeltelijk kan blijven bestaan, zou de EC wat mij betreft verder moeten onderzoeken.

Het grootste bezwaar van het schrappen van de verzamelfactuur zit wat mij betreft nog in de verzamelcreditfactuur in combinatie met het voorstel om op elke creditfactuur het originele factuurnummer te vermelden.³³⁶ Zoals al eerder benoemd is het in de praktijk niet ongebruikelijk dat leveranciers achteraf een korting verlenen over de totale omzet op jaarbasis die bij een bepaalde afnemer is gerealiseerd.³³⁷ Het zou voor leveranciers ondoenlijk zijn om aan het einde van ieder (boek)jaar voor elke afnemer een veelvoud aan creditfacturen op te maken voor elke gedane levering inclusief een verwijzing naar iedere originele factuur. Dit zou kunnen worden opgelost door de volgende zinsnede toe te voegen: “...behalve voor facturen op welke een korting, anders dan een korting in de zin van artikel 79, is berekend.” Voluit zou factuurvereiste 16 van artikel 226 Btw-Richtlijn dan als volgt komen te luiden: “*in the case of a corrective invoice, the sequential number which identifies the corrective invoice, as referred to in point (2), except to those that contain a price reduction or discount other than a price reduction or discount as referred to in article 79.*” Ook artikel 223 Btw-Richtlijn zal hiermee in lijn moeten worden gebracht. De EC zou hierbij genoeg moeten nemen met het feit dat dit niet volledig aansluit bij de doelstelling om een *real-time* rapportagesysteem te realiseren, maar nodig is uit praktische overwegingen.

5.4.2 Kostenefficiëntie

Grofweg worden de nalevingskosten van een partieel EU-DRR-systeem voor het bedrijfsleven geschat op €11,3 miljard in de gehele EU over de periode van 2023 tot 2032.^{338, 339} Hiertegenover staat een verlaging van de administratieve lasten van €41,4 miljard,³⁴⁰ hetgeen

³³⁶ COM(2022) 701 final, p. 50 (voorstel tot uitbreiding van art. 226 Btw-Richtlijn per 1 januari 2028).

³³⁷ Zie par. 4.2.4 (Verzamelfacturen).

³³⁸ EC, ‘Commission Staff Working Document: Impact Assessment Report’, SWD(2022) 393 final, p. 56 (tab. 10).

³³⁹ Het ViDA-voorstel bevat de mogelijkheid voor lidstaten om e-factoratie en digitale rapportage ook verplicht te stellen voor binnenlandse transacties. De inschattingen zijn dus sterk afhankelijk van de vraag of lidstaten hiervan wel of geen gebruik zullen maken. Er is een inschatting gemaakt van de situatie waarin er op EU-niveau geen actie wordt ondernomen en bepaalde lidstaten op bepaalde momenten (i.e. in verschillende jaren) overgaan op een nationaal DRR-systeem. Dit scenario is als baseline gebruikt voor de ramingen/berekeningen.

³⁴⁰ COM(2022) 701 final, p. 15.

bestaat uit een verlaging van de fragmentatiekosten (€24,2 miljard), het verdwijnen van de Opgaaf ICP (€11 miljard), het verschaffen van een voorgevulde btw-aangifte (€4,3 miljard) en administratieve voordelen die zijn toe te schrijven aan e-facturatie (€1,9 miljard). Deze cijfers zijn gebaseerd op hoe het huidige ViDA-voorstel is vormgegeven. Een volledig geharmoniseerd DRR-systeem voor zowel binnenlandse als voor intracommunautaire prestaties zou naar schatting zorgen voor een stijging van de nalevingskosten voor het bedrijfsleven van €43,5 miljard. Over diezelfde periode zou het alomvattende DRR-systeem een administratieve kostenbesparing opleveren van €56,7 miljard, bestaande uit een verlaging van de fragmentatiekosten (€24,2 miljard), het verdwijnen van de Opgaaf ICP (€11 miljard), het verschaffen van een voorgevulde btw-aangifte (€7 miljard) en administratieve voordelen die zijn toe te schrijven aan e-facturatie (€14,5 miljard).³⁴¹

Netto impact van verschillende rapportagevarianten (2023-2032)

	Costs				Benefits					Max. impact on VAT Gap***
	Administrative burden for businesses	Implementation cost tax authorities	Fragmentation costs (elimination) ¹²⁹	Environmental benefits	Savings pre-filled VAT returns	Removal of recapitulative statements	E-invoicing benefits	VAT collection/C-efficiency**		
Recommendation and removal (Sub-option 2)	EUR 2.8 billion	EUR 0.1 billion	EUR 4.4 billion	No impacts	EUR 0.7 billion	No impacts	EUR 0.3 billion	EUR 14.1 billion	- 0.13 p.p.	
Keep the data with the taxpayers (Sub-option 3)	EUR 6.5 billion	EUR 0.05 billion cost reduction	EUR 1.1 billion	No impacts	No impacts	No impacts	No impacts	EUR 32.8 billion	- 0.29 p.p.	
Partial Harmonisation (Sub-option 4a)	EUR 11.3 billion*	EUR 2.2 billion	EUR 24.2 billion	EUR 0.01-0.05 billion	EUR 4.3 billion	EUR 11 billion	EUR 1.9 billion	EUR 111 billion	- 0.99 p.p.	
Full Harmonisation (Sub-option 4b)	EUR 43.5 billion*	EUR 3.4 billion	EUR 24.2 billion	EUR 0.01-0.06 billion	EUR 7 billion	EUR 11 billion	EUR 14.5 billion	EUR 221.4 billion	- 1.98 p.p.	

Bron: *impact assessment rapport*³⁴²

In deze cijfers vallen een aantal dingen op. Ten eerste valt op dat de nalevingskosten voor het bedrijfsleven in beide gevallen lager worden ingeschat dan de verwachte afname van de administratieve bedrijfslasten. Kortom, zowel het partiële als het geharmoniseerde DRR-systeem zijn dus kostenefficiënt. Een partieel EU-DRR-systeem, overeenkomstig ViDA, kan de kosten voor het bedrijfsleven verlagen met €30,1 miljard over de periode van 2023 tot 2032. Een volledig geharmoniseerd EU-DRR-systeem verlaagt de nalevingskosten ‘slechts’ met €13,2 miljard. Dat dit voordeel voor belastingplichtigen lager is, valt ook op te maken uit het

³⁴¹ EC, ‘Commission Staff Working Document: Impact Assessment Report’, SWD(2022) 393 final, p. 56 (tab. 10).

³⁴² Idem.

voorevaluatierapport, waaruit is gebleken dat de nalevingskosten voor een zuiver nationaal DRR-systeem altijd hoger zullen zijn dan de besparing op de administratieve bedrijfslasten.³⁴³

Het verschil tussen het partiële en het geharmoniseerde EU-DRR-systeem komt voort uit de grotere voordelen die zijn toe te schrijven aan e-facturatie en aan de vooringevulde btw-aangifte. Dat de voordelen uit e-facturatie zullen toenemen wanneer er wordt gekozen voor een volledig geharmoniseerd EU-DRR-systeem, lijkt mij een logische bevindingen. Wanneer e-facturatie voor meer transacties zal worden verplicht, zal het administratieve voordeel ervan ook toenemen. De omvang van de administratieve voordelen van respectievelijk €1,9 miljard en €14,5 miljard liggen in mijn ogen wel erg ver uit elkaar. De voordelen worden toegeschreven aan “*the dematerialisation of paper invoices (savings in printing and postage costs, quicker issuance, invoice integrity and security, etc.)*.”³⁴⁴ Het feit dat er nog zo veel ‘winst’ valt te behalen met het uitbannen van papieren facturen lijkt mij hoog ingeschat. Echter, anno 2019 maakte ook in Nederland nog 22% tot 26% van alle ondernemingen gebruik van papieren facturen.³⁴⁵ De ecologische winst van een EU-breed DRR-systeem van €10.000 tot €60.000 over de periode van 2023 tot 2032 is ook in grote mate gebaseerd op het verminderde gebruik van papier en minder uitstoot door postbezorgers.³⁴⁶

Het is mijns inziens ook een logische bevinding dat de mogelijke voordelen van een vooringevulde btw-aangifte zullen stijgen wanneer het ook verplicht wordt om binnenlandse transacties te rapporteren. Wanneer we kijken naar de Nederlandse aangifte, zouden de rubrieken 3b (ICL) en 4b (ICV) vooringevuld kunnen worden indien er een zuiver intra-EU-DRR-systeem wordt ingevoerd. Wanneer digitale rapportage ook voor binnenlandse transacties en B2C-transacties wordt verplicht, zouden daarnaast ook de rubrieken 1a, 1b, 1c, 1e, 2a en mogelijk ook 5b vooringevuld kunnen worden. Hoewel aanpassingen van de btw-aangifte altijd mogelijk (moeten) zijn, is het een logische gevolgtrekking dat meer vooringevulde rubrieken in de aangifte resulteren in een groter administratief voordeel voor belastingplichtigen.

Het toevoegen van B2C-transacties aan de rapportageplicht zou vooral vanuit het oogpunt zijn om het btw-stelsel te moderniseren en te streven naar een vooringevulde btw-aangifte. Vanuit het oogpunt van fraudebestrijding is het minder noodzakelijk. Het rapporteren van B2C-transacties zal er niet toe leiden dat zwart geld, de voornaamste oorzaak van onderrapportage

³⁴³ Zie par. 2.4.2 (Kosten-batenanalyse).

³⁴⁴ EC, ‘Commission Staff Working Document: Impact Assessment Report’, SWD(2022) 393 final, p. 52.

³⁴⁵ Zie par. 4.2.2 (Goedkeuring van de afnemer).

³⁴⁶ EC, ‘Commission Staff Working Document: Impact Assessment Report’, SWD(2022) 393 final, p. 53.

van de B2C-omzet, zal afnemen. “*Just because people are told to record things electronically does not mean they will*”, aldus Keen en Slimrod.³⁴⁷ Het grote probleem volgens hen blijft dat er een financiële prikkel ontbreekt om die omzet te rapporteren. Bovendien is er geen manier om deze transacties te cross-checken aangezien het ondenkbaar is dat consumenten hun aankopen zullen rapporteren. Wanneer B2C-transacties met het oog op de toekomst mogelijk ook moeten worden gerapporteerd, zal de e-facturatieplicht daarvoor moeten komen te vervallen. Consumenten kunnen immers geen e-facturen ontvangen. Het zou ook mogelijk zijn om, net als in Italië, aanvullend een traditionele factuur uit te reiken aan de consument.³⁴⁸

Landen die nu al inspelen op een voorgevulde btw-aangifte zijn Spanje, Portugal, Italië en Hongarije,³⁴⁹ maar ook Griekenland is al een eind op weg.³⁵⁰ Portugal is voornemens een voorgevulde btw-aangifte te genereren op basis van SAF-T vanaf 2024. Italië, Spanje en Hongarije genereren de voorgevulde btw-aangifte op basis van hun nationale DRR-systeem. In theorie zouden er in Hongarije en Italië al bijna volledig kloppende btw-aangiften kunnen worden verstrekt. Alle omzet moet worden gerapporteerd, al dan niet via een e-factuur, en ook de inkopen worden gerapporteerd, via de verkoopfactuur van de leverancier dan wel via een *self-invoice*. Ook de voorbelasting kan daarmee worden bepaald. Echter, bepaalde handmatige aanpassingen moeten altijd mogelijk zijn. Wanneer een belastingplichtige wordt geconfronteerd met een (pre) pro rata,³⁵¹ een fictieve levering of dienst in de privésfeer³⁵² of een beperking van de voorbelasting,³⁵³ zal hij zijn genoodzaakt de btw-aangifte handmatig aan te passen. Het is immers niet mogelijk dergelijke btw-gevolgen in een voorgevulde btw-aangifte te verwerken door middel van digitale rapportage.

Met een voorgevulde btw-aangifte wordt mogelijk ook de deur opgezet naar een hernieuwd voorstel voor een geharmoniseerde btw-aangifte. In 2013 heeft de EC een voorstel gedaan voor een gestandaardiseerde btw-aangifte in de hele EU.³⁵⁴ De achtergrond hiervan was de grote verscheidenheid aan btw-aangiften, waarbij de Ierse btw-aangifte slechts zes boxen had en die in Hongarije opliep tot 99 boxen.³⁵⁵ Dit zorgde voor hoge fragmentatiekosten bij

³⁴⁷ Keen & Slemrod 2021, p. 301.

³⁴⁸ Par. 3.2.3 (Italië).

³⁴⁹ Sovos, ‘Pre-Filled VAT Returns: The State of Play in 2023’, 9 maart 2022.

³⁵⁰ VAT CALC, ‘Global shift to prefilled VAT / GST returns’, 14 april 2023.

³⁵¹ Art. 15, lid 1 Wet OB (“een en ander voor zover de goederen en de diensten door de ondernemer worden gebruikt voor belaste handelingen”).

³⁵² Art. 3, lid 3 Wet OB resp. art. 4, lid 2 Wet OB.

³⁵³ Besluit Uitsluiting Aftrek omzetbelasting 1968 (“BUA”).

³⁵⁴ COM(2013) 721 final.

³⁵⁵ Avalara, ‘EC proposes standard EU VAT return’, 23 oktober 2013.

MNO's. Het voorstel is echter nooit aangenomen en omgezet in wetgeving. Een digitale rapportageverplichting van afgebakende datavelden biedt de mogelijkheid ook de btw-aangifte te harmoniseren. Lidstaten zouden er dan echter terughoudend moeten zijn met het stellen van aanvullende rapportageverplichtingen voor binnenlandse transacties.³⁵⁶ Omwille van het terugdringen van de fragmentatiekosten zou het een logische stap zijn om deze mogelijkheid uit ViDA te laten vervallen. Voor een volledig geharmoniseerde voorgevulde btw-aangifte is het noodzakelijk dat er één lijn wordt getrokken voor belastingplichtigen in alle lidstaten.

De besparing van administratieve lasten door de afschaffing van de Opgaaf ICP zijn gelijk in het partiële en het volledig geharmoniseerde EU-DRR-systeem. De Opgaaf ICP wordt immers in beide scenario's afgeschaft, wat belastingplichtigen in staat stelt hun (loon)kosten te verlagen die samenhangen met het voorbereiden en opstellen ervan. Hetzelfde geldt voor de fragmentatiekosten. Ongeacht de vorm, is het voor belastingplichtigen namelijk mogelijk om voor alle leveringen en diensten e-facturen uit te reiken wegens het vervallen van de goedkeuring van de afnemer.³⁵⁷

Er blijft overigens nog wel een risico op het bestaan van fragmentatiekosten in het huidige ViDA-voorstel. Dat heeft allereerst te maken met de mogelijkheid voor lidstaten om aanvullende factuurvereisten te stellen wat betreft de rapportage van binnenlandse leveringen en diensten.³⁵⁸ Deze datavelden zouden in dat geval ook als zodanig moeten worden gerapporteerd aan de belastingautoriteiten van de betreffende lidstaten. Deze mogelijkheid beperkt zich weliswaar tot de binnenlandse leveringen en diensten en kunnen niet worden ingevoerd voor intracommunautaire prestaties. MNO's zouden in dat geval dus scherp moeten hebben welke datavelden waar verplicht zijn in de rapportage. Dit leidt tot fragmentatiekosten voor MNO's die in verschillende lidstaten binnenlands leveren of diensten verrichten.

Een andere reden is gelegen in de manier van rapportage aan de belastingautoriteiten van elke lidstaat. Er staat in de ViDA-voorstellen niks vermeld over hoe de digitale rapportage moet verlopen. Lidstaten zijn dus vrij in de vormgeving waarop belastingplichtigen de vereiste data aan de belastingautoriteiten moeten doen toekomen. Het zal ook betekenen dat lidstaten verschillende IT-infrastructuren zullen gebruiken. Er ligt hiervoor een taak bij de PSP's die het proces van e-facturatie tot digitale rapportage voor veel belastingplichtigen uit handen zullen nemen, maar dat neemt niet weg dat het zal zorgen voor fragmentatiekosten. Wanneer de EC

³⁵⁶ COM(2022) 701 final, p. 52 (voorstel tot toevoeging van art. 271a, lid 2 Btw-Richtlijn per 1 januari 2028).

³⁵⁷ COM(2022) 701 final, p. 37 (voorstel tot afschaffing van art. 223 Btw-Richtlijn per 1 januari 2024).

³⁵⁸ Idem, p. 52 (voorstel tot toevoeging van art. 271a, lid 2 Btw-Richtlijn).

niet voorziet in een gestandaardiseerd portaal of platform waarop de transactionele data kan worden ingediend met een IT-koppeling die in elke lidstaat hetzelfde of gelijksoortig is, zullen PSP's zelf *tax engines* moeten optuigen die congruent zijn met de portalen van alle individuele lidstaten. Dit zal de investeringskosten van de PSP's doen toenemen, hetgeen een kostprijsverhogende werking heeft op de *fees* die belastingplichtigen zullen moeten betalen.

5.4.3 Rechtszekerheid en rechtsbescherming

Rechtszekerheid gaat over de vraag of wet- en regelgeving voldoende duidelijk is voor belastingplichtigen en zij niet voor onverwachte toepassingen van het recht komen te staan.³⁵⁹ Het feit dat verschillende vormen van digitale rapportageverplichtingen, waaronder enkele nationale DRR-systemen, met het intreden van ViDA komen te vervallen, wordt in het impact assessment rapport aangegrepen als zijnde een verbetering van de rechtszekerheid.³⁶⁰ Of het harmoniseren dan wel uniformeren van de rapportageverplichtingen in de EU moet worden gezien als een verbetering van de rechtszekerheid valt in mijn optiek te betwijfelen, maar het komt zeker de eenvoud ten goede. Het pijnpunt met betrekking tot de rechtszekerheid van ViDA zit wat mij betreft in de discrepantie tussen de reikwijdte van de e-facturatieverplichting en de digitale rapportageverplichting. Pijnpunten wat betreft de rechtsbescherming zitten in de bewaartermijn van de transactionele data en in het recht op privacy.

Wanneer er onduidelijkheid bestaat over de vraag of de reikwijdtes van e-facturatie en digitale rapportage overeenkomsten, leidt dat tot onzekerheid. Dit zijn de gevallen waarin een dienst belastbaar is in een andere lidstaat dan waar de dienstverrichter is gevestigd, maar waarvan de btw niet wordt verlegd naar de afnemer, omdat die aldaar niet is gevestigd (i); een levering ter zake waarvan de btw is verlegd naar de afnemer op grond van artikel 174 Btw-Richtlijn (ii) en een dienst ter zake waarvan de btw zou zijn verlegd naar de afnemer ware het niet dat de dienst in die andere lidstaat is vrijgesteld (iii).³⁶¹ Wanneer we de eerste situatie uitlichten, zien we dat de interpretatie kan bestaan dat e-facturatie niet verplicht is, maar digitale rapportage wel. Dit kan voor verwarrende situaties leiden voor belastingplichtigen. Wanneer een belastingplichtige artikel 222 Btw-Richtlijn als zodanig leest en besluit een reguliere factuur uit te reiken, is de kans groot dat hij ook de transactionele data niet zal rapporteren. Of dat, zoals Beekers en Smeets betogen,³⁶² ook de bedoeling is geweest van de EC is twijfelachtig. In

³⁵⁹ Keus 2011, *WPNR 2011/142*, par. 1.

³⁶⁰ EC, 'Commission Staff Working Document: Impact Assessment Report', SWD(2022) 393 final, p. 53.

³⁶¹ Zie par. 4.1.2 (Discrepantie tussen de reikwijdtes?).

³⁶² Beekers & Smeets 2023, *MBB 2023/19*, par. 5.2.

het kader van rechtszekerheid is het van belang dat de EC nog eens kritisch kijkt naar de wetteksten van artikel 222 en artikel 262 Btw-Richtlijn en deze op één lijn brengt met elkaar.

In termen van rechtsbescherming is het belangrijk dat er goed wordt omgegaan met alle bedrijfsgevoelige informatie, die onder ViDA wordt gerapporteerd en opgeslagen. De bewaartermijn van de transactionele data in het centrale VIES speelt daarin een rol. Deze termijn bedraagt vijf jaar na het einde van het jaar dat de data is gerapporteerd.³⁶³ Volgens de EC is dat een redelijke termijn waarbinnen belastingautoriteiten VAT audits kunnen uitvoeren en eventueel fraude kunnen ontdekken.³⁶⁴ Deze vijfjaarstermijn komt overeen met de naheffingstermijn in Nederland.³⁶⁵ Het vaststellen van de naheffingstermijn is echter een nationale aangelegenheid. Zo heeft België een naheffingstermijn van drie jaar en Duitsland van zeven jaar.³⁶⁶ Daarnaast zijn er de administratieve bewaartermijnen. In Nederland bedraagt de algemene bewaartermijn bedraagt zeven jaar, wat inhoudt dat een belastingplichtige zijn boeken en bescheiden ten minste zeven jaar moet bewaren, die nodig zijn voor het vaststellen van de belastingschuld.³⁶⁷ Deze bewaartermijn wordt verruimd tot tien jaar voor ondernemers die een levering en diensten faciliteren via een elektronische interface^{368, 369} of voor transacties die betrekking hebben op onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen.³⁷⁰

Gegeven de bovengenoemde termijnen, lijkt de bewaartermijn van vijf jaar van de transactionele data een redelijke termijn. Wanneer een lidstaat een naheffingstermijn heeft van minder dan vijf jaar, zoals België, is het echter de vraag wat de noodzaak is de transactionele data van de aldaar gevestigde belastingplichtigen nog langer te bewaren. Er kan immers geen naheffingsaanslag meer worden opgelegd. Wat in mijn optiek ontbreekt in het ViDA-voorstel is een bepaling die lidstaten oplegt een naheffingstermijn van ten minste vijf jaren te hanteren, zodat de ViDA-bewaartermijn hiermee in lijn is.

Papis-Almansa maakt zich zorgen over de privacy van belastingplichtigen.³⁷¹ Zij zegt hierover: “*The proposed DRRs envisage the collection, storage and analysis of a vast amount of data, also information allowing the identification of natural persons and, thus, personal data.*”

³⁶³ COM(2022) 703 final, p. 20 (voorstel tot toevoeging van art. 24h, lid 6 Verordening (EU) nr. 904/2010 per 1 januari 2028).

³⁶⁴ COM(2022) 703 final, p. 11 (punt 8).

³⁶⁵ Art. 20, lid 3 Algemene wet inzake rijksbelastingen.

³⁶⁶ FvM, ‘Het is vroeg kerst dit jaar: Belastingdienst neemt dubbele btw-heffing weg’, 19 april 2022.

³⁶⁷ Art. 52, lid 4 Algemene wet inzake rijksbelastingen.

³⁶⁸ Art. 34, lid 7 Wet OB.

³⁶⁹ Deze bewaartermijn sluit aan bij de bewaartermijn van OSS.

³⁷⁰ Art. 34a Wet OB.

³⁷¹ Papis-Almansa 2023, *H&I* 2023/22.

*By its very nature, this implies interference with the right to privacy and the right to protect personal data*³⁷², verwijzend naar artikel 7 van het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie. Hierin is opgenomen dat burgers het grondrecht hebben op bescherming van de persoonlijke levenssfeer (i.e. privacyrecht). Ingrijpen hierin is slechts geoorloofd als aanpassing van de wet- en regelgeving noodzakelijk is voor het bereiken van de door de Unie erkende doelstellingen van algemeen belang.³⁷³ Wet- en regelgeving die mogelijk strijdig is met dit handvest moet tot het minimum worden beperkt, aldus Papis-Almansa. Zij wijst in dit kader op een recente uitspraak van het Hof van Justitie, waarin is bepaald dat wet- en regelgeving ter bestrijding van fraude, belastingontduiking en misbruik van recht legitieme doelen zijn waarvoor er inbreuk gemaakt mag worden op het privacyrecht.³⁷⁴ In vergelijkbare zin is ook in Nederland geoordeeld dat het houden van parkeergegevens voor een correcte belastingheffing niet strijdig is met het Unierecht.³⁷⁵ Anderzijds is er ook een arrest gewezen waarin de Belastingdienst te ver ging. In het ANPR-arrest werd geoordeeld dat het ongebreidelde verzamelen van gegevens zonder duidelijke wettelijke grondslag strijdig was met artikel 8 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens.³⁷⁶

Zowel in het voorevaluatierapport als in het impact assessment rapport wordt er stilgestaan bij de datavertrouwelijkheid van een EU-DRR-systeem.^{377,378} Zowel een partieel als een geharmoniseerd EU-DRR-systeem scoren slecht op datavertrouwelijkheid.³⁷⁹ Volgens de auteurs is het inherent aan ViDA dat dataveiligheid en -vertrouwelijkheid problematisch zijn vanwege de grote hoeveelheid data die wordt verzameld en het feit dat geen enkel IT-systeem volledig waterdicht is in termen van beveiliging. Er wordt benadrukt dat risico's kunnen worden beperkt door alleen toegang te verschaffen aan geautoriseerde instanties.

Volgens Papis-Almansa gaat dit echter niet ver genoeg. Ze wijst erop dat deze waarborg alleen gaat over de toegang tot het centrale VIES en geen garantie geeft dat nationale belastingautoriteiten ook goed omgaan met de door hen vergaarde data.³⁸⁰ Papis-Almansa merkt op dat er ook andere systemen van nationale belastingautoriteiten zullen worden gekoppeld aan het portaal waarmee de transactionele data kan worden geüpload, zodat data kan worden

³⁷² Idem, p. 5.

³⁷³ Art. 52 van het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie (2000/C 364/01).

³⁷⁴ HvJ EU 8 december 2022, C-694/20 (Orde van Vlaamse Balies).

³⁷⁵ Hof 's-Hertogenbosch 19 augustus 2014, HD 200.139.173/01, ECLI:NL:GHSHE:2014:2803.

³⁷⁶ HR 24 februari 2017, nr. 15/02068, ECLI:NL:HR:2017:286 (ANPR).

³⁷⁷ EC, 'ViDA, Vol. 1', Luxembourg: Publications Office of the European Union 2022, p. 121-128.

³⁷⁸ EC, 'Commission Staff Working Document: Impact Assessment Report', SWD(2022) 393 final, p. 54.

³⁷⁹ Zie par. 2.4.1 (Varianten).

³⁸⁰ Papis-Almansa 2023, *H&I* 2023/22, p. 5.

gesynchroniseerd en het mogelijk is om de data te cross-checken. Dit maakt het geheel gevoelig voor datalekken. Van der Doef, Gruson, Merckx en Verbaan merken terecht op dat data uit het centrale VIES alleen mag worden geraadpleegd op een *need-to-know*-basis en door gekwalificeerd personeel.³⁸¹ Hieronder verstaan we speciaal daarvoor aangewezen personeel van nationale belastingautoriteiten en officials van Eurofisc.³⁸² Er is dus reeds een waarborg opgenomen in ViDA om de gerapporteerde data vertrouwelijk te behandelen.

Het belang van dataveiligheid en datavertrouwelijkheid is groot. De factuurdata bevat immers bedrijfsgevoelige informatie over wat, wanneer aan wie is geleverd. Amand wijst in zijn bijdrage op het belang voor de concurrentiepositie van de EU.³⁸³ Wanneer bedrijfsgevoelige data van EU-bedrijven op straat zouden komen te liggen, zou dat een grote impact kunnen hebben op hun strategische concurrentiepositie ten opzichte van buiten de EU gevestigde bedrijven. Hij waarschuwt er zelfs voor dat het de veiligheid van de EU op het spel kan zetten wanneer het mis gaat en wijst erop dat Spanje minder specifieke rapportageverplichtingen heeft dan die in ViDA zijn opgenomen.³⁸⁴ Ook in Europese wet- en regelgeving lijkt te worden erkend dat e-facturatie niet waterdicht is. De Richtlijn voor e-facturatie wordt namelijk niet van toepassing verklaard voor “*electronic invoices issued as a result of the performance of contracts (...), where the procurement and performance of the contract are declared to be secret or must be accompanied by special security measures in accordance with the laws, regulations or administrative provisions in force in a Member State.*”³⁸⁵ Dit geeft dus een bepaalde onzekerheid aan wat betreft de dataveiligheid van e-facturatie.

In het Italiaanse SDI-systeem is er een opvallende vrijstelling opgenomen wat betreft de rapportageplicht. Voor goederen en diensten die samenhangen met de gezondheidszorg hoeft niet elektronisch te worden gefactureerd, mits de factuur gevoelige informatie bevat over iemands persoonlijke gezondheid.³⁸⁶ In ViDA zijn geen uitzonderingen opgenomen wat betreft de rapportageplicht. Dit is enigszins verklaarbaar gezien het feit dat alleen B2B-prestaties onder de reikwijdte vallen. Het belang zou nóg groter zijn wanneer ook B2C-transacties gerapporteerd zouden moeten worden, omdat deze gevoelige persoonsgegevens kunnen bevatten. Dit is dus iets om rekening mee te houden mocht de EC de digitale rapportageverplichtingen ooit willen

³⁸¹ Van der Doef, Gruson, Merckx & Verbaan 2023, par. 2.3.

³⁸² COM(2022) 703 final, p. 21 (voorstel tot toevoeging van art. 24k, lid 1 Verordening (EU) nr. 904/2010 per 1 januari 2028).

³⁸³ Amand 2023, par. 3.2.3.2.

³⁸⁴ COM(2022) 701 final, p. 50-51 (voorstel tot wijziging van art. 262 Btw-Richtlijn per 1 januari 2028).

³⁸⁵ Art. 1 Richtlijn voor e-facturatie.

³⁸⁶ EC, ‘ViDA, Vol. 1’, Luxembourg: Publications Office of the European Union 2022, p. 22 (voetnoot).

uitbreiden met ook B2C-transacties. In 2014 noemde het Hof van Justitie het verzamelen van informatie over het koopgedrag van individuen nog “illegaal toezicht”.³⁸⁷

Tot slot wijst Papis-Almansa op het ontbreken van protocollen hoe de data mag worden gebruikt door belastingautoriteiten. Wanneer het gebruik van algoritmen of AI niet voldoende is gereguleerd en de juiste protocollen niet aanwezig zijn, heeft dat volgens haar het risico inbreuk te maken op zaken als non-discriminatie, het onschuldbeginsel, een eerlijk proces of zelfs op de menselijke waardigheid. Deze kritiek lijkt misschien overtrokken, maar met de Nederlandse Toeslagenaffaire in het achterhoofd, lijkt die niet geheel onterecht.³⁸⁸

De opslag van deze enorme berg bedrijfsgevoelige data, die wordt opgeslagen in één centraal systeem, is dus niet zonder risico. Met de nieuwste technologische toepassingen, zoals de blockchain, kan dit risico wellicht worden verlaagd.³⁸⁹ Dat neemt echter niet weg dat het ViDA-voorstel in de huidige vorm niet slaagt voor rechtszekerheid en rechtsbescherming, omdat het mijns inziens tekortschiet wat betreft dataveiligheid en datavertrouwelijkheid en het beschermen van de privacyrechten van belastingplichtigen. De lijn tussen het noodzakelijke doen in de strijd tegen btw-fraude en een ordinaire ‘*Big Brother is watching you*’ is dun.

5.5 Uitvoerbaarheid

5.5.1 Technische haalbaarheid

Bij wege van de beslisnota van 13 januari 2023 heeft Nederland al aangegeven dat de technische haalbaarheid een risico vormt de implementatie van de verplichte e-facturatie en het DRR-systeem.³⁹⁰ De ontwikkeling van het automatiseringssysteem voor de verwerking van alle transactionele data zou twee tot drie jaar duren.³⁹¹ Gezien de laatste berichtgeving lijkt mij dat nog een te rooskleurige inschatting.

Uit berichtgeving van het NRC blijkt dat het meer dan veertig jaar oude kernsysteem van de Belastingdienst voor de omzetbelasting te kampen heeft met urgente continuïteitsrisico’s.^{392, 393} Het heeft momenteel dan ook de prioriteit om alle ICT-systemen ook de komende jaren operationeel te houden. Ambtenaren van de Belastingdienst zouden al hebben

³⁸⁷ HvJ EU 8 april 2014, C-293/12 (Digital Rights Ireland Ltd).

³⁸⁸ R. Rutten, ‘Werden ze nou toch geprofileerd?’, 25 oktober 2021 (NRC).

³⁸⁹ Gruson 2017, *BTW-bulletin 2017/17*.

³⁹⁰ Zie par. 3.4 (Plannen van Nederland).

³⁹¹ MinFin, ‘Fiche betreffende btw-regels in het digitale tijdperk’, 13 januari 2023, p. 2.

³⁹² Stokmans & Vermeulen, ‘De toestand bij de Belastingdienst is kritiek’, 13 januari 2023 (NRC).

³⁹³ Bestuurlijke reactie op definitief BIT-advies EU btw e-commerce, nr. 35 527-16, 13 december 2021.

opgeroepen tot een beleidsmoratorium, waarbij nieuwe wet- en regelgeving gedurende een aantal jaren wordt stopgezet, zodat alle tijd en aandacht kan worden besteed aan het vervangen van de verouderde ICT-systemen. Staatssecretaris van Financiën, Marnix van Rij, heeft daarop aangegeven dat de Belastingdienst zich tot 2026 zal richten op de vernieuwing van het ICT-systeem en dat grote stelselwijzigingen tot die tijd niet zullen worden opgepakt.^{394, 395}

5.5.2 Budgettaire beheersbaarheid

In het kader van budgettaire beheersbaarheid is het allereerst relevant om te vermelden dat de implementatiekosten voor belastingautoriteiten over het algemeen lager zullen zijn dan de toename van btw-opbrengsten voor die lidstaat. Met betrekking tot de implementatiekosten wordt er onderscheid gemaakt tussen de eenmalige setupkosten en de doorlopende kosten.³⁹⁶

De setupkosten bestaan hoofdzakelijk uit de investeringskosten om de IT-systemen van de belastingautoriteiten te ontwikkelen of aan te passen.³⁹⁷ Dit omvat de kosten voor nieuwe software, hardware, interne en externe advieskosten en kosten voor datamanagement, maar ook de ontwikkelingskosten voor nieuwe controlesystemen en risicoanalysemodellen. De doorlopende kosten bestaan voornamelijk uit de onderhoudskosten van de IT-systemen en de kosten die samenhangen met een toereikende en veilige opslag van alle transactionele data. In beide componenten zit ook het bijkomende loon verwerkt voor de extra arbeid die zal moeten worden aangetrokken.³⁹⁸ De implementatiekosten die uit het onderzoek naar voren komen in de lidstaten die reeds een DRR-systeem hebben zijn als volgt:

³⁹⁴ Marée, 'Deze kabinetsperiode geen grote belastingwijzigingen meer mogelijk door ict-problemen Belastingdienst', 20 februari 2023 (NRC).

³⁹⁵ Bestuurlijke reactie op ICT bij de Belastingdienst, nr. 31 066-1174, 20 februari 2023.

³⁹⁶ EC, 'ViDA, Vol. 1', Luxembourg: Publications Office of the European Union 2022, p. 31-33.

³⁹⁷ Idem, p. 31.

³⁹⁸ Idem, p. 32.

Jaarlijkse implementatiekosten in miljoenen euro's (€)

	Lidstaten	Gemiddeld aantal betrokken belastingplichtigen	Setup kosten	Doorlopende kosten	Jaarlijkse implementatiekosten
VAT listing	BG, CZ, EE, HR, LV, SK	1.421.731	1,5 - 3	0,3 - 0,5	5
SAF-T	LT, PL, PT	3.238.087	1,5 - 3	0,3 - 0,5	3
Real time reporting	ES, HU	578.108	15 - 70	1,5 - 2,5	21
E-facturatie met pre-clearance	IT	3.489.500	6	24	25

Bron: voorevaluatierapport ViDA³⁹⁹

Voor ViDA is het met name interessant om te kijken naar de landen met een *real-time* rapportagemodel of een e-facturatiesysteem. De jaarlijkse implementatiekosten komen tot stand door de setupkosten af te schrijven over een periode van tien jaar en de doorlopende kosten daarbij op te tellen. Dit geeft een beeld van de jaarlijkse implementatiekosten voor lidstaten over een periode van tien jaar. De steekproef is echter zeer beperkt en uiteenlopend. Er zijn slechts twee lidstaten met een operationeel *real-time* rapportagesysteem (Hongarije en Spanje) en één lidstaat met een e-facturatiesysteem met pre-clearance (Italië).

Op nationaal niveau liggen de jaarlijkse implementatiekosten van Italië, Spanje en Hongarije grofweg tussen de €21 miljoen en €25 miljoen over een periode van tien jaar. In het voorevaluatierapport worden de jaarlijkse implementatiekosten voor een nationaal DRR-systeem geraamd op €6 miljoen tot €70 miljoen per lidstaat.⁴⁰⁰ Het lijkt mij echter te kort door de bocht om deze schatting ook door te trekken naar de jaarlijkse implementatiekosten van ViDA. Er is daarnaast een schatting gemaakt van de jaarlijkse implementatiekosten van ViDA in het voorevaluatierapport. De geschatte jaarlijkse implementatiekosten van de variant overeenkomstig het ViDA-voorstel liggen tussen de €57 miljoen en €390 miljoen.⁴⁰¹ Dat deze kosten hoger liggen dan de jaarlijkse implementatiekosten van de nationale DRR-systemen in Italië, Hongarije en Spanje van circa €21 miljoen tot €25 miljoen kan te maken hebben met het feit dat de nationale IT-systemen ook moeten worden gekoppeld aan het centrale VIES, waardoor er tussen lidstaten onderling informatie kan worden uitgewisseld.

³⁹⁹ Zelf opgemaakt in Excel; gebaseerd op de cijfers uit: EC, 'ViDA, Vol. 1', Luxembourg: Publications Office of the European Union 2022, p. 33 (tabel 2) & p. 71 (tabel 24).

⁴⁰⁰ Zie par. 2.4.2 (Kosten-batenanalyse).

⁴⁰¹ EC, 'ViDA, Vol. 1', Luxembourg: Publications Office of the European Union 2022, p. 118.

Een schatting van de jaarlijkse implementatiekosten van ViDA voor Nederland is zeer lastig zonder een uitgebreide kostenanalyse. Dit vereist echter interne informatie van de Belastingdienst. Naast het aantal belastingplichtigen⁴⁰² zullen ook land-specifieke factoren meespelen, zoals de mate waarop de nationale belastingautoriteit in staat zal blijken om een nieuw IT-systeem op te tuigen en operationeel te krijgen. Dat zou in het geval van Nederland nog wel eens kunnen tegenvallen.⁴⁰³

Het rapport wijst er verder op dat de implementatiekosten “verwaarloosbaar” zijn in vergelijking tot het btw-potentieel dat dientengevolge wordt benut.⁴⁰⁴ De implementatiekosten zijn circa 0,01% tot 0,03% van de toegenomen btw-opbrengsten in de waargenomen lidstaten. Daarbij moet echter een slag om de arm worden gehouden. Nederland heeft ten opzichte van het EU-gemiddelde een relatief lage *VAT Gap*. De winst die kan worden behaald in termen van toegenomen btw-opbrengsten is daardoor minder groot dan in landen als Hongarije, Spanje of Italië, waar de *VAT Gaps* fors zijn afgenomen.

VAT Gap in % van het totale btw-potentieel en in miljoenen (valuta)

	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Hongarije	15,4%	14,2%	14,3%	10,2%	9,8%	5,1%	?
HUF	527.019	544.473	603.824	468.279	492.845	252.740	?
Spanje	x	6,1%	6,6%	5,5%	6,1%	4,7%	?
€	x	4.577	5.202	4.504	5.164	3.396	?
Italië	x	x	x	22,6%	21,8%	20,8%	9,7%
€	x	x	x	31.888	31.085	26.217	?

Bron: *VAT Gap 2022 Report*⁴⁰⁵

De kleuren in bovenstaande tabel geven aan in welke jaren de nationale DRR-systemen zijn ingevoerd. De jaren ervoor zijn toegevoegd om het vergelijk te maken. De *VAT Gaps* in Hongarije, Spanje en Italië als percentage van het totale btw-potentieel zijn binnen enkele jaren na de invoering van het nationale DRR-systeem afgenomen met respectievelijk 10,3

⁴⁰² Nederland telt grofweg twee miljoen belastingplichtigen voor de omzetbelasting.

⁴⁰³ Zie par. 5.5.1 (Technische haalbaarheid).

⁴⁰⁴ EC, ‘ViDA, Vol. 1’, Luxembourg: Publications Office of the European Union 2022, p. 33.

⁴⁰⁵ Zelf opgemaakt in Excel; gebaseerd op de cijfers uit: EC, ‘VAT Gap in the EU: Report 2022’, Luxembourg: Publications Office of the European Union 2021.

procentpunt (66,9%), 1,4 procentpunt (23,0%) en 12,9 procentpunt (57,1%). Vooral Hongarije en Italië zijn in het oog springende resultaten.

Verder valt op dat de invoering van een nationaal DRR-systeem enkele jaren nodig heeft voordat er de vruchten van worden geplukt. De *VAT Gap* van Italië wordt significant verlaagd in het derde jaar na de invoering van het SDI-systeem. In Spanje is het significante effect, weliswaar in mindere mate dan in Hongarije en Italië, zichtbaar in het vierde jaar na de invoering van het SII-systeem en in Hongarije is een significante daling van de *VAT Gap* pas zichtbaar in het vijfde jaar na de invoering van het RTIR-systeem.

Wanneer we kijken naar Nederland zien we een *VAT Gap* in 2020 van 2,8%, wat zich vertaalt naar een absoluut bedrag van €1,714 miljard.⁴⁰⁶ De mogelijke winst van een DRR-systeem is daarmee logischerwijs kleiner dan in Hongarije, Spanje en Italië. Desondanks lijkt het mij erop dat er ook voor Nederland een zekere winst valt te behalen. Hoewel bovenstaande cijfers gebaseerd zijn op een drietal nationale DRR-systemen, waar ViDA ziet op een intra-EU-DRR-systeem, kan worden aangenomen dat de *VAT Gap* voor een groter deel wordt veroorzaakt door carrouselfraude dan wel administratieve fouten dan door fraude of administratieve fouten in binnenlandse transacties.⁴⁰⁷ Het zou dus een conservatieve schatting zijn om te stellen dat de voordelen uit ViDA minstens zo groot zijn als de voordelen uit de nationale DRR-systemen, hetgeen steun vindt in het feit dat de intracommunautaire leveringen en verwervingen in Nederland bovengemiddeld vaak niet kunnen worden gematcht ten opzichte van het EU-gemiddelde.⁴⁰⁸ Wanneer we het kleinste voordeel, namelijk dat van Spanje, zouden doorvertalen naar Nederland zou je uitkomen op een afname van de *VAT Gap* met 0,64 procentpunt.⁴⁰⁹ Op basis van de *VAT Gap* berekening uit 2020 betekent dat een afname van de *VAT Gap* van €1,714 miljard naar €1,320 miljard. Voor Nederland zou er dus ongeveer €394 miljoen aan extra btw-opbrengsten in het vat zitten.

Wanneer we uitgaan van de hoogste implementatiekosten van €390 miljoen op jaarbasis en de meest conservatieve schatting van de *VAT Gap* afname van €394 miljoen zou je voorzichtig kunnen concluderen dat de invoering van e-facturatie en de digitale rapportageverplichtingen overeenkomstig ViDA in ieder geval niet zal resulteren in negatief

⁴⁰⁶ Zie par. 2.1.1 (De totale kloof).

⁴⁰⁷ Zie par. 2.2.1 (Het definitieve btw-stelsel).

⁴⁰⁸ EUROSTAT, 'Quality report on European statistics on international trade in goods: 2022 edition', Luxembourg: Publications Office of the European Union 2022, p. 91 (tabel A.15) – het percentage transacties en belastingplichtigen dat succesvol kan worden gematcht in de jaren 2018-2020 is lager dan het EU-gemiddelde & p. 110 (tabel A.32) – de asymmetrie in Nederland in de jaren 2018-2021 is lager dan het EU-gemiddelde.

⁴⁰⁹ De berekening is als volgt: $2,8 * 23\% = 0,644$.

resultaat. Ondanks dat een intra-EU-DRR-systeem nog niet bestaat, en er dus geen cijfers over bekend zijn, én een schatting van de implementatiekosten voor Nederland zonder intensieve kostenanalyse niet uitvoerbaar is, durf ik met enige voorzichtigheid wel te stellen dat de Nederlandse Staat er in budgettaire zin niet op achteruit zal gaan. Het bestrijden van fraude doet daarnaast recht aan het rechtvaardigheidsgevoel binnen de samenleving en het creëren van een gelijk speelveld ten opzichte van eerlijke ondernemers. Dit zijn twee bijkomstige voordelen die, naast de budgettaire beheersbaarheid, in mijn optiek niet onbelangrijk zijn.

5.5.3 Inpasbaarheid in het fiscale systeem

In het ViDA-voorstel wordt er bijzondere aandacht besteed aan de samenloop met bestaande en nog in ontwikkeling zijnde wet- en regelgeving.⁴¹⁰ Allereerst zou een verbeterd systeem van btw-inning zorgen voor meer duurzame en eerlijke economische activiteit in de EU, hetgeen aansluit bij de doelstellingen uit de ‘duurzame groeianalyse’.⁴¹¹ Hierin is vastgelegd dat de EC wil inzetten op “ecologische duurzaamheid, productiviteit, eerlijkheid en macro-economische stabiliteit.”⁴¹² Dat het bestrijden van fraude en het creëren van een gelijk speelveld zorgt voor meer eerlijkheid, productiviteit en macro-economische stabiliteit lijkt mij een logische gevolgtrekking. Hoe ViDA precies zal bijdragen aan meer ecologische duurzaamheid is mij niet duidelijk, tenzij de additionele EU-middelen uit hogere btw-opbrengsten zullen worden ingezet voor duurzame projecten en subsidies. Daar wordt echter niks over vermeld.

Ten tweede wordt er verwezen naar het definitieve btw-stelsel.⁴¹³ Hoewel de EC aangeeft dat de onderhandelingen hierover nog in volle gang zijn, stelt zij dat ViDA zonder meer een stap vooruit is: “*The VAT in the Digital Age initiative has the potential to strengthen both the current and the definitive VAT system.*”⁴¹⁴ Dit heeft deels te maken met het feit dat de verplichting tot e-facturatie en digitale rapportage ook kan worden toegepast op de intra-EU levering, die de ICL en de ICV zou moeten vervangen, maar heeft vooral te maken met het andere speerpunt van ViDA, namelijk de uitbreiding van OSS in het kader van de *single VAT registration* in de EU. Intra-EU-leveringen aan afnemers in andere lidstaten kunnen via OSS worden aangegeven, waarna de btw in eigen land kan worden afgedragen. Lidstaten zullen vervolgens verantwoordelijk zijn voor de onderlinge verrekening van de btw.

⁴¹⁰ COM(2022) 701 final, p. 8-9.

⁴¹¹ COM(2021) 740 final.

⁴¹² Idem, p. 4.

⁴¹³ Zie par. 2.2.1 (Het definitieve btw-stelsel).

⁴¹⁴ COM(2022) 701 final, p. 8.

Het derde punt gaat over nieuwe btw-regels voor e-commerce en platformverkoop die per 1 juli 2021 in werking zijn getreden.⁴¹⁵ Hierin zijn een aantal belangrijke aanpassingen gedaan in de btw-wetgeving met betrekking tot verkoop van goederen binnen de EU als van goederen van buiten de EU. In vogelvlucht zijn de volgende aanpassingen gedaan:

- 1) De drempelbedragen voor EU-afstandsverkoop zijn komen te vervallen;
- 2) De vervoerseis voor toepassing van het ICL-nultarief is uitgebreid;
- 3) De vereenvoudiging voor kleine ondernemers is uitgebreid met EU-afstandsverkoop, waardoor die ondernemers, met minder dan €10.000 omzet uit digitale diensten aan consumenten in andere EU-lidstaten en/of EU-afstandsverkoop, de btw in eigen land kunnen afdragen tegen het aldaar geldende btw-tarief;
- 4) De MOSS is uitgebreid naar de OSS;
- 5) De vrijstelling voor de invoer van kleine zendingen met een waarde van minder dan €22 is komen te vervallen;
- 6) De invoerregeling is geïntroduceerd voor de invoer van goederen met een intrinsieke waarde van niet meer dan €150, waarbij de I-OSS het mogelijk maakt om in slechts één EU-lidstaat te registreren en aldaar de btw aan te geven voor alle lidstaten;
- 7) De post- en koeriersregeling is geïntroduceerd, waarmee het mogelijk wordt om de btw te verleggen naar het postbedrijf, die deze op zijn beurt kan innen bij de consument;
- 8) De boekhoudplicht is verruimd tot tien jaar voor belastingplichtigen die gebruikmaken van de (niet-)Unieregeling, de Invoerregeling of de post- en koeriersregeling;
- 9) De platformfictie is geïntroduceerd, waardoor goederen bij fictie worden geacht achtereenvolgens te zijn geleverd van de leverancier aan de platformexploitant en van de platformexploitant aan de consument;
- 10) De boekhoudplicht is verruimd tot tien jaar voor platforms die goederen leveren of diensten verrichten aan consumenten in de EU.^{416, 417}

ViDA borduurt daar nu op voort. Ook dit heeft minder te maken met de pijler die in deze bijdrage centraal staat, maar meer met de andere pijlers van ViDA. Er wordt namelijk een nieuwe platformfictie geïntroduceerd, waarbij bepaalde diensten bij fictie worden geacht achtereenvolgens te worden verricht door de dienstverrichter aan de platformexploitant en van de platformexploitant aan de consument.⁴¹⁸ Het gaat hierbij om diensten die samenhangen met

⁴¹⁵ Zie par. 2.2.3 (VAT Action Plan).

⁴¹⁶ Janssen & Merckx 2021, *BTW-bulletin* 2021/3.

⁴¹⁷ Janssen & Merckx 2021, *BTW-bulletin* 2021/9.

⁴¹⁸ Van der Doef, Gruson, Merckx & Verbaan 2023, *BTW-bulletin* 2023/10, p. 4-5.

de kortdurende verhuur van accommodatie en personenvervoer en die worden verricht door een buiten de EU-gevestigde dienstverrichter, een niet-belastingplichtigen (C2C-dienst) of door een uitgezonderde belastingplichtige.⁴¹⁹ Daarnaast wordt de bestaande platformfictie uitgebreid tot alle B2B-leveringen die via een platform plaatsvinden, B2C-leveringen binnen de EU door in de EU gevestigde ondernemers en overbrengingen van eigen goederen via een platform.

In ViDA wordt ook voorgesteld om de OSS verder uit te breiden, zodat het aantal verplichte btw-registraties verder kan worden teruggebracht.⁴²⁰ Naast de leveringen onder de bestaande Unieregeling, wordt het ook mogelijk om binnenlandse goederenleveringen, installatie- en montageverkoop, leveringen tijdens passagiersvervoer voor het in de EU verrichte gedeelte en leveringen van gas, elektriciteit, warmte en koude te rapporteren via OSS, mits deze worden geleverd aan consumenten of uitgezonderde belastingplichtigen.⁴²¹ De overige twee ViDA-pijlers, die zorgen voor een uitbreiding van de btw-verplichtingen voor platformexploitanten en het streven naar een *single VAT registration* in de EU bouwen dus voort op de per 1 juli 2021 geïntroduceerde btw-regels voor e-commerce en platformverkoop.

Tot slot wordt er in het ViDA-voorstel een link gelegd met het *Customs Action Plan*.⁴²² Van dit plan zijn onlangs de daadwerkelijke wetsvoorstellen ingediend door de EC.⁴²³ Evenals ViDA omvat de *EU Customs Reform* drie pijlers: een nieuw partnerschap met het bedrijfsleven, een slimmere benadering van douanecontroles en een moderne benadering van e-commerce.⁴²⁴ De *EU Customs Reform* kan wat mij betreft worden gezien als de evenknie van ViDA, maar dan voor het douanerecht in plaats van de btw. Het gaat deze bijdrage te buiten om dieper in te gaan op de inhoud van de wetsvoorstellen.

Wetgeving die niet wordt genoemd, maar die niet kan ontbreken als je het hebt over de inpasbaarheid van ViDA in het fiscale systeem, zijn dat de overige rapportageverplichtingen in het kader van DAC7, CESOP en binnenkort ook DAC8, die op het punt staat om van kracht te worden. De ER is al tot een akkoord gekomen over de compromistekst van de richtlijn.⁴²⁵ Al

⁴¹⁹ Dit zijn belastingplichtigen die alleen diensten verrichten waarvoor de btw niet aftrekbaar is, belastingplichtigen die de landbouwvrijstelling toepassen of belastingplichtigen die de KOR toepassen.

⁴²⁰ Van der Doef, Gruson, Merckx & Verbaan 2023, *BTW-bulletin 2023/10*, p. 8-9.

⁴²¹ Dit zijn belastingplichtigen die geen intracommunautaire verwerving hoeven aan te geven, omdat zij uitsluitend vrijgestelde prestaties verrichten of niet meer dan €10.000 aan goederen hebben verworven in het lopende en voorafgaande kalenderjaar.

⁴²² COM(2020) 581 final.

⁴²³ COM(2023) 258 final, COM(2023) 259 final & COM(2023) 262 final.

⁴²⁴ EC, 'EU Customs Reform'.

⁴²⁵ Richtlijn (EU) 2022/0413 (CNS) van de Raad van (...datum...) tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen (conceptversie).

deze verplichtingen zijn bedoeld voor een efficiëntere belastinginning, waarbij CESOP specifiek ziet op de Btw-Richtlijn en DAC7 en DAC8 zijn ingericht voor een bredere verbetering van belastinginning in de EU. Naast de btw zijn deze richtlijnen ook bedoeld voor verschillende nationale inkomsten- en winstbelastingen van lidstaten.

5.6 Flexibiliteit

De flexibiliteit van wet- en regelgeving houdt in dat het dynamisch is en een gelijke tred houdt met technologische en commerciële ontwikkelingen.⁴²⁶ Wat dat betreft is ViDA het schoolvoorbeeld. ViDA is er immers juist voor bedoeld om de btw-inning en belastingcontroles zodanig in te richten dat het aansluit bij de nieuwe technologische en commerciële realiteit. Anno 2019 waren 22%-26% van de uitgereikte factuur op papier, 50%-60% digitaal (pdf) en 14%-26% elektronisch.⁴²⁷ E-facturatie zit weliswaar in de lift, maar is nog niet de dominante manier van facturatie. Voorlopig loopt ViDA dus in de pas met de huidige technologische ontwikkelingen.

Twee evidente commerciële trends in de EU zijn de toename van e-commerce (minder verkopen in fysieke winkels; meer online) en een toenemende dominantie van de dienstensector. In een persbericht van 10 januari 2017 stelde toenmalig Eurocommissaris Elżbieta Bieńkowska voor Interne markt, Industrie, Ondernemerschap en Midden- en Kleinbedrijf het volgende: “De dienstensector is goed voor twee derde van de economische prestaties van de EU en creëert 90 % van de nieuwe banen.”⁴²⁸ Het is dan ook essentieel dat ViDA ook ziet op dit deel van de economie. Wat dat betreft slaagt ViDA, omdat ook de zakelijke intra-EU dienstverlening in het voorstel is betrokken.

Wat betreft e-commerce is er al jaren een stijgende trend te zien. In heel Europa is het marktaandeel van online verkopen gestegen van 4,8% in 2012 tot 15,4% in 2022, waarbij COVID-19 de online verkopen in een stroomversnelling heeft gebracht.⁴²⁹ De toename geldt voor zowel binnenlandse als grensoverschrijdende e-commerce. Hoewel de e-facturatie- en digitale rapportageplicht (nog) niet ziet op B2C-verkopen, spelen de andere twee pijlers van ViDA wel in op deze commerciële ontwikkeling.

⁴²⁶ Zie par. 5.1.2 (Ottawa Taxation Framework).

⁴²⁷ Zie par. 4.2.2 (Goedkeuring door de afnemer).

⁴²⁸ EC, ‘Een diensteneconomie ten dienste van EU-burgers’ (persbericht), 10 januari 2017.

⁴²⁹ CfRR, ‘Online Trends & Statistics for UK, Europe & N. America 2022-2023’.

5.7 Deelconclusie

In een raamwerk heb ik getracht het ViDA-voorstel te toetsen op noodzakelijkheid, neutraliteit, doelmatigheid, uitvoerbaarheid en flexibiliteit. Dit raamwerk is gebaseerd op het *Ottawa Taxation Framework* en het ‘Toetsingskader fiscale regelingen’. De *VAT Gap* is de afgelopen jaren volhardend gebleken en lidstaten zijn onvoldoende in staat deze terug te dringen met de bestaande middelen. De Opgaaf ICP verschaft met diens geaggregeerde data onvoldoende inzicht om btw-fraude op te sporen. Ingrijpen van de EC is dus noodzakelijk. Ook het terugdringen van de fragmentatiekosten van MNO’s zijn het best te bestrijden op EU-niveau.

In termen van neutraliteit doet zich een zekere schending van de externe juridische neutraliteit voor. Wanneer een lidstaat binnenlandse transacties niet opneemt in de rapportageverplichting, worden binnenlandse prestaties anders behandeld dan prestaties vanuit andere EU-lidstaten. Dit is in mijn optiek echter niet problematisch, omdat ViDA geen kostprijsverhogende werking heeft. De hogere nalevingskosten vallen weg tegen de administratieve kostenbesparingen, waardoor een schending van de externe economische neutraliteit zich niet voordoet.

Hoewel ViDA belastingplichtigen over het algemeen meer zal opleveren dan kosten, zullen de nalevingskosten relatief zwaar drukken op kleine belastingplichtigen, hetgeen als disproportioneel kan worden beschouwd. Bovendien wordt er een forse administratieve lastenverlichting toegeschreven aan een vooringevulde btw-aangifte (€4,3 miljard), waarvan het maar zeer de vraag is of die er in alle lidstaten komt.

Nederland vindt het belangrijk dat belastingplichtigen hun administratieve processen naar eigen wens kunnen blijven inrichten. In dat kader zou ik willen pleiten voor een facturatietermijn van vijf werkdagen en een rapportagetermijn van één werkdag. Belastingplichtigen die niet bereid zijn verregaand te automatiseren hoeven dat in dat geval niet te doen en Hongarije laat zien dat een kortere rapportagetermijn goed mogelijk is.

Het schrappen van de verzamelfactuur heeft wat mij betreft zonder meer een disproportionele uitwerking. In combinatie met het factuurvereiste dat creditfacturen moeten worden voorzien van een verwijzing naar de oorspronkelijke factuur wordt er een groot praktisch probleem gecreëerd. Mocht de EC dit toch willen doorzetten, zou de verzamelfactuur op zijn minst in stand moeten blijven voor transacties die toch niet worden gerapporteerd onder ViDA, zoals het geval is bij binnenlandse transacties in een lidstaat die afziet van binnenlandse rapportageverplichtingen. Anders zou dit leiden tot een onnodige lastenverzwaring.

Ook in termen van rechtszekerheid en rechtsbescherming valt er nog wat te winnen. De (vermeende) discrepantie die bestaat tussen de reikwijdtes van de e-facturatieplicht en de digitale rapportageplicht zorgt voor rechtsonzekerheid bij belastingplichtigen. Daarnaast wijzen verschillende auteurs op het privacyrisico van ViDA. De bescherming van eenieders persoonlijke levenssfeer is namelijk een grondrecht in de EU. Voorts is het van belang dat bedrijfs- en transactiegegevens goed worden beschermd. Het centrale VIES, waarin álle transactionele data worden opgeslagen voor een periode van vijf jaar, lijkt daarin te fragiel. Tot slot wijst Papis-Almansa erop dat er onvoldoende waarborgen zijn geregeld voor het goede gebruik van de data door belastingautoriteiten en andere geautoriseerde organisaties. Van der Doef, Gruson, Merckx en Verbaan wijzen er echter op dat een dergelijke waarborg wel degelijk bestaat door de toegang te beperken tot geautoriseerde personen op een *need-to-know* basis.

Voor Nederland lijkt het momenteel niet haalbaar om ViDA vóór 2028 te implementeren. Er zijn momenteel onvoldoende technische en personele middelen beschikbaar bij de Belastingdienst. Dat Nederland enigszins achterblijft in de ontwikkelingen omtrent digitale rapportage heeft ook te maken met het relatief kleine *VAT Gap*. In het voorevaluatierapport worden de jaarlijkse implementatiekosten van ViDA geschat op een bedrag tussen de €57 miljoen en €390 miljoen. In een zeer conservatieve inschatting schat ik in dat de Nederlandse Staat er qua middelen desondanks niet op achteruit zal gaan. Het voorstel is in die zin dus wel budgettair beheersbaar.

ViDA sluit goed aan op andere wetsontwikkelingen al geldt dat vooral voor de pijlers die gaan over de platformeconomie en het streven naar een *single VAT registration* in de EU. ViDA bouwt namelijk ook voort op de platformfictie, de uitbreiding van OSS en de tussen 2018 en 2022 vernieuwde btw-regels voor e-commerce. ViDA sluit bovendien aan bij de voorgenomen *EU Customs Reform*. Wat betreft de e-facturatie- en digitale rapportageplicht kan ViDA vooral worden gezien als een aanvulling op DAC7, DAC8 en CESOP en versterkt het bovendien de rapportage als er in de toekomst wordt overgegaan op het definitieve btw-stelsel.

Tot slot kan ViDA worden beschouwd als een moderniseringsslag van het btw-stelsel die aansluit bij de technische ontwikkelingen en past bij de groeiende dienstensector en de toename van e-commerce. Het voorstel is daarmee voldoende flexibel gegeven de huidige ontwikkelingen.

Hoofdstuk 6: conclusie

In deze bijdrage heb ik onderzoek gedaan naar het ViDA-voorstel inzake e-facturatie en digitale rapportage, waarmee ik heb getracht de volgende onderzoeksvraag te beantwoorden.

Wat zijn de gevolgen van ViDA inzake de e-facturatieplicht en de nieuwe digitale rapportageverplichtingen voor belastingplichtigen en belastingautoriteiten, en hoe scoort het voorstel op noodzakelijkheid, neutraliteit, doelmatigheid, uitvoerbaarheid en flexibiliteit?

Sinds de afschaffing van de binnengrenzen in de EU in 1993 heeft het btw-stelsel te maken gekregen met het probleem van carrouselfraude. De jaarlijkse omvang van de carrouselfraude binnen de EU geschat op een bedrag tussen de €40 miljard en €60 miljard. Hoewel er pogingen zijn gedaan om btw-fraude aan te pakken in het huidige btw-systeem, dat gebruikmaakt van btw-aangiften en de Opgaaf ICP, is dat onvoldoende gelukt.

In 2020 heeft de EC met het *Tax Action Plan* heeft de aftrap gegeven voor ViDA. Binnen deze context is er voor intracommunautaire B2B-transacties een e-facturatie- en digitale rapportageplicht voorgesteld. De invoering van een e-facturatie- en digitale rapportageplicht voor binnenlandse transacties is overgelaten aan de lidstaten. De kern van ViDA is gericht op het bestrijden van btw-fraude en het moderniseren van de btw-inning en -controle.

Verschillende EU-lidstaten, waaronder Italië, Hongarije en Spanje, hebben reeds nationale systemen van digitale rapportage (DRR) geïmplementeerd. In Italië is er bovendien gekozen voor een e-facturatieplicht waarbij facturen voorafgaand aan de uitreiking aan de afnemer worden geverifieerd door de belastingautoriteiten (pre-clearance). Spanje onderzoekt op zijn beurt de mogelijkheid van een vergelijkbare e-facturatieverplichting. Dit getuigt van de voortdurende inspanningen binnen de EU om frauduleuze praktijken tegen te gaan. Nederland loopt op dit gebied nog sterk achter in vergelijking met andere EU-lidstaten. Hieraan ten grondslag ligt het personele tekort en de verouderde IT-systemen van de Belastingdienst alsook het feit dat Nederland een relatief kleine *VAT Gap* heeft.

Wanneer het ViDA-voorstel in de huidige vorm wordt aangenomen, zal dat een impact hebben op zowel belastingplichtigen als belastingautoriteiten. Belastingplichtigen moeten binnen twee werkdagen na een levering of dienst een e-factuur uitreiken. Vervolgens moet een aantal datavelden als transactionele data worden gerapporteerd binnen de twee werkdagen

daaropvolgend. Dit geldt voor de (fictieve) ICL, de (fictieve) ICV en voor de dienst ter zake waarvan de btw is verlegd naar de afnemer in een andere EU-lidstaat. Verder wordt de verzamelfactuur geschrapt, komt de aanvaarding door de afnemer te vervallen om een e-factuur te ontvangen en worden er drie aanvullende factuurvereisten opgenomen. Derdenfacturatie blijft behouden en ook derdenrapportage wordt toegestaan. In tegenstelling tot een zuiver nationaal DRR-systeem is het de verwachting dat ViDA belastingplichtigen meer zal opleveren aan administratieve lastenbesparingen dan zal kosten aan extra nalevingskosten.

Voor belastingautoriteiten betekent het dat zij aan de slag moeten met het optuigen van de benodigde IT-infrastructuur om de transactionele data te ontvangen, verwerken en delen met het centrale VIES. Gelijktijdig komt de Opgaaf ICP te vervallen met het intreden van ViDA. Het is lidstaten niet toegestaan een systeem van pre-clearance in te voeren. Wanneer een lidstaat ervoor kiest ook een e-facturatie- en digitale rapportageplicht in te stellen voor binnenlandse transacties moeten zij daarvoor aansluiten bij de genoemde tweedagtermijnen en moeten zij rapportage door middel van facturatiestandaard EN-16931 toestaan. De jaarlijkse implementatiekosten van ViDA voor lidstaten worden geschat op €57 miljoen en €390 miljoen in de eerste tien jaar. Dit zou slechts een fractie zijn van de extra btw-opbrengsten die door ViDA moeten worden gerealiseerd.

Hoewel ViDA de potentie heeft om de btw-opbrengsten te verhogen en btw-fraude te bestrijden, zijn er ook zorgen geuit. In deze bijdrage heb ik de ViDA-voorstellen getoetst aan noodzakelijkheid, neutraliteit, doelmatigheid, uitvoerbaarheid en flexibiliteit en heb ik voorzien in een aantal aanbevelingen.

De afgelopen decennia duidelijk geworden dat btw-fraude volhardend is en de Opgaaf ICP onvoldoende in staat is gebleken dit te bestrijden. Ingrijpen door de EC lijkt daarom noodzakelijk. Bovendien kan het terugdringen van de fragmentatiekosten het best worden aangepakt op EU-niveau.

Hoewel er een zekere schending lijkt te bestaan van de externe juridische neutraliteit wanneer een lidstaat geen e-facturatie- en digitale rapportageplicht invoert voor binnenlandse transacties, leidt dit er niet toe dat een binnenlandse leverancier btw-technisch goedkoper kan leveren dan een leverancier uit een andere EU-lidstaat. Dit heeft ermee te maken dat ViDA belastingplichtigen over het algemeen meer zal opleveren qua administratieve lastenverlichting dan zal kosten in termen van nalevingskosten. ViDA slaagt wat dat betreft in termen van

neutraliteit. Er bestaat echter wel het risico dat de nalevingskosten relatief zwaar zullen drukken op belastingplichtigen. Derhalve luidt de eerste aanbeveling:

- 1) Het ontzien of ondersteunen van kleine belastingplichtigen waar mogelijk.

Blijkens de vele amendementen, wordt er sterk getwijfeld aan de dubbele tweedagtermijn wat betreft e-facturatie en digitale rapportage. Nederland vindt het belangrijk dat belastingplichtigen hun administratieve processen naar eigen wens kunnen blijven inrichten. Om belastingplichtigen niet te dwingen tot automatisering, maar wel de doelstelling van *real-time* rapportage in acht te nemen, beveel ik het volgende aan op het vlak van proportionaliteit:

- 2) Het verruimen van de e-facturatietermijn naar vijf werkdagen en het verkrappen van de digitale rapportagetermijn naar één werkdag.

In het kader van proportionaliteit is verder het schrappen van de verzamelfactuur uit de Btw-Richtlijn onverstandig. Dit zou in de praktijk tot grote problemen leiden. Bovendien gaat het volledig schrappen van de verzamelfactuur verder dan strikt noodzakelijk. Ook transacties die niet onder ViDA gerapporteerd hoeven te worden, worden hierdoor geraakt. De derde aanbeveling luidt:

- 3) Het behouden van de verzamelfactuur, maar in ieder geval voor de transacties waarop ViDA niet van toepassing is.

In de literatuur is discussie ontstaan over de reikwijdte van de verplichting tot e-facturatie enerzijds en digitale rapportage anderzijds. In een drietal gevallen bestaat er of lijkt er een discrepantie te bestaan tussen beiden. In het kader van rechtszekerheid is de volgende aanbeveling daarom van belang:

- 4) Het in lijn brengen van artikel 222 en artikel 262 Btw-Richtlijn met elkaar, zodat de reikwijdtes van de e-facturatieplicht en de digitale rapportageplicht overeen komen.

Wat betreft de rechtsbescherming van belastingplichtigen, worden er in de literatuur zorgen geuit over het privacyrisico van ViDA. Amand wijst op het belang van goede bescherming van bedrijfsgevoelige informatie en Papis-Almansa wijst op het Europese grondrecht dat eenieders persoonlijke levenssfeer moet worden beschermd. Bovendien stelt zij dat er onvoldoende waarborgen zijn voor het goede gebruik van de transactionele data door belastingautoriteiten. Van der Doef, Gruson, Merckx en Verbaan wijzen er echter op dat een dergelijke waarborg wel degelijk bestaat door de toegang te beperken tot geautoriseerde personen, die op een *need-to-know* basis informatie kunnen raadplegen. Desondanks wil ik het volgende aanbevelen:

- 5) Het waarborgen van de dataveiligheid en datavertrouwelijkheid, met name met het oog op het centrale VIES, al dan niet door gebruikmaking van blockchaintechnologie.
- 6) Het vastleggen van duidelijke protocollen voor het gebruik van de transactionele data door belastingautoriteiten en externe organisaties.

In termen van uitvoerbaarheid lijkt het erop dat Nederland ViDA niet zal kunnen implementeren vóór 2028. Blijkens de kabinetsappreciatie kan een ondersteunend automatiseringssysteem niet operationeel zijn voor die tijd. Dat Nederland op het gebied van digitale rapportage achterloopt ten opzichte van andere EU-lidstaten heeft te maken met de relatief kleine *VAT Gap* en personele en IT-problemen bij de Belastingdienst. ViDA lijkt in ieder geval wel budgettair beheersbaar, omdat het, ook voor Nederland, hoogst onwaarschijnlijk is dat de jaarlijkse implementatiekosten zullen uitstijgen boven de additionele btw-opbrengsten.

Tot slot acht ik ViDA voldoende flexibel gegeven de huidige ontwikkelingen. Het voorstel sluit namelijk goed aan op andere fiscale en niet-fiscale ontwikkelingen. ViDA bouwt, met de drie pijlers, voort op de btw-wetgeving die de afgelopen jaren is ingevoerd. Bovendien loopt ViDA parallel aan andere specifieke rapportageverplichtingen in het kader van DAC7, DAC8 en CESOP, wat past binnen de doelstelling om de belastinginning efficiënter in te richten. Ook sluit ViDA aan bij de huidige technologische realiteit en loopt het in de pas met commerciële ontwikkelingen, zoals de groeiende dienstensector en toenemende e-commerce.

Kortom, ViDA vertegenwoordigt een ambitieuze stap in de modernisering van het btw-stelsel in de EU, gericht op het bestrijden van fraude, het verbeteren van de naleving en het omarmen van technologische vooruitgang, maar een aantal praktische en fundamentele bezwaren nodigen uit tot verdere discussie.

Literatuurlijst

Boeken

Bomer 2022

A.H. Bomer, 'Deel VI: Fiscale Technologie en het Unierecht', in A.H. Bomer, R. Hein, M.B.A. van Hout & R. Russo, *Belastingrecht en technologie (Fiscale Monografieën nr. 176)*, Deventer: Wolters Kluwer 2022.

Cornielje 2023

S.B. Cornielje, 'Europees Belastingrecht', in A.W. Hofman, M.L.M. van Kempen & F.P.G. Pötgens, *Cursus Belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2023.

Cornielje 2023

S.B. Cornielje, 'Omzetbelasting', in A.W. Hofman, M.L.M. van Kempen & F.P.G. Pötgens, *Cursus Belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2023.

Keen & Slimrod 2021

M. Keen & J. Slemrod, 'Rebellion, Rascals, and Revenue: Tax Follies and Wisdom through the Ages', Princeton: Princeton University Press 2021.

Wolf 2010

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

Artikelen in boeken

Ainsworth 2006

Ainsworth, R.T. (2006). Carousel Fraud in the EU: A Digital Vat Solution. *Tax Notes International*, No. 06-23, p. 443.

Amand 2023

Amand, C. (2023). VAT in the Digital Age Proposal: Can DRR Tackle VAT Fraud? *International VAT monitor*, Vol. 34(5), 22 augustus 2023.

Bouchard, Dale & Wolf 2020

Dale, S., Bouchard, J.C. & Wolf, M. (2020). Le régime définitif de TVA de l'UE applicable aux échanges transfrontière: est-il temps de repenser l'approche ? *ERA Forum*, No. 21, p. 95-116.

Cnossen 2021

Cnossen, S. (2021). The C-inefficiency of the EU-VAT and what can be done about it. *International Tax and Public Finance*, No. 29, p. 215-236.

Van der Doef, Gruson, Merkx & Verbaan 2023

Van der Doef, B., Gruson, J., Merkx, M. & Verbaan, N. (2023). VAT in the Digital Age Package: Viva la ViDA or Livin' la ViDA Loca? *EC Tax Review*, Vol. 23(3), p. 127-141.

Keen 2013

Keen, M. (2013). The anatomy of the VAT. *National Tax Journal*, No. 66(2), p. 423-446.

Merkx, Verbaan & Starkenburg 2019

Merkx, M.M.W.D., Verbaan, N. & Starkenburg, R. (2019). VAT and International Trade's Crossroads: Right, Left or Straight On? *EC Tax Review*, Vol. 28(5), p. 233-244.

Vanistendael 1995

Vanistendael, F. (1995). A Proposal for a definitive VAT System: Taxation in the Country of Origin at the Rate of the Country of Destination without Clearing. *EC Tax Review*, Vol. 4(1), p. 44-53.

[Artikelen in vaktijdschriften](#)

Beekers & Smeets 2023

R.E. Beekers & O.J.L.E. Smeets, 'ViDA: Digitale rapportageverplichting gebaseerd op e-invoicing', *MBB 2023/19*, 30 mei 2023.

Van der Doef, Gruson, Merkx & Verbaan 2023

B. van der Doef, J. Gruson, M. Merkx & N. Verbaan, 'VAT in the Digital Age: verstrekkende stappen voor een vitaal btw-stelsel', *BTW-bulletin 2023/10*, 17 januari 2023.

Gruson 2017

J. Gruson, 'Btw in een Brave New Blockchain World – een introductie', *BTW-bulletin 2017/17*, 21 februari 2017.

Gruson 2023

J. Gruson, noot bij BNC-fiche over voorstel betreffende btw-regels voor het digitale tijdperk, *NLF 2023/0347*, 16 februari 2023.

Gruson & Verbaan 2018

J. Gruson & N. Verbaan, 'Voorstellen voor het definitieve btw-stelsel: definitief een nieuw begin?', *BTW-bulletin 2018/11*, 24 januari 2018.

Janssen & Merkx 2021

A.D.M. Janssen & M.M.W.D. Merkx, 'Nieuwe btw-e-commerceregels per 1 juli 2021', *BTW-bulletin 2021/3*, 6 januari 2021.

Janssen & Merkx 2021

A.D.M. Janssen & M.M.W.D. Merkx, 'Nieuwe btw-e-commerceregels per 1 juli 2021 en de btw-positie van platforms', *BTW-bulletin 2021/9*, 27 januari 2021.

Keus 2011

L.A.D. Keus, 'Het rechtszekerheidsbeginsel', *WPNR 2011/142*, 8 oktober 2011.

Van Norden 2016

G.J. van Norden, 'Verbetering van de performance van de Europese btw – VAT Action Plan 2016', *NtFR 2016/1945*, 11 augustus 2016.

Van Osch 2023

B.T.J.G. van Osch, 'Viva la ViDA?', *BtwBrief 2023/11*, 17 januari 2023.

Papis-Almansa 2023

M. Papis-Almansa, noot bij 'VAT in the Digital Age. Real-time digital reporting based on e-invoicing for businesses', *H&I 2023/22*, 27 februari 2023.

Wolf 2016

R.A. Wolf, 'Actie, maar nu echt?', *NtFR 2016/1262*, 10 mei 2016.

Internetbronnen

Accountancy van Morgen, 'EN-16931: Weer een nieuwe factuurstandaard voor elektronisch factureren?', 18 oktober 2017. Geraadpleegd via <https://www.accountancyvanmorgen.nl/2017/10/18/en-16931-weer-nieuwe-factuurstandaard-elektronisch-factureren/>.

Asquith, R. 'EC proposes standard EU VAT return' (Avalara), 23 oktober 2013. Geraadpleegd via <https://www.avalara.com/vatlive/en/vat-news/ec-proposes-standard-eu-vat-return.html>.

Asquith, R. 'France B2B e-invoicing & B2C e-reporting delayed at least 1 year' (VAT CALC), 28 juli 2023. Geraadpleegd <https://www.vatcalc.com/france/france-vat-b2b-e-invoicing-b2c-e-reporting-july-2024-update/>.

Asquith, R. 'Germany 2026 B2B real-time e-invoicing; draft law published' (VAT CALC), 27 juli 2023. Geraadpleegd via <https://www.vatcalc.com/germany/germany-b2b-e-invoicing-discussion-paper/>.

Asquith, R. 'Global shift to prefilled VAT / GST returns' (VAT CALC), 14 april 2023. Geraadpleegd via <https://www.vatcalc.com/global/global-shift-to-prefilled-vat-gst-returns/>.

Asquith, R. 'Hungary live invoice reporting RTIR' (VAT CALC), 23 oktober 2021. Geraadpleegd via <https://www.vatcalc.com/hungary/hungary-live-invoice-reporting-rtir/>.

Asquith, R. 'Italy SdI e-invoicing: July 2022 major changes' (VAT CALC), 9 mei 2022. Geraadpleegd via <https://www.vatcalc.com/italy/italy-sdi-e-invoicing-july-2022-major-changes/>.

Asquith, R. 'Spanish mandatory B2B e-invoice delay; Jan 2025 potential date' (VAT CALC), 23 augustus 2023. Geraadpleegd via <https://www.vatcalc.com/spain/spanish-mandatory-b2b-e-invoices-january-2024-update/>.

Avalara, 'Hungary real-time invoice reporting'. Geraadpleegd via <https://www.avalara.com/vatlive/en/country-guides/europe/hungary/hungary-real-time-invoice-reporting.html>.

Avalara, 'Italy Sistema di Interscambio (SdI) real-time e-invoices'. Geraadpleegd via <https://www.avalara.com/vatlive/en/country-guides/europe/italy/italy-sdi-real-time-e-invoices.html>.

Baulf, A. 'Peppol, the Four-Corner model and Continuous Transactions Controls' (Avalara), 13 mei 2022. Geraadpleegd via <https://www.avalara.com/blog/en/europe/2022/05/peppol-the-four-corner-model-and-continuous-transactions-controls.html>.

Belastingdienst, 'Btw-carrouselfraude'. Geraadpleegd via https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/btw_aangifte_doen_en_betalen/btw-fraude/btw_carrouselfraude/btw_carrouselfraude.

Center for Retail Research, 'Online Trends & Statistics for UK, Europe & N. America 2022-2023'. Geraadpleegd via <https://www.retailresearch.org/online-retail.html>.

Centraal Bureau voor de Statistiek, 'ICT-gebruik bij kleine bedrijven; bedrijfsgrootte, 2019', 22 april 2022. Geraadpleegd via <https://opendata.cbs.nl/statline/#/CBS/nl/dataset/84675NED/table?dl=3D1D5>.

Deloitte, 'Intrastat the Netherlands: update on 2023 reporting obligations', 1 juni 2023. Geraadpleegd via <https://www2.deloitte.com/nl/nl/pages/tax-news/articles/intrastat-the-netherlands-update-on-2023-reporting-obligations.html>.

Duarte, V. 'Hungary Expands Real-Time VAT Controls' (Sovos), 26 november 2020. Geraadpleegd via <https://sovos.com/blog/vat/hungary-expands-real-time-vat-controls/>.

Edicom, 'België gaat B2B elektronische facturatie verplicht stellen', 7 maart 2023. Geraadpleegd via <https://edicom.nl/blog/belgie-gaat-b2b-elektronische-facturatie-verplicht-stellen>.

Edicom, 'E-facturatie ontwikkelingen in de Benelux: België, Nederland en Luxemburg', 7 juli 2023. Geraadpleegd via <https://edicom.nl/blog/nieuws-over-elektronisch-factureren-in-de-benelux>.

Edicom, 'Elektronische B2B-facturatie in Spanje, steeds dichterbij', 22 juni 2023. Geraadpleegd via <https://edicom.nl/blog/elektronische-facturatie-wordt-verplicht-voor-spaanse-bedrijven>.

Edicom, 'Elektronische facturering in Italië', 22 maart 2021. Geraadpleegd via <https://edicom.nl/blog/elektronische-facturering-in-italie>.

Edicom, 'e-Tax Compliance in Greece – myDATA', 17 december 2021. Geraadpleegd via <https://edicomgroup.com/blog/e-tax-compliance-in-greece-mydata>.

Edicom, 'Hoe het nieuwe e-Reporting systeem in Frankrijk werkt', 26 mei 2021. Geraadpleegd via <https://edicom.nl/blog/hoe-het-nieuwe-e-reporting-systeem-in-frankrijk-werkt>.

Edicom, 'PDP for Electronic Invoicing in France', 4 juli 2023. Geraadpleegd via <https://edicomgroup.com/blog/edicom-pdp-electronic-invoicing-france>.

Edicom, 'Polen: B2B e-facturatie via het KSeF-platform', 11 mei 2023. Geraadpleegd via <https://edicom.nl/blog/polen-gaat-het-gebruik-van-b2b-elektronische-facturatie-verplicht-stellen>.

Edicom, ‘Status van B2B elektronische factuur in Frankrijk’, 31 mei 2022. Geraadpleegd via <https://edicom.nl/blog/status-van-b2b-elektronische-factuur-in-frankrijk>.

Europese Commissie, ‘Belasting over de toegevoegde waarde’. Geraadpleegd via https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/eu-budget/long-term-eu-budget/2021-2027/revenue/own-resources/value-added-tax_nl.

Europese Commissie, ‘Een diensteneconomie ten dienste van EU-burgers’ (persbericht), 10 januari 2017. Geraadpleegd via https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/nl/IP_17_23.

Europese Commissie, ‘eInvoicing in France’. Geraadpleegd via <https://ec.europa.eu/digital-building-blocks/wikis/display/DIGITAL/eInvoicing+in+France>.

Europese Commissie, ‘EU Customs Reform’. Geraadpleegd via https://taxation-customs.ec.europa.eu/customs-4/eu-customs-reform_en.

Europese Commissie, ‘VAT Fraud: New tool to help EU countries crack down on criminals and recoup billions’ (press release), 15 mei 2019. Geraadpleegd via https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_19_2468.

Europese Commissie, ‘VAT in the Digital Age’. Geraadpleegd via https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-digital-age_en.

Europese Commissie, ‘Taxation: Embracing the digital transition to help fight VAT fraud and support EU businesses’ (press release), 8 december 2022. Geraadpleegd via https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_22_7514.

Fiscaal van Morgen, ‘Het is vroeg kerst dit jaar: Belastingdienst neemt dubbele btw-heffing weg’, 19 april 2022. Geraadpleegd via <https://www.fiscaalvanmorgen.nl/dossier/het-is-vroeg-kerst-dit-jaar-belastingdienst/>.

Hulsebos, K. ‘ViDA and the abolishment of summary invoicing’ (VAT Update), januari 2023. Geraadpleegd via <https://www.vatupdate.com/2023/01/27/vida-and-the-abolishment-of-summary-invoicing/>.

Kuijper, B. ‘E-invoicing: de stand van zaken’ (Emerce), 21 november 2014. Geraadpleegd via <https://www.emerce.nl/achtergrond/einvoicing-stand-zaken>.

Latour, R. ‘Uitstel van invoering definitief Europees btw-stelsel’ (Taxence), 2 juni 2022. Geraadpleegd via <https://www.taxence.nl/btw-overdrachtsbelasting/uitstel-van-invoering-definitief-europees-btw-stelsel/>.

Van de Leur, L. ‘Overzicht Italiaanse E-Invoicing regelgeving’ (pincvision), 9 november 2021. Geraadpleegd via <https://www.pincvision.com/nl/nieuws/overzicht-italiaanse-e-invoicing-regelgeving>.

Marée, K. ‘Deze kabinetsperiode geen grote belastingwijzigingen meer mogelijk door ict-problemen Belastingdienst’ (NRC), 20 februari 2023. Geraadpleegd via <https://www.nrc.nl/nieuws/2023/02/20/deze-kabinetsperiode-geen-grote-belastingwijzigingen-meer-mogelijk-door-ict-problemen-belastingdienst-a4157640>.

Marosa, 'SII – Electronic Submission of Accounting data'. Geraadpleegd via <https://marosavat.com/manual/vat/spain/sii-electronic-submission/>.

Matthews, C. 'Some countries aren't being panicked into pre-clearance VAT e-invoicing' (VAT CALC), 13 juni 2023. Geraadpleegd via <https://www.vatcalc.com/global/some-countries-arent-being-panicked-into-mandatory-vat-e-invoicing/>.

Ministerie van Financiën, 'Model 4.55 – Toetsingskader fiscale regelingen'. Geraadpleegd via <https://rbv.rijksfinancien.nl/modellen/2021/overig/4.55#:~:text=Bij%20voorstellen%20voor%20maatregelen%20op,wordt%20opgenomen%20in%20de%20beleidsbrief.>

Pagero, 'Commencement of French electronic invoice mandate postponed', 2 augustus 2023. Geraadpleegd via <https://www.pagero.com/compliance/regulatory-updates/france.>

Pagero, 'CTC requirements overview: Hungary', 18 maart 2021. Geraadpleegd via <https://www.pagero.com/compliance/regulatory-updates/hungary.>

Pagero, 'EU Council approves Italy's request to increase the VAT exemption threshold', 10 maart 2023. Geraadpleegd via <https://www.pagero.com/compliance/regulatory-updates/italy.>

Pagero, 'Germany has been officially approved to implement e-invoicing in the B2B sector', 28 juli 2023. Geraadpleegd via <https://www.pagero.com/compliance/regulatory-updates/germany.>

Pagero, 'SDI Italy: All about the 2022 cross-border e-invoicing mandate', 19 januari 2022. Geraadpleegd via <https://www.pagero.com/compliance/regulatory-updates/italy.>

Pagero, 'Spain has released further information regarding the upcoming B2B mandate', 20 juni 2023. Geraadpleegd via <https://www.pagero.com/compliance/regulatory-updates/spain.>

Rijksoverheid, 'Kenniscentrum voor beleid en regelgeving (beleidskompas)'. Geraadpleegd via <https://www.kcbr.nl/beleid-en-regelgeving-ontwikkelen/beleidskompas/3-wat-zijn-opties-om-het-doel-te-realiseren/34-doelmatigheid.>

Riordan, C. 'Pre-Filled VAT Returns: The State of Play in 2023' (Sovos), 9 maart 2022. Geraadpleegd via <https://sovos.com/blog/vat/pre-filled-vat-returns-new-developments-in-2022/>.

Rupp, M. 'The Four Corners Model for Card Payment Security and Key Management' (Cryptomathic), 10 februari 2023. Geraadpleegd via <https://www.cryptomathic.com/news-events/blog/cardholder-merchant-issuer-acquirer-the-four-corners-model-for-payment-security-and-key-management.>

Rutten, R. 'Werden ze nou toch geprofileerd?' (NRC), 25 oktober 2021. Geraadpleegd via <https://www.nrc.nl/nieuws/2021/10/25/werden-ze-nou-toch-geprofileerd-a4063066.>

Sigma, 'Real-Time Data vs. Near-Time Data', 18 mei 2021. Geraadpleegd via <https://www.sigmacomputing.com/blog/real-time-data-vs-near-time-data#:~:text=Real%2Dtime%20data%20is%20data,than%20as%20it%20is%20now.>

Sovos, 'E-invoicing Italy: All you need to know'. Geraadpleegd via <https://sovos.com/en-gb/vat/tax-rules/italy-e-invoicing/>.

Stokmans, D. & Vermeulen, S. ‘De toestand bij de Belastingdienst is kritiek’ (NRC), 13 januari 2023. Geraadpleegd via <https://www.nrc.nl/nieuws/2023/01/13/wie-reanimeert-de-belastingdienst-a4154053>.

Summito, ‘Real-time reporting models compared’, 12 november 2021. Geraadpleegd via https://blog.summitto.com/posts/real-time_reporting_models_compared/.

Sztankó, D. ‘Hungarian Real Time Invoice Reporting – what you need to know’ (RSM), 23 januari 2018. Geraadpleegd via <https://www.rsm.hu/en/blog/2018/01/hungarian-real-time-invoice-reporting-what-you-need-to-know>.

Taxlive, ‘Btw-ondernemer moet vanaf 2022 aan de slag met eHerkenning’, 22 juli 2021. Geraadpleegd via <https://www.taxlive.nl/nl/documenten/nieuws/btw-ondernemer-moet-vanaf-2022-aan-de-slag-met-eherkenning/>.

Rapporten

Centraal Bureau voor de Statistiek, ‘INTRASTAT – The system for the statistics of trade with countries within the European Union (2020 edition)’.

Eurojust, ‘Operation Vertigo: A closer look’, Den Haag, april 2016.

Europese Commissie, ‘Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-25 Member States: Report 2009’, Luxembourg: Publications Office of the European Union 2021.

Europese Commissie, ‘Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States: Report 2013’, Luxembourg: Publications Office of the European Union 2021.

Europese Commissie, ‘2012 Update Report tot he Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States: Report 2014’, Luxembourg: Publications Office of the European Union 2021.

Europese Commissie, ‘Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States: 2015 Report’, Warsaw, mei 2015.

Europese Commissie, ‘Study and reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: Report 2016’, Luxembourg: Publications Office of the European Union 2021.

Europese Commissie, ‘Study and reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: Report 2017’, Luxembourg: Publications Office of the European Union 2021.

Europese Commissie, ‘Study and reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: Report 2018’, Luxembourg: Publications Office of the European Union 2021.

Europese Commissie, ‘Study and reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: Report 2019’, Luxembourg: Publications Office of the European Union 2021.

Europese Commissie, ‘Study and reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2020 Final Report’, Luxembourg: Publications Office of the European Union 2020.

Europese Commissie, ‘VAT Gap in the EU: Report 2021’, Luxembourg: Publications Office of the European Union 2021.

Europese Commissie, 'VAT gap in the EU: Report 2022', Luxembourg: Publications Office of the European Union 2022.

Europese Commissie, 'VAT gap in the EU: Executive Summary 2022', Luxembourg: Publications Office of the European Union 2022.

Europese Commissie, 'VAT in the Digital Age: Final Report. Volume 1: Digital Reporting Requirements', Luxembourg: Publications Office of the European Union 2022.

Eurostat, 'Quality report on European statistics on international trade in goods (2022 edition)', Luxembourg: Publications Office of the European Union 2022.

Ministerie van Financiën, 'Ambtelijk rapport Aanpak fiscale regelingen', 30 juni 2023.

OECD, 'Dismantling the Barriers to Global Electronic Commerce, Turku (Finland) – Conference Report', *OECD Digital Economy Papers*, No. 38, Paris: OECD Publishing 1997.

OECD, 'Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions: the 2003 report', Paris: OECD Publishing 2003.

Overheidsdocumenten

Europese Commissie, 'A common system of VAT. A programme for the Single Market', *COM(96) 328 final*, 22 juli 1996.

Europese Commissie, 'Commission Staff Working Paper: Measures to change the VAT system to fight fraud', *SEC(2008) 249*, 22 februari 2008.

Europese Commissie, 'Green Paper on the future of VAT. Towards a simpler, more robust and efficient VAT system', *COM(2010) 695 final*, 1 december 2010.

Europese Commissie, 'Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards a standard VAT return', *COM(2013) 721 final*, 23 oktober 2013.

Europese Commissie, 'On an action plan on VAT. Towards a single EU VAT area - Time to decide', *COM(2016) 148 final*, 7 april 2016.

Europese Commissie, 'Proposal for a Council Regulation amending Regulation (EU) No 904/2010 as regards the certified taxable person', *COM(2017) 567 final*, 4 april 2017.

Europese Commissie, 'Proposal for a Council Implementing Regulation amending Implementing Regulation (EU) No 282/2011 as regards certain exemptions for intra-Community transactions', *COM(2017) 568 final*, 4 april 2017.

Europese Commissie, 'Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards harmonising and simplifying certain rules in the value added tax system and introducing the definitive system for the taxation of trade between Member States', *COM(2017) 569 final*, 4 april 2017.

Europese Commissie, 'Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards rates of value added tax', *COM(2018) 20 final*, 18 januari 2018.

Europese Commissie, 'Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the special scheme for small enterprises', *COM(2018) 21 final*, 18 januari 2018.

Europese Commissie, 'Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards the introduction of the detailed technical measures for the operation of the definitive VAT system for the taxation of trade between Member States', *COM(2018) 329 final*, 25 mei 2018.

Europese Commissie, 'Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the period of application of the optional reverse charge mechanism in relation to supplies of certain goods and services susceptible to fraud and of the Quick Reaction Mechanism against VAT fraud', *COM(2018) 298 final*, 25 mei 2018.

Europese Commissie, 'Commission Staff Working Document: Evaluation Report from the Commission to the European Parliament and the Council assessing the invoicing rules of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax', *SWD(2020) 29 final*, 10 februari 2020.

Europese Commissie, 'An Action Plan for Fair and Simple Taxation supporting the Recovery Strategy', *COM(2020) 312 final*, 15 juli 2020.

Europese Commissie, 'Taking the Customs Union to the Next Level: a Plan for Action', *COM(2020) 581 final*, 28 september 2020.

Europese Commissie, 'Annual Sustainable Growth Survey 2022', *COM(2021) 740 final*, 24 november 2021.

Europese Commissie, 'Commission Staff Working Document: Impact Assessment Report', *SWD(2022) 393 final*, 8 december 2022.

Europese Commissie, 'Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards VAT rules for the digital age', *COM(2022) 701 final*, 8 december 2022.

Europese Commissie, 'Proposal for a Council Regulation amending Regulation (EU) No 904/2010 as regards the VAT administrative cooperation arrangements needed for the digital age', *COM(2022) 703 final*, 8 december 2022.

Europese Commissie, 'Proposal for a Council Implementing Regulation amending Regulation (EU) No 282/2011 as regards information requirements for certain VAT schemes', *COM(2022) 704 final*, 8 december 2022.

Europese Commissie, 'Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation', *COM(2022) 707 final*, 8 december 2022.

Europese Commissie, 'Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council establishing the Union Customs Code and the European Union Customs Authority, and repealing Regulation (EU) No 952/2013', *COM(2023) 258 final*, 17 mei 2023.

Europese Commissie, 'Proposal for a Council Regulation amending Regulation (EEC) No 2658/87 as regards the introduction of a simplified tariff treatment for the distance sales of

goods and Regulation (EC) No 1186/2009 as regards the elimination of the customs duty relief threshold’, *COM(2023) 259 final*, 17 mei 2023.

Europese Commissie, ‘Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards VAT rules relating to taxable persons who facilitate distance sales of imported goods and the application of the special scheme for distance sales of goods imported from third territories or third countries and special arrangements for declaration and payment of import VAT’, *COM(2023) 262 final*, 17 mei 2023.

Europees Parlement, ‘AMENDMENTS 88 – 251 amending Directive 2006/112/EC as regards VAT rules for the digital age’, *2022/0407(CNS)*, 20 juni 2023.

Europees Parlement, ‘Fighting customs fraud and protecting EU own resources’, *2018/2747(RSP)*, 13 januari 2020.

Europees Parlement, ‘Towards a definitive VAT system and fighting VAT fraud’, *2016/2033(INI)*, 27 juni 2018.

Group on the Future of VAT, ‘Minutes 40th meeting – GFV No 127’, 9 december 2022.

Ministerie van Financiën, ‘Aanbieding ambtelijk rapport aanpak fiscale regelingen [Kamerbrief]’, 7 juli 2023.

Ministerie van Financiën, ‘Appreciatie VAT GAP 2022 report [Kamerbrief]’, 20 februari 2023.

Ministerie van Financiën, ‘Definitief BIT-advies EU btw e-commerce [bestuurlijke reactie]’, nr. 35 527-16, 13 december 2021.

Ministerie van Financiën, ‘ICT bij de Belastingdienst [bestuurlijke reactie]’, nr. 31 055-1174, 20 februari 2023.

Ministerie van Financiën, ‘Nota – Appreciatie VAT in the digital age, DAC8 en rapport VAT gap 2022 [beslisnota]’, nr. 2022-0000299487, 9 december 2022.

Ministerie van Financiën, ‘Nota – BNC-fiche betreffende btw-regels in het digitale tijdperk en bespreking VAT gap [beslisnota]’, nr. 2023-0000005851, 13 januari 2023.

Ministerie van Financiën, ‘Nota over de toestand van 's rijks financiën [Miljoenennota 2023]’, Kamerstuk 36 200, nr. 1, 20 september 2022.

Raad van State 17 augustus 2022, Kamerstukken II 2022/23, 36231, nr. 4.

VAT Expert Group, ‘Summary Minutes 33rd meeting – VEG No 111’, 14 maart 2023.

Jurisprudentie

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

HvJ EG 6 juli 2006, C-440/04 (Recolta).

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

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

HvJ EU 21 juni 2012, C-80/11 (Mahagében en Dávid).

HvJ EU 6 september 2012, C-273/11 (Macsek Gabona).

HvJ EU 8 april 2014, C-293/12 (Digital Rights Ireland Ltd).

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

HvJ EU 4 juni 2020, C-430/19 (Control Fiscal).

HvJ EU 8 december 2022, C-247/21 (Luxury Trust Automobil).

HvJ EU 8 december 2022, C-694/20 (Orde van Vlaamse Balies).

HR 24 februari 2017, nr. 15/02068, ECLI:NL:HR:2017:286 (ANPR).

Hof 's-Hertogenbosch 19 augustus 2014, HD 200.139.173/01, ECLI:NL:GHSHE:2014:2803.

RB Gelderland 15 februari 2022, nr. AWB-21_1426, ECLI:NL:RBGEL:2022:394.

RB Zeeland-West-Brabant 10 februari 2023, nr. 21/3851, ECLI:NL:RBZWB:2023:783.