

ERASMUS UNIVERSITY ROTTERDAM

Erasmus School of Economics

*Master scriptie Fiscale Economie*

## **ViDA aan de Horizon: (R)evolutie in de BTW?**

*Een nieuw hoofdstuk in de strijd tegen btw-carrouselfraude.*

**Naam student:** Joris Milot

**Studentnummer:** 511959

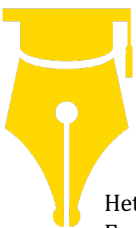
**Scriptiebegeleider:** Mr. Drs. J. Gruson MA

**Tweede beoordelaar:** Dr. R. Zuidgeest

**Datum:** 29-04-2024

**Aantal woorden:** 27.261

Academic  
**Skills**



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

# Inhoudsopgave

<b>Lijst met afkortingen</b> .....	<b>4</b>
<b>1. Inleiding</b> .....	<b>5</b>
1.1 <i>Aanleiding</i> .....	5
1.2 <i>Probleemstelling en deelvragen</i> .....	7
1.3 <i>Afbakening</i> .....	8
1.4 <i>Toetsingskader</i> .....	8
1.5 <i>Opbouw</i> .....	9
<b>2. Het huidige btw-stelsel</b> .....	<b>10</b>
2.1 <i>Inleiding</i> .....	10
2.2 <i>Geschiedenis van de omzetbelasting en de btw-richtlijn</i> .....	10
2.2.1    De Nederlandse omzetbelasting.....	10
2.2.2    Btw-richtlijn.....	12
2.2.3    Btw-uitvoeringsverordening.....	13
2.2.4    Rechtskarakter: Algemene indirecte verbruiksbelasting.....	15
2.3 <i>De basisbeginselen van het btw-stelsel</i> .....	15
2.3.1    Neutraliteitsbeginsel.....	16
2.3.2    Territorialiteitsbeginsel.....	17
2.3.3    Doelmatigheid, eenvoud en proportionaliteit.....	19
2.3.4    Rechtszekerheid.....	21
2.4 <i>Belastingplicht in de btw</i> .....	21
2.4.1    Ondernemersbegrip.....	21
2.4.2    Belastbare feiten.....	22
2.4.3    Overige criteria voor btw-stelsel.....	22
2.5 <i>Conclusie</i> .....	23
<b>3. Btw-complicaties bij grensoverschrijdend goederenverkeer</b> .....	<b>25</b>
3.1 <i>Inleiding</i> .....	25
3.2 <i>Btw-complicaties bij grensoverschrijdend goederenverkeer</i> .....	25
3.2.1    De plaatsbepalingsregels uit de Europese btw-richtlijn.....	25
3.2.2    Grensoverschrijdende prestaties.....	27
3.3 <i>Btw-fraude</i> .....	30
3.3.1    Carrouselfraude.....	30
3.3.2    Impact op de neutraliteit.....	33
3.4 <i>Conclusie</i> .....	34
<b>4. Reeds geïmplementeerde maatregelen ter bestrijding van btw-fraude</b> .....	<b>35</b>
4.1 <i>Inleiding</i> .....	35
4.2 <i>Maatregelen op Europees niveau</i> .....	35
4.2.1    Achtergrond.....	35
4.2.2    Het Groenboek over de toekomst van de btw.....	36
4.2.3    Verleggingsregeling.....	38
4.2.4    VAT Action Plan.....	40
4.2.5    One-Stop-Shop regeling (OSS).....	43
4.3 <i>Huidige ontwikkelingen, digitalisering en real time reporting</i> .....	44

4.3.1	Split-payment.....	45
4.3.2	Digital reporting requirement (DRR) .....	46
4.3.3	Blockchain.....	47
4.3.4	Gevolgtrekkingen van de reeds voorgestelde systemen .....	49
4.4	<i>Conclusie</i> .....	51
<b>5.</b>	<b>Huidige ontwikkelingen: VAT in the Digital Age (ViDA).....</b>	<b>53</b>
5.1	<i>Inleiding</i> .....	53
5.2	<i>VAT in the Digital Age (ViDA)</i> .....	53
5.2.1	ViDA: Vat in the Digital Age.....	53
5.2.2	ViDA in praktijk .....	57
5.3	<i>Impact van de ViDA: voor- en nadelen</i> .....	58
5.4	<i>Conclusie</i> .....	64
<b>6.</b>	<b>Toetsing van de ViDA aan de basisbeginselen .....</b>	<b>65</b>
6.1	<i>Inleiding</i> .....	65
6.2	<i>Toetsing van de ViDA</i> .....	65
6.2.1	Doelstelling en toetsing.....	65
6.3	<i>Neutraliteit</i> .....	67
6.4	<i>Effectiviteit</i> .....	70
6.4.1	Doeltreffendheid .....	70
6.5	<i>Efficiëntie</i> .....	73
6.5.1	Proportionaliteit en doelmatigheid .....	73
6.5.2	Rechtszekerheid en eenvoud.....	77
6.5.3	Uitvoerbaarheid .....	80
6.5	<i>Flexibiliteit</i> .....	82
6.6	<i>Conclusie</i> .....	83
	<b>Conclusie .....</b>	<b>85</b>
	<b>Literatuurlijst .....</b>	<b>87</b>
<b>A.</b>	<b>Appendix.....</b>	<b>98</b>

## Lijst met afkortingen

Art.	Artikel
Btw	Belasting over de toegevoegde waarde
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
CESOP	Central Electronic System of Payment information
DAC7	Directive on Administrative Cooperation 7
DRR	Digital reporting requirement
EC	Europese Commissie
ECON	European Parliament's Committee on Economic and Monetary Affairs
EEG	Europese Economische Gemeenschap
EU	Europese Unie
EG	Europese Gemeenschap
EP	Europees Parlement
GATT	General Agreement on Tariffs and Trade 1947
ICL	Intracommunautaire levering
ICP	Intracommunautaire prestatie
ICT	Intracommunautaire transactie
ICV	Intracommunautaire verwerving
SME	Small- and Medium-Sized Enterprises
SII	Suministro Inmediato de Información
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
OSS	One Stop Shop
OTF	Ottawa Taxation Framework
SAF-T	Standard Audit File for Tax
VAT	Value Added Tax
ViDA	Value Added Tax in the Digital Age initiative
VIES	VAT Information Exchange System
VIVAT	Viable Integrated Value Added Tax
VEU	Verdrag betreffende de Europese Unie
VTTL	Total VAT Tax Liability
VWEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
Wet OB 1968	Wet op de Omzetbelasting 1968
WTO	World Trade Organization

# 1. Inleiding

## 1.1 Aanleiding

Het tijdperk van digitale transformatie heeft de wijze waarop ondernemingen informatie verzamelen, verwerken en rapporteren fundamenteel getransformeerd. Dit heeft ertoe geleid dat real-time reporting prominent op de agenda van de Europese Commissie (EC) is komen te staan. Het Europese btw-systeem voor intracommunautaire handel, dat al bijna drie decennia meegaat, heeft ondanks enkele recente aanpassingen niet vlot genoeg kunnen mee veranderen met de technologische ontwikkelingen, de digitale economie, veranderingen in bedrijfsmodellen en globalisatie. De EC heeft in december 2022 dan ook een wetsvoorstel gepubliceerd welke alles te maken heeft met het moderniseren van het huidige Europese btw-systeem.<sup>1</sup> Het voorstel, genaamd VAT in the Digital Age (hierna: ViDA), heeft als primair doel het creëren van een robuust, vereenvoudigd en fraudebestendig intracommunautair btw-systeem middels de implementatie van digitale (bijna) real-time rapportage op basis van e-invoicing. Daarnaast beoogt de EC dat het Europese btw-systeem meer in lijn komt te liggen met het huidige digitale tijdperk en de nieuw ontstane en gecreëerde bedrijfsmodellen. In dit kader speelt de digitale (bijna) real-time reporting een voornaamste rol. Dit is een digitale oplossing gericht op het verbeteren van onder meer de transparantie binnen een belastingstelsel. Dergelijke rapportages kunnen gerealiseerd worden via bestaande, maar ook via nieuwe alternatieven zoals de ViDA en zal een positieve bijdrage kunnen leveren aan onder meer de Belasting op Toegevoegde Waarde (hierna: btw).

Verschillende Europese lidstaten, zoals Spanje, Italië, Hongarije en Polen, zijn vooruitstrevend en hebben reeds een vorm van digital reporting ingevoerd. Spanje heeft bijvoorbeeld per 1 juli 2017 een zogeheten Suministro Inmediato de Información (SII) ingevoerd, waarbij belastingplichtigen binnen vier dagen na uitgave van een factuur informatie hierover dienen te verschaffen aan de Spaanse belastingautoriteiten.<sup>2</sup> Polen heeft een variant van de Standard Audit File for Tax (hierna: SAF-T), een JPK, ingevoerd. SAF-T is een standaard elektronisch document, ontwikkeld door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO), welke het mogelijk maakt om digitaal data uit te wisselen tussen bedrijven en overheden.<sup>3</sup> De transformatie richting real-time reporting beperkt zich echter niet tot Europa; landen als Argentinië, Brazilië, China en Verenigde Arabische Emiraten hebben ook al maatregelen genomen.<sup>4</sup> Er vindt dus een fundamentele transformatie plaats in de manier waarop gegevens worden ontvangen en

---

<sup>1</sup> COM(2022) 701 final.

<sup>2</sup> Agencia Tributaria, 'The Immediate Supply of Information System (S.I.I.)'.

<sup>3</sup> Deloitte, 'Real-time reporting – how soon is now?'.

<sup>4</sup> Ibid.

uitgewisseld – we bewegen van een situatie waarin informatie naar belastingautoriteiten wordt toegestuurd, naar een situatie waarin deze door hen wordt opgevraagd.<sup>5</sup>

De transformatie naar digitale informatie-uitwisselingssystemen is nu geconcretiseerd door de EC middels de ViDA. Daarnaast zijn verschillende (onderzoek)rapportages opgemaakt. Zo ook de voortgangsrapportage van eind november vorig jaar. Hierin zet Spanje – als toenmalige voorzitter van de EU – uiteen dat al grote voortgang is geboekt. Spanje heeft het voorzitterschap inmiddels overgedragen aan België en de Belgen zijn ambitieus: mogelijk wordt in mei 2024 al gestemd over het gehele ViDA-voorstel.<sup>6</sup>

Een van de onderdelen van het ViDA-wetsvoorstel ziet op digitale (bijna) real-time reporting gebaseerd op e-facturatie. De overige twee onderwerpen zijn de aanpassingen van btw-regels aan de platform economie en een verdere realisatie van de enkele Europese btw-registratie. De EC rechtvaardigt de richtlijnvoorstellen op grond van de huidige btw-kloof, het verschil tussen de verwachte en de daadwerkelijke btw-inkomsten. De voorstellen zijn gericht op het terugdringen van de btw-kloof en hebben als doel de btw-inkomsten die verloren gaan door intracommunautaire btw-(carrousel)fraude te verminderen. Volgens de EC zou het dichten van deze kloof een herstel van jaarlijkse inkomsten kunnen betekenen, oplopend tot wel € 60,6 miljard.<sup>7</sup> De te nemen maatregelen zouden volgens de EC naar verwachting ongeveer de helft van de intracommunautaire btw-fraudekloof moeten dichten.<sup>8</sup> Het doel van de richtlijnvoorstellen is dan ook specifiek gericht op intracommunautaire btw-fraude. De vraag kan gesteld worden in hoeverre het geschatte bedrag daadwerkelijk overeenkomt met het werkelijke bedrag aan misgelopen btw vanwege intracommunautaire btw-fraude. Zo stellen Bomer en Griffioen onder meer dat de afgelopen decennia weinig kritisch is gekeken naar de ontwikkelingen en de omvang van de btw-fraude.<sup>9</sup> Hierdoor kunnen andere oorzaken van misgelopen btw, zoals gemiste btw-inkomsten ten gevolge van fiscale constructies (belastingontwijking), faillissement en onbewuste fouten een aanzienlijker gedeelte van de btw-kloof omvatten dan aanvankelijk door de EC is geschat.<sup>10</sup> Daardoor speelt de vraag op of en in hoeverre de pijler van de ViDA omtrent digital reporting een oplossing is in het voorkomen en bestrijden van intracommunautaire btw-fraude.

---

<sup>5</sup> OESO (2022), *Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration*, Paris: OECD Publishing, 2022.

<sup>6</sup> Van Osch, 2024.

<sup>7</sup> Dit betreft een schatting op EU-niveau over 2021. Hoewel voorspellingen over 2022 voor enkele lidstaten al zijn gemaakt, bestaan over 2022 en 2023 nog geen EU-brede schattingen over de gehele btw-nalevings-gat. Zie: EC, VAT gap in the EU - 2023 report.

<sup>8</sup> EC, 'Taxation: Embracing the digital transition to help fight VAT fraud and support EU businesses'.

<sup>9</sup> Bomer & Griffioen, 2022.

<sup>10</sup> EC, 'VAT gap in the EU - 2023 report'.

## 1.2 Probleemstelling en deelvragen

In deze scriptie tracht ik een uiteenzetting, alsmede een gegronde beoordeling te geven over de huidige stand van zaken in het digitale btw-landschap. Ik zal mij hierbij focussen op het Europese btw-systeem, welke via de btw-richtlijn doorwerkt naar het Nederlandse btw-stelsel. Ik zal beoordelen of de pijler van het ViDA-wetsvoorstel met betrekking tot DRR en e-invoicing noodzakelijk is, en indien dit noodzakelijk blijkt, of het ViDA-wetsvoorstel dan ook effectief, efficiënt, uitvoerbaar en flexibel is of dat andere oplossingen bestaan welke beter aansluiten bij het doel en strekking van het wetsvoorstel. De voornaamste probleemstelling welke ik zal behandelen is als volgt:

*In hoeverre is het huidige wetsvoorstel ViDA een reële en geschikte oplossing ter verbetering van het huidige btw-systeem, zodat deze de problematiek omtrent btw-carrouselfraude doet verminderen?*

Ik zal de centrale onderzoeksvraag langs een vijftal deelvragen beantwoorden. Een uitwerking van deze deelvragen geschiedt langs de hoofdstukken twee tot en met zes. De deelvragen zijn als volgt:

1. *Hoe ziet het huidige (Europese) btw-stelsel eruit, en welke beginselen zijn bepalend ter vorming van het btw-stelsel?*
2. *Op welke wijze ontstaat btw-fraude binnen de intra-Europese handel?*
3. *Welke Europese maatregelen zijn genomen ter bestrijding van intra-EU fraude, en hoe kunnen de inzichten uit niet-gerealiseerde voorstellen bijdragen aan de ontwikkeling van een verbeterd systeem?*
4. *Wat is de ViDA en in hoeverre bevat dit wetsvoorstel nog knelpunten ten aanzien van een definitieve implementatie?*
5. *In hoeverre biedt de ViDA een efficiënte en geschikte oplossing voor het tegengaan van de VAT gap, welke het gevolg is van een fraudegevoelig btw-stelsel?*

Ik zal dus allereerst het btw-systeem grondig uiteenzetten en de hoofdbeginselen van de btw benoemen, zodat het doel en strekking van deze belasting duidelijk is. Vervolgens kaart ik de huidige problematiek rondom carrouselfraude aan. Ik zal daarna specifiek ingaan op de huidige stand van zaken vanuit de EC en de reeds voorgestelde initiatieven vanuit de EC zelf, maar ook vanuit de wetenschap. Om dit duidelijk te maken hanteer ik een tijdlijn van initiatieven en voorstellen, waaronder bijvoorbeeld de algemene verleggingsregeling en de VAT Action Plan.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> COM(2016) 148 final.

Ook benoem ik het belang van real-time reporting en de verschillende alternatieven hierin. Ik zal een korte toetsing van deze alternatieven geven.

Na het bespreken van deze potentiële oplossingen ga ik verder in op het ViDA-wetsvoorstel. Dit alles gebeurt aan de hand van verschillende toetsingscriteria, zijnde neutraliteit, doeltreffendheid, doelmatigheid, proportionaliteit, rechtszekerheid, eenvoud en uitvoerbaarheid.

### **1.3 Afbakening**

In deze scriptie focus ik mij op het Europese btw-stelsel, welke via de btw-richtlijn doorwerkt naar het Nederlandse btw-stelsel. Ik zal verder niet inhoudelijk ingaan op de effectiviteit van andere land-specifieke stelsels, noch binnen Europa noch buiten Europa. Ik zal enkel ingaan op de btw, en niet op andere belastingen. Daarnaast focus ik in deze scriptie hoofdzakelijk op de pijler van het ViDA wetsvoorstel welke ziet op DRR en e-invoicing. Ik toets dus primair dit onderdeel van de ViDA, en ga verder niet inhoudelijk in op de andere wetsvoorstellen van de EC, alsmede de twee resterende pijlers van de ViDA. Alternatieven voor real-time reporting zal ik in hoofdstuk vier dus kort toelichten, maar niet inhoudelijk bespreken of toetsen binnen het in deze scriptie geschetste toetsingskader. Ik zal enerzijds toetsen vanuit het perspectief van belastingautoriteiten, en anderzijds vanuit het perspectief van belastingplichtigen. Vanwege de vooruitstrevende mentaliteit van commerciële partijen binnen het zogeheten Tax and Technology landschap maak ik tevens gebruik van informatie van verschillende commerciële partijen. Dergelijke partijen geven een belangrijke en reële inschatting van de uitvoerbaarheid van het ViDA actieplan. Desondanks moet, vanwege het commerciële karakter, aan bepaalde door hen verstrekte informatie beperkte waarde worden ontleend.

### **1.4 Toetsingskader**

In deze scriptie zal ik de probleemstelling behandelen aan verschillende toetsingscriteria, zijnde doeltreffendheid, doelmatigheid, proportionaliteit, rechtszekerheid, eenvoud en uitvoerbaarheid. Voor het toetsingscriteria doeltreffendheid test ik in hoeverre ik verwacht dat het conceptvoorstel ViDA haar doel zal treffen, zijnde het tegengaan van intracommunautaire belastingfraude. Via het doelmatigheids criterium test ik of de toepassing van de ViDA dan ook op een efficiënte manier kunnen geschieden. Het rechtszekerheidsbeginsel biedt ondernemers de zekerheid dat zij niet voor onverwachtse toepassingen van het recht komen te staan. Verder kijk ik naar de eenvoud en uitvoerbaarheid, waarbij ik zal bepalen of de ViDA niet te complex is en of deze niet eenvoudiger geïmplementeerd kan worden. Bij de eenvoudstoets wordt gekeken vanuit het oogpunt van belastingplichtigen en bij de uitvoerbaarheidstoets wordt gekeken vanuit het



oogpunt van zowel de belastingplichtige als de Belastingdienst. Verder laat ik de internationale belastingrechtelijke toets achterwege. Aan de hand van proportionaliteit zal ik ten slotte testen of, en in hoeverre het conceptvoorstel proportioneel is voor het beoogde doel.

## **1.5 Opbouw**

In hoofdstuk twee ga ik in op het huidige btw-stelsel. Ik belicht de achtergrond en de geschiedenis van de btw en identificeer de omstandigheden die leiden tot belastingplicht. Tevens zet ik het algemene rechtskader, alsmede de basisbeginselen van de btw uiteen. Deze beginselen vormen het fundament voor een robuust btw-stelsel en dienen als leidraad voor deze scriptie. Aan de hand van de beginselen van hoofdstuk twee, ga ik in hoofdstuk drie verder met de tekortkomingen van het huidige (Europese) stelsel, welke de ingang geeft voor de huidige problematiek, namelijk fraude. Hierbij ga ik in op de voornaamste bepalingen welke fraude veroorzaken, namelijk de bepalingen rondom intra-EU handel. Zodoende zal de kernproblematiek rondom btw-fraude duidelijk worden. Een herziend btw-stelsel zou substantiële verbeteringen binnen de fundamentele beginselen moeten realiseren.

In hoofdstuk vier behandel ik de reeds geïntroduceerde alternatieven ter bestrijding van btw-fraude, het voornaamste probleem binnen het huidige btw-stelsel. Ik bespreek meerdere alternatieven, zoals de algemene verleggingsregeling, split-payments, e-invoicing en blockchain. Deze vormen een inleiding voor hoofdstuk vijf, waar ik de huidige ontwikkelingen bespreek, en hoofdzakelijk inga op het ViDA actieplan. In hoofdstuk zes ga ik verder in op de impact van de ViDA op het huidige systeem en toets ik deze aan de basisbeginselen. Hiermee tracht ik de onderzoeksvraag *'In hoeverre is het huidige wetsvoorstel ViDA een reële en geschikte oplossing ter verbetering van het huidige btw-systeem, zodat deze de problematiek omtrent btw-carrouselfraude doet verminderen?'* te kunnen behandelen. Ik toets het voorstel dus aan de beginselen uit hoofdstuk twee en pas het toetsingskader toe, zoals uiteengezet in paragraaf 1.4. De scriptie sluit ik vervolgens af met een conclusie.

## 2. Het huidige btw-stelsel

### 2.1 Inleiding

In hoofdstuk twee ga ik in op de achtergrond, de basisbeginselen en de systematiek van het huidige btw-stelsel. Ik zal allereerst de geschiedenis en het rechtskarakter van de Nederlandse omzetbelasting en de btw-richtlijn uitwerken. Tevens geef ik een uiteenzetting van de btw-richtlijn en de btw-uitvoeringsverordening. Vervolgens bespreek ik de basisbeginselen van het btw-stelsel. Daarna behandel ik de systematiek van de btw, en de belangrijkste criteria hierin, namelijk het ondernemerschapsbegrip en de overige criteria voor belastingplicht. Nadat belastingplicht in de btw duidelijk is, bespreek wanneer dan ook daadwerkelijk sprake is van een belastbare prestatie. Tevens bespreek ik de overige fundamenten van het belastingstelsel, zijnde de plaats van prestatie, vrijstellingen, de maatstaf van heffing, tarieven en de aftrek van voorbelasting. De plaats van prestatie dient voor deze scriptie als kernbegrip, waarbij in hoofdstuk 3 duidelijk zal worden dat de plaats van levering in grensoverschrijdende gevallen de oorzaak van fraude is. Specifiek beantwoord ik in dit hoofdstuk de deelvraag *'hoe ziet het huidige (Europese) btw-stelsel eruit, en welke beginselen zijn bepalend ter vorming van het btw-stelsel?'*.

### 2.2 Geschiedenis van de omzetbelasting en de btw-richtlijn

#### 2.2.1 De Nederlandse omzetbelasting

Nederland kent sinds 1934 een omzetbelasting<sup>12</sup>, welke aanvankelijk werd geheven als een fabrikantenbelasting, waarbij fabrikanten werden belast tegen een tarief van 4% over diens omzet.<sup>13</sup> In 1941 werd vervolgens een nieuwe variant van de omzetbelasting ingevoerd in de vorm van een cascdestelsel.<sup>14</sup> Het cascdestelsel had een heffingsstructuur enigszins gelijk aan het huidige stelsel, waarbij goederen en diensten in elke schakel van productie- en distributieketen in de heffing werden betrokken. Het cascdestelsel had echter aanzienlijke beperkingen, waaronder het ontbreken van aftrek van voorbelasting. Bovendien moest bij de export van goederen de terug te vorderen belasting worden geschat, aangezien een exacte bepaling niet haalbaar was.<sup>15</sup> Per 1955 werd het omzetbelastingstelsel gemodificeerd tot een stelsel waarbij kleinhandelaren werden vrijgesteld van de heffing. De Nederlandse wetgever beoogde hiermee enerzijds de (publiekelijke) bezwaren van het voorgaande stelsel weg te nemen, en anderzijds werd een eerste stap in de richting van harmonisatie van de omzetbelasting binnen de Benelux beoogd. Kort daarna, op 25 maart 1957, werden echter twee verdragen ondertekend, waaronder het Verdrag tot Oprichting van de Europese Economische Gemeenschap

---

<sup>12</sup> O.g.v. de Omzetbelastingwet 1933.

<sup>13</sup> Heijnen, 2018

<sup>14</sup> Besluit op de omzetbelasting 1940.

<sup>15</sup> Van Dongen, 2017.

(EEG).<sup>16</sup> Dit verdrag zorgde via artikel (hierna: art.) 99 van het EEG-Verdrag, hedendaags art. 113 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU), tot onder meer een harmonisatie van de omzetbelastingstelsels van zes lidstaten, waaronder Nederland. Het primaire doel van de vorming van een EEG-gemeenschap met betrekking tot de omzetbelasting was de werking van een interne markt, zijnde het vrije verkeer van personen, goederen, diensten en kapitaal, te bewerkstelligen. Hiermee werd beoogd om concurrentievervalsingen tussen verschillende landen, welke het gevolg konden zijn van een verschillende implementatie van omzetbelastingstelsels, te voorkomen.<sup>17</sup> Vervolgens werden in 1962 verschillende rapporten, waaronder het ABC-rapport waarin verschillende mogelijke systemen van heffing van omzetbelasting onderzocht en besproken werd, opgesteld.<sup>18</sup> In het ABC-rapport werd onder andere nagedacht over de btw. Subgroep C, welke een btw-stelsel onderzocht, maakte duidelijk kenbaar dit systeem te prefereren boven elk ander onderzocht systeem middels de volgende redenen:

- *De belastingdruk is niet afhankelijk van de lengte van de productie- en distributieketen;*
- *De heffingsmethode van een belasting over de toegevoegde waarbij, via gefractioneerde betaling, vermijdt de nadelen van een eenmalige heffing;*
- *Binnenlandse en geïmporteerde goederen worden eenvoudiger wijs op dezelfde wijze behandeld en geëxporteerde goederen worden belastingvrij gemaakt.<sup>19</sup>*

Op basis van deze rapporten, werd een conceptrichtlijn voor een nieuw btw-stelsel voorgelegd, resulterend in de implementatie van de Eerste en Tweede Richtlijn.<sup>20</sup> Deze richtlijnen definiëren btw als een proportionele algemene verbruiksbelasting (paragraaf 2.2.4) op alle goederen en diensten, van productie tot consument, waarbij voorbelasting aftrekbaar is en een uniform tarief wordt vereist. Lidstaten hebben de flexibiliteit om specifieke maatregelen te hanteren die de heffing van btw vereenvoudigen en fraude tegengaan.<sup>21 22</sup> Als gevolg van deze richtlijnen verving Nederland het omzetbelastingstelsel, dat sinds 1955 van kracht was, door een nieuw systeem conform de belasting op toegevoegde waarde. Dit systeem werd de Wet op de Omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB 1968), welke op 1 januari 1969 in werking trad en tot op heden nog steeds het geldende belastingstelsel is. In 1977 leidde de invoering van de Zesde Richtlijn tot een nadere definitie van kernbegrippen zoals *belastingplichtige*, *belastbare handeling* en *belastbaar feit*, en zorgde het voor een verregaande harmonisatie van aspecten zoals de heffingsgrondslag, het

---

<sup>16</sup> Verdrag tot Oprichting van de Europese Economische Gemeenschap, Rome 25 maart 1957.

<sup>17</sup> Van Dongen, 2017.

<sup>18</sup> ABC-rapport, 1963.

<sup>19</sup> Beelen, 2010 par. 2.2.3.

<sup>20</sup> IV/COM (62) 217 final.

<sup>21</sup> Eerste Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting.

<sup>22</sup> Tweede Richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting.

mechanisme voor aftrek van voorbelasting en de toepassing van belastingtarieven binnen de Europese Unie (EU).<sup>23</sup>

### 2.2.2 Btw-richtlijn

De totstandkoming van de EU heeft geleid tot een verdere harmonisatie van Europese wet- en regelgeving. Via het Verdrag van Maastricht, welke op 1 januari 1993 tot werking trad, verbonden elf verschillende lidstaten zich tot een gezamenlijk Europa, met het streven tot een uitbreiding van de interne markt zonder binnengrenzen.<sup>24</sup> In 2006 heeft de EU deze materie vervolgens verder geformaliseerd middels de btw-richtlijn.<sup>25</sup> De btw-richtlijn heeft als primair doel harmonisatie van de btw-heffingssystematiek binnen de EU.<sup>26</sup> De naam btw-richtlijn impliceert al dat het geschiedt als een richtlijn voor de implementatie en vormgeving van nationale omzetbelastingen. Art. 288 VWEU bepaalt dat een richtlijn bindend is *ten aanzien van het te bereiken resultaat* voor elke lidstaat waarvoor zij bestemd is, maar aan de nationale instanties wordt de bevoegdheid gelaten om de vorm en middelen te kiezen.<sup>27</sup> Een volle werking van de richtlijn geschiedt dus enkel wanneer de richtlijn omgezet wordt in de nationale wetgeving. Richtlijnen werken niet rechtsreeks door. Lidstaten mogen in hun nationale wetgeving bewoordingen hanteren die niet identiek zijn aan welke in een richtlijn worden gebruikt, mits zij maar overeenstemmen met de door de richtlijn nagestreefde doelstelling.<sup>28</sup> Lidstaten hebben op deze wijze enigszins een keuzemogelijkheid voor de wetgevingswijze welke voor hen het meest geschikt lijkt.<sup>29</sup> Echter, uit punt zeven van de considerans van de btw-richtlijn volgt toch dat de lidstaten worden beperkt in hun vrijheden om de btw-richtlijn naar eigen vorm en middelen te kiezen. Dit punt stelt namelijk:

*'Het gemeenschappelijke btw-stelsel moet — zelfs als de tarieven en vrijstellingen niet volledig worden geharmoniseerd — uiteindelijk mededingingsneutraal zijn in die zin dat op het grondgebied van elke lidstaat op soortgelijke goederen en diensten dezelfde belastingdruk rust, ongeacht de lengte van de productie- en distributieketen.'*<sup>30</sup>

De bepalingen uit de btw-richtlijn dienen dus vrijwel identiek te moeten gelden in de nationale wetgeving. Tevens stelt het beginsel van richtlijnconforme interpretatie dat de nationale rechter binnen zijn bevoegdheden al het mogelijke moet doen om de volle werking van de richtlijn te

<sup>23</sup> Zesde Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid- Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag.

<sup>24</sup> Art. 26.2 VWEU en Neumark-rapport

<sup>25</sup> Btw-richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006.

<sup>26</sup> Btw-richtlijn 2006/112/EG: Punt vier van de considerans.

<sup>27</sup> Art. 288 derde alinea EU-Werkingsverdrag.

<sup>28</sup> Heijnen 2018, par. 2.3.1.

<sup>29</sup> HvJ EU, 4 oktober 2012, C-550/11. (PIGI)

<sup>30</sup> Btw-richtlijn 2006/112/EG: Punt zeven van de considerans.

verzekeren.<sup>31</sup> Vanuit het Marleasing-arrest volgt tevens dat de nationale rechter gehouden is om zijn nationale recht uit te leggen in het licht van het doel van de betreffende richtlijn.<sup>32</sup> Een uitzondering in de richtlijnconforme uitleg zijn de zogeheten *kan-bepalingen*. Dit zijn bepalingen op grond waarvan een lidstaat de keuze heeft om een bepaalde regeling wel of niet in nationale wetgeving om te zetten.<sup>33</sup> Volgens Heijnen hoeven dergelijke bepalingen niet noodzakelijkerwijs expliciet in de nationale wetgeving te worden opgenomen, zolang ze maar, in lijn met de conclusies uit het NCC Construction Danmark-arrest, voldoen aan de doelstellingen en de algemene beginselen van de btw (paragraaf 2.3).<sup>34</sup> Neutraliteit, welke in paragraaf 2.3.1 verder wordt behandeld, speelt hier een voornaamste rol in.

De EC initieert vaak procedures bij het HvJ EU tegen lidstaten wanneer blijkt dat hun nationale wetgeving in strijd is met de btw-richtlijn.<sup>35</sup> Zodoende is duidelijk dat de implementatie van de btw-richtlijn in de nationale wetgeving van lidstaten vrij strikt gehanteerd dient te worden. Dit beperkt zich niet enkel tot belastingplicht, zoals in *Commissie vs. Verenigd Koninkrijk*, maar eveneens tot de btw-vrijstellingen (in *Commissie vs. Nederland*) en aftrekrecht van voorbelasting (*Commissie vs. Hongarije*).

### 2.2.3 Btw-uitvoeringsverordening

Hoewel de btw-richtlijn geen directe werking kent, kennen de btw-verordeningen dit wel. Daarmee is een verordening dus *rechtstreeks toepasselijk* in elke lidstaat (art. 288, lid 2 VWEU). Zowel richtlijnen als verordeningen vinden hun oorsprong in het secundaire EU-recht. Toch wordt een verordening niet omgezet in nationaal recht, en een richtlijn wel. De vraag speelt hierbij op of een richtlijn of een verordening een beter instrument is om eenvormigheid van het belastingstelsel te bereiken. Van Hilten en Van Kesteren oordelen dat art. 113 VWEU ruimte toelaat om de Europese btw in een verordening te regelen. Tevens zijn zij van mening dat, vanwege het omzettingsverbod van regelgeving in een verordening, een verordening een geschikter instrument is aangezien zodoende een uniformer btw-stelsel ontstaat.<sup>36</sup> Echter, zo stelt Van der Wulp terecht, dient de EU bij regelgevend optreden op grond van het evenredigheidsbeginsel in art. 5 lid 4 VEU (zie paragraaf 2.3.4) het minst ingrijpende middel te kiezen. Daarnaast zou in dat geval geen sprake meer zijn van harmonisatie, maar unificatie van

---

<sup>31</sup> HvJ EU, 5 oktober 2004, C-397/01 t/m C-403/01. (*Pfeiffer et al.*)

<sup>32</sup> HvJ EU, 13 november 1990, C-106/89. (*Marleasing*)

<sup>33</sup> Heijnen, 2018.

<sup>34</sup> HvJ EU, 29 oktober 2009, C-174/08. (*NCC Construction Danmark*)

<sup>35</sup> Zie bijvoorbeeld: HvJ EU, 25 april 2013, C-86/11. (*Commissie vs. Verenigd Koninkrijk*), HvJ EU, 25 februari 2016, C-22/15. (*Commissie vs. Nederland*) en HvJ EU, 28 juli 2011, C-274/10. (*Commissie vs. Hongarije*)

<sup>36</sup> Van Hilten & Van Kesteren, 2020.

de Europese btw-regels.<sup>37</sup> Aangezien zowel de mogelijkheid bestaat om de btw op te nemen in een richtlijn als een verordening, dient de voorkeur dus gegeven te worden aan een richtlijn.<sup>38</sup>

Desondanks kent de btw toch een verordening, zijnde de *btw-uitvoeringsverordening*.<sup>39</sup> Deze verordening geeft feitelijk een nadere invulling van de btw-richtlijn, maar mag niet in de nationale wetgeving worden verankerd.<sup>40</sup> De hoofdzaken van de btw worden geregeld in de nationale wetgeving, terwijl de uitvoering hiervan, zoals de naam zich al doet vermoeden, is geregeld in de btw-uitvoeringsverordening. Hierin hebben lidstaten dus geen enkele vrijheid van implementatie. Kortenaar hanteert een kritische blik op deze driehoeksverhouding (Richtlijn-Verordening-Nationale wetgeving) en stelt hierbij een aantal vragen, namelijk hoe de nationale wetgeving moet worden uitgelegd, verordenings- of richtlijnconform, hoe gehandeld dient te worden indien onverhoopt tussen een van deze drie schakels strijdigheid ontstaat en of de burger zich alleen kan beroepen op de verordening of ook op de nationale wet.<sup>41</sup> Ook Kajus en Terra uiten kritiek op de huidige systematiek. Zij menen namelijk dat gekozen dient te worden voor een zogeheten integrale regeling bij verordening voor alle btw-zaken waarvoor eenvormige toepassing door lidstaten vereist is.<sup>42</sup> De btw-richtlijn zou zodoende dus een soort restwetgeving zijn, terwijl een verordening alle zaken regelt welke nu via de richtlijn in de nationale wetgeving wordt omgezet. Hierdoor ontstaat dus een consistent stelsel, waarbij de EU duidelijkheid creëert voor niet alleen lidstaten, maar eveneens burgers. Kajus en Terra menen dan dat via een soortgelijk art. 397 van de btw-richtlijn een beschikking afgegeven dient te worden per lidstaat, zodat de lidstaten de richtlijn dan in de nationale wetgeving verwerken.

Deze inconsistenties en onduidelijkheden in de verordening en de richtlijn creëren risico's op dubbele heffing of het uitblijven van heffing, wat juridische onzekerheid kan veroorzaken totdat het HvJ EU duidelijkheid biedt. Kortenaar stuit op een tweetal inconsistenties:

- Inconsistentie in gebruik van definities tussen de bepalingen in de uitvoeringsverordening en HvJ uitspraken.<sup>43 44</sup>
- Inconsistentie tussen bepalingen in de uitvoeringsverordening en in de btw-richtlijn.<sup>45</sup>

---

<sup>37</sup> Van der Wulp, 2021.

<sup>38</sup> Ambtenbrink & Vedder, 2017.

<sup>39</sup> Uitvoeringsverordening.

<sup>40</sup> HvJ EG, 7 februari 1973, C-39/72. (*Commissie vs. Italië*)

<sup>41</sup> Kortenaar 2012.

<sup>42</sup> Kajus & Terra, 2009.

<sup>43</sup> Accorsi, Cortvriend, & Lejeune, 2011.

<sup>44</sup> HvJ EU, 2 mei 1996, nr. C-231/94. (*Faaborg-Gelting Linien*)

<sup>45</sup> Kortenaar, 2012.

De gekozen systematiek kan dus voor onzekerheid zorgen over welke regelgeving van toepassing is. Het is daarom belangrijk dat nieuwe btw-wetgeving, zoals de ViDA, voldoende duidelijk is, en daarmee rechtszekerheid biedt.

#### *2.2.4 Rechtskarakter: Algemene indirecte verbruiksbelasting*

De btw heeft, zoals eerder vermeld in paragraaf 2.2.1, het rechtskarakter van een algemene indirecte verbruiksbelasting. Dit blijkt ook uit art. 1 lid 2 btw-richtlijn. In dit artikel zijn de uitgangspunten van de btw vastgelegd.<sup>46</sup> De omzetbelasting betreft het verbruik van goederen en diensten in de heffing.<sup>47</sup> Onder verbruik wordt consumptief verbruik door particulieren verstaan, niet zijnde productief verbruik.<sup>48</sup> Met de heffing van omzetbelasting als verbruiksbelasting beoogt de wetgever dus consumptie te belasten door de besteding als maatstaf van die consumptie te hanteren.<sup>49</sup> De btw wordt op indirecte wijze geheven bij ondernemers, welke btw ontvangen op de door hen geleverde goederen en diensten. Dergelijke goederen en diensten dienen te voldoen aan het criteria van belaste prestaties, tevens dient de ondernemer onder de belastingplicht te vallen. Dit gebeurt via het ondernemersbegrip. De ondernemer is verplicht om de btw af te dragen. Hierbij geldt tevens recht op aftrek van betaalde voorbelasting, zodat de heffing drukt op de eindverbruiker en niet op de ondernemer. Betaalde btw wordt verrekend met de ontvangen btw, waarbij ofwel te betalen saldo, ofwel een te ontvangen saldo ontstaat. Via deze methodiek van saldering wordt in verschillende schakels btw afgedragen. Zodoende wordt cumulatie, en daarmee een groter risico op fraude en verlies van de btw in een enkele schakel, voorkomen.<sup>50</sup>

### **2.3 De basisbeginselen van het btw-stelsel**

De algemene beginselen spelen een belangrijke rol binnen de rechtsorde van de btw. Het HvJ gebruikt bij de uitlegging van de Zesde Richtlijn de volgende beginselen:

- Gelijkheidsbeginsel (ofwel non-discriminatiebeginsel)
- Vertrouwensbeginsel
- Rechtszekerheidsbeginsel
- Doeltreffendheidsbeginsel (ofwel effectiviteitsbeginsel)
- Proportionaliteitsbeginsel

---

<sup>46</sup> Brok, 1989, p. 11.

<sup>47</sup> Art 1 en 2 Btw-richtlijn 2006 en art. 1 Wet OB 1968.

<sup>48</sup> Bij de terminologie van productief verbruik kan men denken aan verbruik van inventaris, goederen of machines.

<sup>49</sup> Van Hilten & Van Kesteren, 2014, p. 8.

<sup>50</sup> Van Hilten & Van Kesteren, 2014.

Tevens bestaan nog andere beginselen welke ontstaan zijn vanuit het secundair EU-recht. Deze laatste beginselen noem ik de btw-beginselen, omdat deze specifiek behoren bij de btw. De desbetreffende btw-beginselen zijn het bestemmingslandbeginsel, het oorsprongsbeginsel en, als meest relevante beginsel, het neutraliteitsbeginsel. De btw-beginselen dienen als fundament voor een robuust btw-stelsel. In deze paragraaf behandel ik deze btw-beginselen en in welke mate zij bepalend zijn voor de vorming van het btw-stelsel.

### 2.3.1 Neutraliteitsbeginsel

Btw dient zo algemeen mogelijk te worden geheven om de grootste mate van *eenvoud* en *neutraliteit* te waarborgen, zo beschrijft de considerans van de btw-richtlijn. Echter is het begrip neutraliteit niet expliciet gedefinieerd in de richtlijn en vindt het haar definitie en uitleg voornamelijk terug in het secundaire EU-recht, namelijk in de uitspraken van het HvJ. Toch speelde het neutraliteitsbeginsel, gelet op de preambule en art. 4 Eerste Richtlijn, vanaf het begin van de btw een leidende rol.<sup>51</sup> Dat het neutraliteitsbeginsel fundamenteel is voor het btw-stelsel is eveneens door het HvJ meermaals geoordeeld.<sup>52</sup> Neutraliteit kent volgens het HvJ twee dimensies, neutraliteit in economische zin, en neutraliteit in juridische zin.<sup>53</sup> <sup>54</sup> Economische neutraliteit houdt in dat de heffing van de btw de optimale verdeling van de welvaart niet, of zo min mogelijk, dient te verstoren. Volledige neutraliteit kan mijns inziens dan ook niet gelden, aangezien een belasting per definitie voor verstoringen zorgt. Het begrip moet dan ook relatief worden uitgelegd. Wanneer de btw aangemerkt kan worden als economisch neutraal gelden onder andere aspecten als dat de hoogte van de heffing van de btw onafhankelijk dient te zijn van de lengte van een bedrijfskolom, daarnaast mag geen cumulatie optreden in productie- en distributiefasen, en moet de btw strikt evenredig zijn aan de prijs.<sup>55</sup> Aangezien de btw een algemene verbruiksbelasting is (paragraaf 2.2.4) geldt tevens dat afwenteling van de btw moet kunnen, en dat btw slechts mag drukken op consumptie. Vanuit economische neutraliteit geldt zodoende dat zowel dubbele heffing als dubbele non-heffing niet geoorloofd is.

Naast economische neutraliteit geldt ook juridische neutraliteit. Neutraliteit geldt dan als bijzondere verschijning van het algemene gelijkheidsbeginsel.<sup>56</sup> Dit heeft het HvJ bekrachtigd in verschillende arresten, waaronder de arresten *Solleveld*, *Van den Hout-van Eijnsbergen* en *Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV*.<sup>57</sup> Hierin oordeelt het HvJ dat neutraliteit dient te gelden ingeval van concurrerende ondernemers die handelen in soortgelijke goederen en/of diensten. Het

---

<sup>51</sup> Van Dongen, 2007.

<sup>52</sup> HvJ EU, 19 september 2000, nr. C-454/98 (*Schmeink & Strobel*) en HvJ EU, 22 mei 2008, nr. C-162/07. (*Ampliscientifica*)

<sup>53</sup> Gribnau, 2006.

<sup>54</sup> HvJ EU, 10 juli 2008, nr. C-484/06 (*Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV*) en HvJ EU, 18 december 2008, nr. C-488/07 (*Royal Bank of Scotland*)

<sup>55</sup> Van Doesum, 2009.

<sup>56</sup> *Ibid.*

<sup>57</sup> HvJ EU, 27 april 2006, nrs. C-443/04 en C-444/04. (*Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen*)



kernbegrip hier is dus concurrentie, waarbij gelijke gevallen gelijk behandeld worden. De gelijke behandeling is daarnaast bevestigd in punt 7 van de considerans van de btw-richtlijn. Hieruit volgt dat het gemeenschappelijke btw-stelsel volledig mededingingsneutraal dient te zijn (zie passage uit paragraaf 2.2.2). Dat deze vorm van neutraliteit al van oudsher geldt, volgt evenwel vanuit het feit dat vergelijkbare overwegingen zijn opgenomen in zowel de Eerste Richtlijn (punt 8), de Tweede Richtlijn (punt 3) en de Zesde Richtlijn (punt 4). Kortweg dient juridische neutraliteit, als bijzondere vorm van het algemene gelijkheidsbeginsel, de rol van neutraliteit in mededingingsverhoudingen te vervullen.

Aangezien neutraliteit het fundamentele beginsel is van de btw, maak in deze scriptie onderscheid in de verschillende varianten van het neutraliteitsbeginsel. Ik toets niet enkel aan het algemene neutraliteitsbeginsel, maar hanteer het onderscheid in economische neutraliteit, welke enigszins uitvloeit naar het evenredigheids- en rechtzekerheidsbeginsel (paragraaf 2.3.4) en juridische neutraliteit, als bijzondere vorm van het algemene gelijkheidsbeginsel.

### *2.3.2 Territorialiteitsbeginsel*

Een staat heeft op zijn territorium de exclusieve bevoegdheid gezag uit te oefenen door het stellen, doorvoeren en afdwingen (handhaven) van regels.<sup>58</sup> Zodoende is een land bevoegd om belasting te heffen over de aldaar ontstane belastbare feiten.<sup>59</sup> Art. 52 Verdrag betreffende de Europese Unie (VEU) bepaalt de werkingssfeer van het Unierecht en daarmee onder andere van de btw. Het Unierecht bindt de lidstaten met betrekking tot het gehele territorium van de EU. In de btw-richtlijn kent het territorialiteitsbeginsel doorwerking via art. 2 en 5 t/m 8 btw-richtlijn. Het territorium waaronder de btw-richtlijn geldt, is vanwege beperkingen opgenomen in art. 6 btw-richtlijn beperkter dan voor het VEU geldt. Het territorialiteitsbeginsel voor de btw dient centraal te staan bij de uitwerking door een lidstaat van facultatieve bepalingen. De EC stelt hierbij dat iedere lidstaat de mogelijkheid moet hebben zijn bevoegdheid inzake belastingheffing uit te oefenen, ongeacht de feiten die zich hebben voorgedaan in een ander land. Het maakt hierbij niet uit of het gaat om een andere lidstaat, dan wel een derde-land.<sup>60</sup> Tevens wanneer sprake is van een facultatieve regeling, dan mogen lidstaten op grond van het territorialiteitsbeginsel aan deze regeling vrije invulling geven. In beginsel lijkt de EC een ruime werking toe te kennen aan het territorialiteitsbeginsel.

De kracht van het territorialiteitsbeginsel ten aanzien van de btw is in verschillende arresten aan de orde geweest. Allereest oordeelt het HvJ in het Berkholz-arrest dat de regelingen in de btw-

---

<sup>58</sup> Kooijmans, 2008.

<sup>59</sup> Ruppe, 1983.

<sup>60</sup> COM(94) 515 final.

richtlijn dwingend van toepassing zijn op het gehele nationale grondgebied van de lidstaten.<sup>61</sup> Tevens verbiedt de btw-richtlijn niet om de heffingsbevoegdheid uit te breiden tot buiten hun grondgebied, mits geen inbreuk wordt gemaakt op de bevoegdheden van andere lidstaten. Art. 2 en 5 t/m 8 van de btw-richtlijn zijn zo eveneens van toepassing, mits geen heffingsconflict optreedt.<sup>62</sup> Indien een heffingsconflict optreedt, zijn de zogeheten intra-EU regels van toepassing (zie hoofdstuk 3). Ook hebben lidstaten de bevoegdheid het toepassingsgebied van hun wetgeving uit te breiden tot buiten hun grondgebied.<sup>63</sup> Overigens mag dus geen inbreuk worden gemaakt op de bevoegdheden van andere lidstaten en zit de grens van het territorialiteitsbeginsel bij het ontstaan van een heffingsconflict.

Het oorsprongsbeginsel en het bestemmingslandbeginsel vloeien voort uit het territorialiteitsbeginsel. Deze beginselen wijzen de heffingsbevoegdheid toe aan een specifieke lidstaat.<sup>64</sup> Bij de toewijzing van een heffingsbevoegdheid kunnen deze beginselen een rol spelen. Het oorsprongsbeginsel houdt in dat de btw wordt opgelegd in het land waar de goederen worden geproduceerd of de diensten worden verricht. Aan de andere kant zorgt het bestemmingslandbeginsel ervoor dat de btw-heffing plaatsvindt in het land waar de goederen of diensten worden geconsumeerd. Deze principes dienen ervoor de bevoegdheid voor het heffen van btw toe te wijzen aan een specifieke lidstaat.<sup>65</sup> Het oorsprongsbeginsel kent een nadelig effect vanwege de heffing in het land van productie. Conform dit beginsel dient geheven te worden voordat export plaatsvindt. Indien landen een verschillend tarief hanteren, vindt ongelijkheid plaats ten aanzien van geïmporteerde goederen ten opzichte van in het binnenland geproduceerde goederen. Van Hilten meent dat een dergelijk beginsel onjuist is ten aanzien van een verbruiksbelasting.<sup>66</sup> Ook vanuit verdere literatuur erkent men het bestemmingslandbeginsel als een geschikter beginsel ten aanzien van verbruiksbelastingen.<sup>67</sup> Het land waarin verbruik plaatsvindt, heeft dan de heffingsbevoegdheid. Dit past uiteraard beter in het rechtskarakter van de btw als algemene verbruiksbelasting. Uit een rapport van de EC blijkt dat door het hanteren van het bestemmingslandbeginsel de neutraliteit bij grensoverschrijdend verkeer beter gewaarborgd kan worden. Dit komt omdat het bestemmingslandbeginsel toelaat om bijvoorbeeld compenserende heffingen te hanteren en het verlenen van belastingteruggaven.<sup>68</sup>

Beide beginselen kennen echter een gelijkwaardig hoofddoel, namelijk het harmoniseren van btw-heffing binnen de EU om dubbele heffing, of dubbele non-heffing, van btw bij

---

<sup>61</sup> HvJ EU, 4 juli 1998, nr. C-168/84, (*Berkholz*)

<sup>62</sup> HvJ EU, 6 november 1997, nr. C-116/96 (*Reisbüro Binder GmbH*) en HvJ EG, 23 januari 1986, nr. C-283/84 (*Trans Tirreno Express Spa*)

<sup>63</sup> HvJ EG, 13 maart 1990, nr. C-30/89 (*Commissie/Frankrijk*)

<sup>64</sup> Bomer, 2012.

<sup>65</sup> Bomer, 2012.

<sup>66</sup> Van Hilten, 1992.

<sup>67</sup> Terra, 1989.

<sup>68</sup> EC, 'Rapport van de commissie ter bestudering van de BTW-heffing ten aanzien van grensoverschrijdende goederenbewegingen binnen de EU'.

grensoverschrijdende transacties te voorkomen. Het bestemmingslandbeginsel is dan ook geregeld in de Wereldovereenkomst voor Tarieven en Handel (GATT), later de World Trade Organization (WTO).<sup>69</sup> Tevens staan deze geregeld in de artikelen 110 en 110 VWEU. Het bestemmingslandbeginsel, dat belasting heft in het land van consumptie, wordt daarmee dan ook door internationale instanties algemeen erkend als het meest geschikt voor het realiseren van de doelstellingen van de btw als een algemene verbruiksbelasting, aangezien het zorgt voor een eerlijke verdeling van de belastingopbrengsten overeenkomstig de plaats waar de consumptie daadwerkelijk plaatsvindt.<sup>70</sup> De implementatie van dit beginsel wordt ondersteund door specifieke regelgeving in de btw-richtlijn, zoals de intracommunautaire systemen, die betrekking hebben op grensoverschrijdende handelingen.<sup>71</sup> Verder ondersteunt dit beginsel de gelijke behandeling van binnenlandse en grensoverschrijdende transacties door de eindconsument.<sup>72</sup> Een nadeel zijn de potentiële administratieve lasten die dit met zich mee kan brengen voor zowel ondernemingen als belastingautoriteiten vanwege een verschillende (administratieve) behandeling van de btw in geval van grensoverschrijdend handelen.<sup>73</sup>

### 2.3.3 Doelmatigheid, eenvoud en proportionaliteit

Een uitvloeisel van het neutraliteitsbegrip is de gehanteerde eenvoud. De btw dient vanuit het neutraliteitsbeginsel al zo min mogelijk verstorend te werken, waarbij complexiteit, welke als verstorende factor kan dienen, wordt vermeden. Hierbij dient een mate van eenvoud te worden gehanteerd, zodat de systematiek niet te complex is. De btw vereist een gelijke en eenvoudige toepassing. Dit is inherent aan het doelmatigheids criterium, waarin ik in deze scriptie eveneens toets. Vanuit het doelmatigheids criterium dient de wetgever een zo eenvoudig mogelijke heffing te bewerkstelligen. Uit de arresten *Solleveld* en *Van den Hout-van Eijnsbergen* volgt echter dat doelmatigheid ondergeschikt is aan (juridische) neutraliteit. Het HvJ stelt hierbij het volgende:

*“Uit de rechtspraak van het Hof volgt echter dat het vereiste van een juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstellingen de lidstaten niet toestaat om inbreuk te maken op de doelstellingen van de Zesde richtlijn of op de gemeenschapsrechtelijke beginselen, in het bijzonder het beginsel van gelijke behandeling, dat op het gebied van de BTW tot uitdrukking komt in het beginsel van fiscale neutraliteit”<sup>74</sup>*

Het doelmatigheidsbeginsel kan dus niet als uitgangspunt fungeren. De toepassing van dit beginsel overlapt dus met proportionaliteit, zodat een belastingplichtige niet onevenredig wordt

---

<sup>69</sup> Artikel XXIV GATT 1994.

<sup>70</sup> Terra, 1998.

<sup>71</sup> Zie: art. 40, 41, 42 en 138 btw-richtlijn

<sup>72</sup> Terra, 1998.

<sup>73</sup> Van Doesum, Van Kesteren & Van Norden, 2016.

<sup>74</sup> HvJ EU, 27 april 2006, nrs. C-443/04 en C-444/04 (*Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen*)

bezwaard, waarbij het doelmatigheidsbeginsel enkel een corrigerende werking kan hebben, maar het geen leidend beginsel is.<sup>75</sup>

Het proportionaliteitsbeginsel ziet verder op de verhouding tussen administratieve lasten die de lidstaten aan de belastingplichtige opleggen aan de ene kant, en het belang dat de lidstaten hebben bij de mogelijkheden om een goede controle uit te oefenen op de belastingheffing aan de andere kant.<sup>76</sup> In meerdere arresten oordeelde het HvJ al dat de toepassing van verscheidene regelingen niet verder mogen gaan dan strikt noodzakelijk om het beoogde doel, zoals vereenvoudiging en/of voorkoming van belastingontwijking en -fraude, te bereiken.<sup>77 78</sup> Een ander onderwerp waarbij het proportionaliteitsbeginsel naar voren komt binnen de btw betreft factuurvereisten. Lidstaten mogen de eisen omtrent een factuur niet op zodanige wijze toepassen dat de ontvanger zijn recht op aftrek niet of slechts met moeite kan uitvoeren.<sup>79</sup> Dit is een interessante uitspraak in het kader van real time reporting.

Tevens betreft proportionaliteit de afweging tussen het recht van belastingplichtigen om onmiddellijk btw-aftrek of -teruggave te claimen en het belang van de staat om vooraf te controleren of dit recht wel terecht wordt aangevoerd. Onder andere maatregelen tegen btw-carrouselfraude kunnen onbedoeld schade veroorzaken ten aanzien van welwillende belastingplichtigen. Het is daarom de vraag in hoeverre belastingautoriteiten mogen gaan om hun doel, het voorkomen van het verlies van belastinginkomsten, te rechtvaardigen zonder onrechtmatig schade toe te brengen aan eerlijke belastingbetalers.<sup>80</sup>

Het evenredigheidsbeginsel moet niet met het proportionaliteitsbeginsel verward worden. Dit is beginsel is namelijk een concept volgend uit het algemene rechtskarakter van de btw als verbruiksbelasting, en volgt daarnaast uit de neutraliteit, de belastingheffing moet (strikt) evenredig zijn aan de prijs van goederen en diensten.<sup>81</sup> In onder meer de arresten *Futura Participations*, *Marks en Spencer II* en *Lasteyrie du Saillant* geldt dat evenredigheid gehanteerd wordt als beginsel om aan te geven of, en in hoeverre een maatregel geschikt en noodzakelijkheid is.<sup>82</sup> Hoewel het HvJ dergelijke notatie hanteert, hanteer ik hiervoor het proportionaliteitsbeginsel. Evenredigheid in mijn context volgt uit economische neutraliteit,

---

<sup>75</sup> Van Doesum, 2009.

<sup>76</sup> Van Dongen, 2007.

<sup>77</sup> HvJ EG, 10 april 1984, nr. C-324/82. (*Commissie vs België*)

<sup>78</sup> HvJ EG, 12 juli 1988, nrs. C-138/86 en C-139/86. (*Direct Cosmetics*)

<sup>79</sup> HvJ EG, 14 juli 1988, nrs. C-123/87. (*Jeunehomme*)

<sup>80</sup> Van Dongen, 2007.

<sup>81</sup> HvJ EU, 10 juli 2008, nr. C-484/06 (*Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV*)

<sup>82</sup> HvJ EU, 15 mei 1997, nr. C-250/95 (*Futura Participations*), HvJ EU, 11 maart 2004, nr. C-9/02 (*Lasteyrie du Saillant*) en HvJ EU, 13 december 2005, nr. C-446/03 (*Marks & Spencer II*).

waarbij zowel dubbele heffing als dubbele non-heffing moet worden vermeden. Tevens geldt evenredigheid vanuit de context van juridische neutraliteit.

#### 2.3.4 Rechtszekerheid

Het rechtszekerheidsbeginsel verzet zich in het algemeen tegen terugwerkende kracht van een gemeenschapsbesluit, maar ook van nationaal recht dat de implementatie beoogt te zijn van gemeenschapsrecht.<sup>83</sup> Een tweede element houdt in dat terugwerkende kracht toch is toegestaan als dat voor het te bereiken doel noodzakelijk is en het rechtmatige vertrouwen van de betrokkenen naar behoren is geëerbiedigd.<sup>84</sup> Ondernemers moeten dus niet voor onverwachte toepassingen van het recht komen te staan. Dit is een uiterst belangrijk punt in deze scriptie. Nieuwe vooruitstrevende wetgeving, zoals de ViDA, moet in mijn optiek voldoende duidelijk zijn, zodat de EC niet faalt, en daarmee vertrouwen van het publiek verliest.

## 2.4 Belastingplicht in de btw

### 2.4.1 Ondernemersbegrip

Het meest prominente begrip uit de btw is het ondernemerschapsbegrip, en bepaalt of je daadwerkelijk onderworpen bent aan de btw. Uit art. 9 btw-richtlijn volgt dat de btw wordt geheven van de ondernemer die de levering of dienst verricht. Hierbij geldt dat een belastingplichtige voor de btw *eenieder* is die, *ongeacht op welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of resultaat* van die activiteit. In de Nederlandse wetgeving is dit eenieder die een bedrijf zelfstandig uitvoert, waaronder bedrijf eveneens een beroep en de exploitatie van een vermogensbestanddeel vallen. De begrippen ondernemerschap, geformaliseerd in de Nederlandse fiscale wetgeving, en het begrip belastingplichtige, zoals in de btw-richtlijn, dienen hetzelfde dienen te worden uitgelegd, zo oordeelde de Hoge Raad (hierna: HR) op 2 mei 1984.<sup>85</sup> De vijftal vereisten gelden dus ook expliciet voor ondernemerschap binnen de Nederlandse omzetbelasting.

Ondernemerschap kent dus een vijftal kernvereisten. Onder het criterium eenieder verstaat men natuurlijke personen, maar ook rechtspersonen en samenwerkingsverbanden. Tevens geldt het *ongeacht-welke-plaats* criterium.<sup>86</sup> Hiermee beoogt de wetgever dat de nationaliteit van een ondernemer evenals diens vestigingsplaats irrelevant is. Dit ligt dan ook in lijn met het streven naar een interne markt zonder binnengrenzen, zoals benoemd in paragraaf 2.2.1. Het derde criterium, het verrichten van een economische activiteit, gaat in op deelname aan het economische verkeer. Zo oordeelde het HvJ EU bijvoorbeeld in de zaak Fuchs dat een consument,

---

<sup>83</sup> Kamminga, 2005.

<sup>84</sup> HvJ EG, 11 February 1971, nr. C-37/70 (*Rewe*) en HvJ EG, 30 september 1982, nr. C-108/81 (*Amylum*).

<sup>85</sup> HR, 2 mei 1984, ECLI:NL:HR:1984:AW8625, BNB 1984/295, nr. 22 153

<sup>86</sup> Tromp, 2016.

welke elektriciteit levert aan het net via het houden van zonnepanelen, voldoet aan dit criterium aangezien betreffende persoon voor onbepaalde tijd energie levert, waar een tegenprestatie tegenover staat.<sup>87</sup> Het vierde criterium, waarbij een persoon ondernemer is voor de omzetbelasting ongeacht het oogmerk of resultaat van de levering of dienst, houdt in dat een winstoogmerk niet vereist is. Het zelfstandigheids criterium, het vijfde en laatste criterium, houdt in dat ondernemerschap enkel geldt ingeval van zelfstandigheid. Dit criterium sluit werknemers uit van het ondernemersbegrip. Dit is expliciet opgenomen in art. 10 van de btw-richtlijn.

#### 2.4.2 *Belastbare feiten*

Belastbare feiten in de omzetbelasting vallen onder art. 14 t/m 30 van de btw-richtlijn. De primaire belastbare feiten zijn de levering van goederen en de verrichting van diensten. Hieronder verstaat men eveneens de invoer van goederen en intracommunautaire handelingen. Onder levering van diensten wordt beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. Een dienst (art. 25 btw-richtlijn) wordt beschouwd als elke handeling die geen levering van goederen is. Voorbeelden van diensten zijn de overdracht van een onlichamelijke zaak, verplichting daad na te laten of een daad of situatie te dulden en het verrichten van een dienst op grond van een vordering door of namens de overheid. Hier dient verband te bestaan tussen een verrichting en de tegenprestatie, zonder dat sprake is van het handelen in algemeen belang.<sup>88</sup> <sup>89</sup> Tevens moet een reëel verband bestaan tussen het betaalde bedrag en de verrichte dienst.<sup>90</sup> Naast leveringen van goederen en de verrichting van diensten, geldt dat de invoer van goederen uit een land buiten de EU, een zogeheten derde-land, een belastbaar feit is. Deze regeling komt voort uit art. 30 btw-richtlijn.

#### 2.4.3 *Overige criteria voor btw-stelsel*

De btw-richtlijn biedt uiteraard ook interpretatie van de overige criteria van de btw-systematiek. Dergelijke overige criteria betreffen de plaats van prestatie (zie par. 3.2.1), vrijstellingen, de maatstaf van heffing, tarieven en de aftrek van voorbelasting. De hoofdregel bij een levering van goederen met vervoer is dat de heffing plaatsvindt in het land van vertrek (art. 32 btw-richtlijn, jo. art. 5, lid 1, sub a Wet OB 1968). Ingeval geen vervoer dan geldt hiervoor het land waar de goederen zich bevinden tijdens levering (art. 5, lid 1, sub b Wet OB 1968).

Naast vrijstellingen kent de btw uiteraard ook een maatstaf van heffing. De maatstaf van heffing staat in art. 72 btw-richtlijn (art. 8 Wet OB 1968). De maatstaf van heffing, dus hetgeen waarover

---

<sup>87</sup> HvJ EU, 20 juni 2013, nr. C-219/12. (*Fuchs*)

<sup>88</sup> HvJ EU, 3 maart 1994, nr. C-16/93. (*Tolsma*)

<sup>89</sup> HvJ EU, 29 februari 1996, nr. C-215/94. (*Mohr*)

<sup>90</sup> HvJ EU, 12 mei 2016, nr. C-520/14. (*Gemeente Borsele*)

belastingautoriteiten heffen, betreft de 'normale waarde'. De normale waarde vertegenwoordigt volgens de richtlijn het totale bedrag dat een afnemer zou moeten betalen om specifieke goederen of diensten te verkrijgen onder dezelfde handelsvoorwaarden en bij vrije concurrentie, zoals van toepassing op het moment van levering of dienstverlening, binnen de belastbare lidstaat. Dit bedrag wordt bepaald op basis van de marktprijs die een onafhankelijke leverancier of dienstverlener zou hanteren op het grondgebied van de desbetreffende lidstaat op het tijdstip van de transactie. Tussen onafhankelijke partijen zal hier dus gewoonlijk de overdrachtswaarde, of de tegenprestatie (betaling) bij een dienst in acht worden genomen. Tussen afhankelijke partijen kan het leiden tot een correctie naar de normale waarde, wanneer de tegenprestatie over de dienst lager is dan wat tussen onafhankelijke partijen gebruikelijk is.

Over de normale waarde geldt een algemeen tarief van minstens 15% (art. 97 btw-richtlijn), waarbij lidstaten maximaal twee verlaagde tarieven mogen toepassen (art. 98 btw-richtlijn). Het verlaagde tarief mag niet lager zijn dan 5% en vinden enkel toepassing op goederenleveringen en diensten die vallen onder *maximaal* 24 punten volgend uit bijlage III van de btw-richtlijn. Overigens volgt uit art. 98, lid 2 van de btw-richtlijn dat lidstaten nog een verlaagd tarief kunnen implementeren dat lager is dan het minimum van 5%, en mogen lidstaten een vrijstelling hanteren met recht op aftrek van de in het voorgaande stadium betaalde btw op goederenleveringen en diensten die vallen onder *maximaal* zeven punten in bijlage III van de btw-richtlijn. Nederland heeft hierbij gekozen voor een algemeen tarief van 21% (art. 9, lid 1 Wet OB 1968). Daarnaast kent Nederland twee uitzonderingen op het algemene tarief, namelijk een verlaagd tarief van 9%, en een tarief van 0% met aftrek van voorbelasting (art. 9, lid 2 Wet OB 1968).

Tevens, voor een volledige werking van het btw-systeem, geldt recht op aftrek, welke ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. Dit volgt uit art. 167 t/m 192 van de btw-richtlijn (art. 15 e.v. Wet OB 1968). Recht op aftrek ontstaat wanneer goederen en diensten worden gebruikt voor belastbare feiten van een belastingplichtige. Zodoende is deze belastingplichtige gerechtigd, in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, het bedrag aan betaalde btw van het verschuldigde belastingbedrag af te trekken onder voorwaarde dat deze vallen onder art. 168, lid a t/m e van de btw-richtlijn.

## **2.5 Conclusie**

Ik concludeer het hoofdstuk met een beantwoording van de deelvraag: *'hoe ziet het huidige (Europese) btw-stelsel eruit, en welke beginselen zijn bepalend ter vorming van het btw-stelsel?'*. Het antwoord hierop is dat het huidige btw-stelsel grotendeels op EU-niveau is geregeld.

Lidstaten zetten btw-regelgeving aan de hand van de btw-richtlijn om in nationale wetgeving, en overige uitvoeringscriteria is via de uitvoeringsverordening rechtstreeks toepasselijk. In het kader van harmonisatie van wetgeving bestaan hedendaags nog enkele discrepanties, zoals Kortenaar terecht aangaf. De bepalende beginselen van het btw-stelsel zijn hoofdzakelijk gericht op het waarborgen van neutraliteit, zoals het voorkomen van concurrentievervalsing, en het faciliteren van eerlijke en consistente belastingheffing over consumptie. Deze beginselen zijn essentieel voor het functioneren van de interne markt en zorgen ervoor dat de belastingdruk gelijkmatig verdeeld is, zodat deze uiteindelijk drukt op de eindconsument. Dit maakt de btw een algemene verbruiksbelasting.



### 3. Btw-complicaties bij grensoverschrijdend goederenverkeer

#### 3.1 Inleiding

In hoofdstuk drie ga ik in op de complicaties bij grensoverschrijdend goederenverkeer en behandel ik hoe btw-(carousel)fraude ontstaat. Ik licht allereerst in paragraaf 3.2 de plaatsbepalingsregels en grensoverschrijdende prestaties toe. Vervolgens geef ik in hoofdstuk 3.3 een verdere uiteenzetting van de fraudegevoeligheid van dergelijke prestaties als gevolg van het gekozen systeem en leg ik uit hoe de neutraliteit wordt beperkt. In paragraaf 3.4 sluit ik vervolgens af met een conclusie. Specifiek geef ik een antwoord op de deelvraag *‘op welke wijze ontstaat btw-fraude binnen de intra-Europese handel?’*.

#### 3.2 Btw-complicaties bij grensoverschrijdend goederenverkeer

##### 3.2.1 De plaatsbepalingsregels uit de Europese btw-richtlijn

De plaats-van-levering principes bepalen in welke lidstaat leveringen zijn belast. De standaardregels, zoals reeds (kort) besproken in paragraaf 2.4.3, zijn een uitvloeisel van de btw-richtlijn, maar hebben uiteraard doorwerking naar de nationale wetgevingen.<sup>91</sup> Uit hoofdstukken 1 en 2 blijkt al dat middels de btw harmonisatie wordt beoogd. Daarnaast dient dubbele (non)-heffing voorkomen te worden. Om dergelijke doelstellingen te bereiken dient sprake te zijn van uniforme plaats-van-levering en plaats-van-dienst wetgeving, waarbij de richtlijn minder discretionaire ruimte geeft over de nationale implementatie dan voor onder andere de tariefregels en vrijstellingen.<sup>92</sup> Ondanks deze streven naar uniformiteit, blijft problematiek zoals (carousel)fraude voortkomen uit de plaats-van-levering principes, die zich richten op het verdelen van heffingsbevoegdheid tussen lidstaten, waarbij de goederenstroom het meest relevante element is om de plaats van heffing te bepalen.

Bij de plaatsbepalingsregels met betrekking tot de levering van diensten dient onderscheid gemaakt te worden tussen de situatie van levering zonder vervoer en de situatie van levering met vervoer. Daarnaast kan ook nog eens onderscheid gemaakt worden aan de hand van het soort vervoersmiddel. De plaats-van-levering bepalingen volgen uit art. 31 en 32 van de btw-richtlijn. De plaats van levering zonder vervoer is eenduidig. Hierbij geldt als de plaats van levering de plaats waar het goed zich op dat tijdstip van levering bevindt.<sup>93</sup> Dit betreffen dus enkel binnenlandse transacties, omdat de levering zonder vervoer in een enkele lidstaat plaatsvindt. Hiervan is bijvoorbeeld sprake bij overdracht van onroerende zaken of fictieve leveringen, zoals in art. 3, lid 3 ond. a en c Wet OB 1968. De situatie waarbij sprake is van levering met vervoer is

---

<sup>91</sup> Blom & Van Doornik, 2021, par. 5.1.

<sup>92</sup> Ibid.

<sup>93</sup> Art. 31 btw-richtlijn.

een complexere situatie. In situaties van vervoer is de plaats van levering de plaats waar de verzending of vervoer aanvangt.<sup>94</sup> Ten tijde van de aanvang van het vervoer dient een concrete leveringsverplichting te zijn ontstaan en knoopt de wetgever eerder, vanwege eenvoud, aan bij het land van vertrek dan de plaats vast te stellen waar de macht om als eigenaar over een goed te beschikken plaatsvond of het land vast te stellen waar de goederen zich bevinden op het moment van het sluiten van de koopovereenkomst.<sup>95</sup> De plaats van levering middels vervoer kent enkele relevantie situaties, waaronder het geval waarbij goederen bewerkt worden. De vraag speelt dan op of de plaats van levering dan het land van vertrek is of het land van bewerking. Een dergelijke situatie zien wij in figuur 1. Het HvJ oordeelde in het arrest *Fonderie 2A* dat de plaats van levering bij een intracommunautaire levering, waarbij het land van vertrek, het land van bewerking en het land van aankomst allen anders waren. Hierbij is geoordeeld dat de plaats van levering het land is na bewerking van goederen.<sup>96</sup> Het gaat daarbij om het overeenstemmen van de afgesproken conditie van de goederen, zoals in de koopovereenkomst is bepaald. Toch speelt hier nog enkele onduidelijkheid. De vraag is bijvoorbeeld of met bewerken ook verpakken of ompakken wordt bedoeld.<sup>97</sup>



Figuur 1. Intracommunautaire levering waarbij bewerking plaatsvindt in land B, maar het land van vertrek is land A. Het HvJ oordeelt hierbij dat de 'nieuwe' plaats van levering Land B is.

Op hoofdregel van de plaats-van-levering bestaan enkele uitzonderingen. Hieronder vallen bijvoorbeeld goederen die door de leverancier worden gemonteerd of geïnstalleerd. De plaats van levering is dan het land waar het goed wordt geïnstalleerd of gemonteerd. Een Zweedse ondernemer die een glasvezelkabel legde en verankerde op de zeebodem van verschillende lidstaten kreeg zodoende te maken met verschillende plaatsen van levering, namelijk elke lidstaat waar de kabel werd neergelegd.<sup>98</sup>

<sup>94</sup> Art. 32 btw-richtlijn.

<sup>95</sup> Van Hilten & Van Kesteren, 2017, p. 161.

<sup>96</sup> HvJ EU, 2 oktober 2014, C-446/13. (*Fonderie 2A*)

<sup>97</sup> Blom & Van Doornik, 2021

<sup>98</sup> HvJ EU, 29 maart 2007, C-111/05. (*NN*)

Een andere uitzondering speelt op bij invoer. Bij invoer uit een derde-land, welke niet onder de btw-richtlijn valt, speelt aanvankelijk het scenario op waarbij geen btw-heffing mogelijk is. Echter regelt art. 30 van de btw-richtlijn dat invoer van goederen uit een land buiten de EU eveneens een belastbaar feit is. De plaats van levering is dan niet meer het land waar de verzending plaatsvindt, maar de lidstaat van invoer. Zodoende ondervangt de EU potentiële non-heffing van de btw.

Eveneens van belang voor de plaatsbepalingsregels is het onderscheid tussen Business-to-business (B2B) en Business-to-consumer (B2C). B2B-leveringen zijn leveringen ingeval een belastingplichtige aan een andere belastingplichtige levert. B2C-leveringen betreft leveringen aan een niet-belastingplichtige. Het onderscheid tussen B2B en B2C vindt oorzaak in het onderliggende karakter van de btw, namelijk de btw als algemene verbruiksbelasting. Doel is om de btw te heffen waar goederen en diensten daadwerkelijk verbruikt worden.<sup>99</sup> In de volgende paragrafen zal dit verder verduidelijkt worden.

### *3.2.2 Grensoverschrijdende prestaties*

De hoofdregel van de plaats-van-leveringsregels is gebaseerd op het oorsprongslidbeginsel en uit voorgaande paragraaf blijkt al dat de plaats van levering de plaats van vertrek betreft. Een verwerving door particulieren valt in de lidstaat van aankomst dan ook niet onder de heffing van de btw. In B2C situaties geldt aanvankelijk dat btw drukt op de lidstaat van vertrek, waarbij het niet van belang is waar de particulieren de goederen uiteindelijk verbruiken. In binnenlandse situaties zijn hier, met uitzondering van de in voorgaande paragraaf uitzonderingen op de hoofdregel, in het algemeen geen moeilijkheden. In grensoverschrijdende, ofwel intracommunautaire situaties, wel. Voornamelijk ingeval van grensoverschrijdende B2B-situaties. De fysieke levering van een goed naar een belastingplichtige in een andere lidstaat wordt een intracommunautaire levering (ICL) genoemd. De verwerving in die andere lidstaat, waarbij de verwerver de macht verkrijgt om als eigenaar over het goed te beschikken, is een intracommunautaire verwerving (ICV).<sup>100</sup> Hierbij wordt een levering verricht tegen een 0%-tarief en betaalt de ontvanger de verschuldigde btw in eigen land. Ik ga allereerst in op B2C-situaties, waarna ik de uitwerking met betrekking tot B2B-situaties bespreek.

De hoofdregel, waarbij de btw drukt op het land van vertrek, leidt niet in alle gevallen tot een gewenste situatie. Ondernemers die veel aan particulieren leveren, zoals transportbedrijven en webwinkels kunnen zich dan, vanwege het niet geheel geharmoniseerde tariefstelsel, in de lidstaat met het laagste btw-tarief vestigen. Om dergelijke situaties te voorkomen, zijn per 1

---

<sup>99</sup> Van Doesum, Van Kesteren & Van Norden 2016.

<sup>100</sup> Art. 17, 20 en 138 btw-richtlijn.

januari 1993 de regels omtrent afstandsverkopen ingevoerd. Art. 33-35 btw-richtlijn regelt dat de plaats van levering ten aanzien van particulieren leveringen is gelegen in de lidstaat van aankomst van de goederen en niet in de lidstaat van vertrek. Zowel de vrijstellingen als het tarief zijn dus conform het land van aankomst. Oerlemans gaf over deze keuze enkele kritiekpunten en stelt dat een eenvoudiger oplossing was om simpelweg de btw-tarieven volledig te harmoniseren.<sup>101</sup> Een terechte en duidelijke opmerking, aangezien in het vervolg van deze scriptie blijkt dat de implicatie van afstandsverkopen leidt tot extra wetgeving, administratieve lastenverzwaring en kans op fraude en belastingontwijking. Echter bestaat hier geen unanimititeit over onder de lidstaten.

Per 1 juli 2021 is de regeling afstandsverkopen uitgebreid middels de One Stop Shop (hierna: OSS). De OSS zorgt voor een administratieve lastenvermindering, omdat sindsdien mogelijk is om een de verschuldigde btw over meerdere lidstaten in één keer te voldoen in plaats van diverse separate btw-aangiften. Daarnaast geldt de regeling inzake afstandsverkopen ook indien goederen afkomstig zijn uit derde-landen. In B2C-situaties is verder een drempelbedrag van inmiddels 10.000 euro ingevoerd. Wanneer de omzet van ondernemers over afstandsverkopen aan particulieren in de gehele EU onder dit bedrag ligt, is de plaats van levering nog steeds daar waar het vervoer aanvangt. Echter indien dit bedrag wordt overschreden, is een ondernemer onderworpen aan de btw in de lidstaat waar de particulieren zijn gevestigd. De uitwerking van B2C afstandsverkopen is in figuur 2 verder verduidelijkt.



Figuur 2. Intracommunautaire levering waarbij het land van vertrek land A is, en de particulier in land B is de ontvanger. Vanwege de regeling omtrent afstandsverkopen zal de heffing nu niet drukken in het land van vertrek, land A, maar dient heffing plaats te vinden conform tarief en vrijstellingen van land B.

Hoewel de hoofdregel omtrent plaats van levering conform het oorsprongslidbeginsel is, is de regelgeving met betrekking tot afstandsverkopen overduidelijk een uitwerking van het

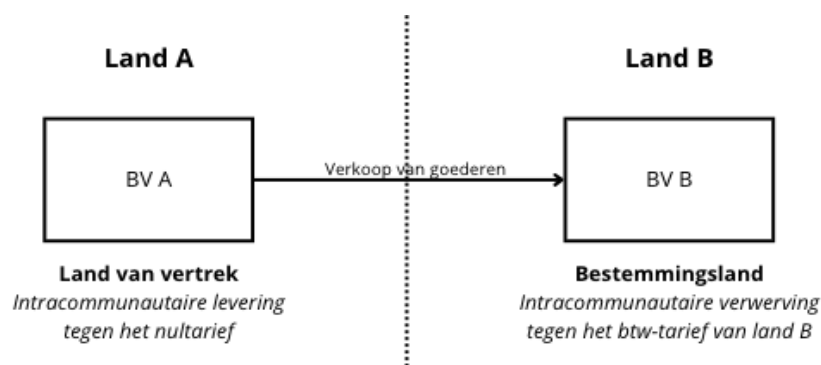
<sup>101</sup> Oerlemans, 1996, p. 165.

bestemmingslandbeginsel.<sup>102</sup> In theorie sluit dit uiteraard het meeste aan bij het doel van de btw als algemene verbruiksbelasting, namelijk het belastingen waar consumptie plaatsvindt.<sup>103</sup> Regelingen omtrent afstandsverkopen kennen echter wel enkele voorwaarden, namelijk:

- 1) Afnemerseis: de regeling van afstandsverkopen is van toepassing als de afnemer geen intracommunautaire verwerving verricht bij de aankoop van de goederen.
- 2) Vervoerseis: de regeling van afstandsverkopen is van toepassing is indien de verzending of het vervoer door of voor rekening van de leverancier plaatsvindt.
- 3) Goedereneis: de regeling voor afstandsverkopen is alleen van toepassing indien er sprake is van een levering.

In B2B-situaties is er een enigszins afwijkende situatie. In de B2C-situaties zoals hiervoor geldt namelijk ingeval van grensoverschrijdende situaties dat sprake is van afstandsverkopen, terwijl in B2B-situaties een ICL in het land van vertrek leidt tot een ICV in land van aankomst. Omdat binnen de EU de vrije verkeersbepalingen gelden, waardoor fiscaaltechnisch de binnengrenzen tussen lidstaten zijn verdwenen, is het belastbare feit 'invoer' voor intra-EU leveringen vervangen door het belastbare feit 'intracommunautaire verwerving'. Zodoende is in B2B-situaties eveneens het bestemmingslandbeginsel vormgegeven conform een situatie zonder grenzen.<sup>104</sup> Een dergelijke situatie kent de volgende uitwerking, waarbij sprake is van twee verschillende, maar opeenvolgende belastbare feiten:

- 1) ICL: Het heffingsrecht van de levering komt toe aan het land van vertrek, maar dit land hanteert een nultarief met betrekking tot de levering.
- 2) ICV: Het heffingsrecht van de verwerving komt toe aan het bestemmingsland conform het geldende btw-tarief van het land van bestemming.



Figuur 3. Intracommunautaire levering waarbij het land van vertrek land A is, en BV B in land B is de ontvanger, waarbij land A en land B twee verschillende lidstaten van de EU zijn. Allereerst vindt een ICL plaats conform het nultarief, opgevolgd door een ICV

<sup>102</sup> Zie ook: art. 40, 41, 42 & 138 btw-richtlijn.

<sup>103</sup> Van Doesum, Van Kesteren & Van Norden 2016.

<sup>104</sup> Blom & Van Doornik, 2021.

onderworpen aan de btw in land B. Heffing vindt plaats op aangifte van leverancier én ontvanger. De btw dient vervolgens in land B in aanmerking genomen te worden.

Aangezien zowel een ICL als een ICV als belastbare feiten worden aangemerkt, geldt dat tweemaal aangifte is vereist voor een in praktijk eenmalige handeling. De leverancier in het land van vertrek dient aangifte te doen over de ICL conform het nultarief, terwijl de ontvangende partij aangifte dient te doen in het bestemmingsland conform het aldaar geldende btw-tarief.

Hoewel de regelingen met betrekking tot afstandsverkopen al sinds 1993 gelden, waren deze regelingen aanvankelijk als tijdelijke regelingen bedoeld met het oog op grondige aanpassing ofwel gehele vervanging met ingang van 1997.<sup>105</sup> Politiek bleek het niet haalbaar om de 'tijdelijke' overgangsmaatregel te vervangen door definitieve regelgeving. De enorme omvang van de btw-kloof vanwege fraude leidt echter tot noodzaak van aanpassing van het huidige intra-EU btw-stelsel. De EC is, al dan niet gezamenlijk met btw-deskundigen, zoals de VAT Expert Group en de Group on the Future of VAT, inmiddels al ruim een decennium opzoek naar een alternatief systeem.

### **3.3 Btw-fraude**

#### *3.3.1 Carrouselfraude*

Zoals uit de voorgaande paragrafen blijkt, vormt fraude een actief probleem door de huidige manier waarop de btw-richtlijn de plaatsbepalingsregels in grensoverschrijdende situaties toepast. Carrouselfraude, in het bijzonder, creëert een belastingkloof die de EC schat op € 60,6 miljard.<sup>106</sup> Met name op Europees niveau worden inmiddels de nodige maatregelen genomen om de btw-fraude te bestrijden.<sup>107</sup> In de volksmond zou men kunnen denken dat het te weinig betalen van belasting onder de noemer btw-fraude valt. Echter, binnen juridische kaders beschouwt men het ontwijken van belasting - het optimaliseren of verlagen van de belastingdruk - in beginsel niet als fraude. Of dit moreel aanvaardbaar is, vormt een andere discussie. Juridisch gezien bestaat btw-fraude enkel uit het ontduiken van belasting. Hierbij kan de belastingplichtige dus een verwijt worden gemaakt.<sup>108</sup>

Btw-carrouselfraude, is de fraude waarbij meerdere belastingplichtigen in grensoverschrijdende situaties aftrek van voorbelasting claimen, geen ICV aangeven én de btw niet afdragen. Een visualisatie van dit probleem staat weergegeven in figuur 4.

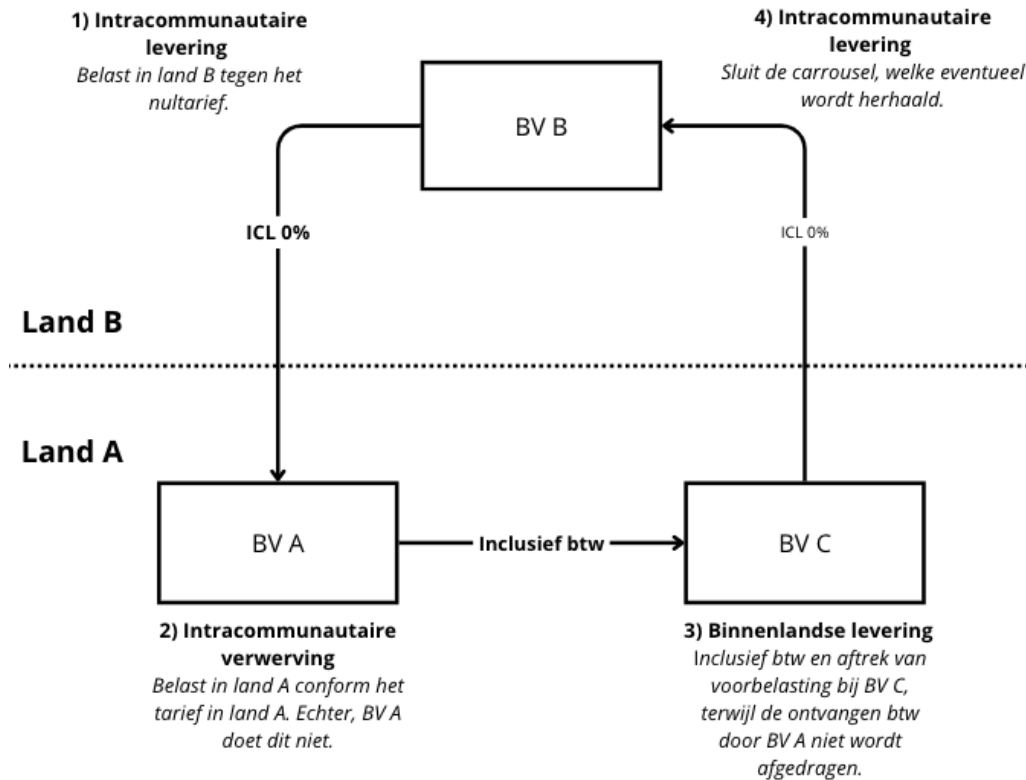
---

<sup>105</sup> Preambule bij Richtlijn 91/680/EEG.

<sup>106</sup> EC, 'VAT Gap in the EU- 2023 report'.

<sup>107</sup> Zie voor de genomen maatregelen hoofdstuk 4.

<sup>108</sup> Demandt et al., 2020.



Figuur 4. Carrouselfraude-constructie.

Figuur 4 geeft een voorbeeld aan van een carrouselfraude-constructie, waarbij land A en land B deelnemende lidstaten zijn. Hierbij worden de volgende stappen doorlopen:

- 1) Allereerst is sprake van een intracommunautaire levering en verwerving, waarbij BV A, gevestigd in land A, goederen koopt van BV B, gevestigd in land B. Als intracommunautaire levering vindt deze transactie plaats tegen het nultarief in land B. BV A dient de btw conform het tarief in Land A aan te geven en te betalen, maar in het frauduleuze scenario wordt deze verplichting genegeerd en blijft de btw onbetaald.
- 2) Vervolgens vindt een binnenlandse verkoop inclusief btw plaats, waarbij BV A de goederen verkoopt en levert binnen land A aan BV C. Hierbij wordt wel btw in rekening gebracht. BV C maakt gebruik van de mogelijkheid om de betaalde btw als voorbelasting in mindering te brengen op hun eigen btw-aangifte, wat hun belastingafdracht verlaagt. Echter, BV A draagt de verkregen btw niet af aan de belastingdienst.
- 3) BV C verkoopt daarna de goederen door aan een onderneming in land B, mogelijk zelfs BV B, zonder btw in rekening te brengen. Dit sluit de carrousel van transacties, die potentieel kan worden herhaald.

In dit scenario is het resultaat een negatief saldo van belastinginkomsten in land A, omdat BV A nalaat de verschuldigde btw te voldoen. Deze vorm van fraude kan plaatsvinden met diverse goederen en verspreid over meerdere landen, wat detectie en preventie bemoeilijkt. In bovenstaande situatie komt veelal voor dat de frauderende BV, BV A in dit geval, ophoudt te bestaan. De fraudeur draagt er zodoende zorg voor dat de verschuldigde btw wordt weggesluisd en dat uiteindelijk een lege vennootschap achterblijft.<sup>109</sup> Dit wordt ook wel een ploffer genoemd. Tevens, om carrouselfraude te kunnen plegen, is het niet noodzakelijk dat BV B en C in het complot zaten.<sup>110</sup> Desondanks oordeelde het HvJ in verschillende arresten dat het gerechtvaardigd is om ondernemers die meedraaien in een handelsketen met carrouselfraude het recht op aftrek middels het ontzeggen van het ICL-nultarief te ontnemen indien een dergelijke ondernemer van de fraude wist of had kunnen moeten weten.<sup>111</sup> Echter, indien een ondernemer alles doet wat redelijkerwijze van hen kan worden verlangd om ervoor te zorgen dat hun transacties geen onderdeel vormen van een fraudeketen, oordeelt het HvJ dat een dergelijke ondernemer geen ontzeggingen krijgt.<sup>112</sup> Wolf stelt dat onder 'alles doen' wordt verstaan dat een ondernemer niet zomaar met iedereen in zee gaat, een customer check doet<sup>113</sup> en doorvraag doet indien sprake is van ongebruikelijke prijzen of aangeboden hoeveelheden. Het is aan de Belastingdienst om de btw-fraude te bewijzen, en aan de belastingplichtige om zorgvuldig te handelen.<sup>114</sup>

Carrouselfraude kent geen eenduidige definitie. Wolf karakteriseert carrouselfraude echter als een situatie waarbij een vennootschap die de btw wel int van zijn afnemers, maar deze bedragen nooit aan de fiscus betaalt. Hierbij is sprake van het streven naar inkoop zonder btw. Fraudeurs maken misbruik van het gegeven dat de btw pas na afloop van een belastingtijdvak betaald wordt.<sup>115</sup> Zij beogen in een zo kort mogelijke periode zoveel mogelijk verkopen te realiseren om hierover btw te berekenen én te innen, maar niet af te dragen. Daarnaast wordt beoogd om, middels wel tientallen opgezette vennootschappen, de fraude zo lang mogelijk uit te stellen. Het ontdekken van fraude in dergelijke structuren is tijdrovend en biedt kans voor de zogeheten 'ploffer' om te verdwijnen. Zowel het Hof Amsterdam als Rechtbank Overijssel hebben een omschrijving van kenmerken van een carrouselfraude uiteengezet. Zij stellen dat een carrouselfraude gekenmerkt wordt door een carousel van meerdere partijen met een internationaal en grensoverschrijdend karakter, waarbij deze partijen minimaal in twee lidstaten bevinden. Sprake dient te zijn van export of een ICL, met vaak een repeterend karakter. De

---

<sup>109</sup> Wolf, 2022.

<sup>110</sup> Van Doesum, Van Kesteren & Van Norden 2016.

<sup>111</sup> HvJ EU, 6 juli 2006, nrs. C-439/04 en C-440/04 (*Kittel en Recolta Recycling*) en HvJ EU, 18 december 2014, nr. C-131/13 (*Italmoda*).

<sup>112</sup> HR, 4 februari 2022, ECLI:NL:HR:2022:124.

<sup>113</sup> Een zogeheten KYC, ofwel 'know your customer'. Tevens kan dit ook de andere kant opwerken, namelijk in de vorm van 'know your supplier'.

<sup>114</sup> HvJ EU, 1 december 2022, nr. C-512/21 (*Aquila Part Prod Com*) en HvJ EU, 11 januari 2024, nr. C-537/22 (*Global Ink Trade*)

<sup>115</sup> Wolf, 2010, par. 1.2.



handelende fraudeurs hebben daarnaast veelal kennis van de werkwijze van de belastingautoriteiten, en hebben een snelle wisseling.<sup>116</sup>

Aanvankelijk werden markten met eenvoudig verhandelbare en relatief dure goederen met een hoge mobiliteit, zoals mobiele telefoons en computerchips, getroffen door carrouselfraude. Omtrent 2008 werd ontdekt dat niet alleen markten in fysieke goederen, maar ook markten in virtuele goederen, zoals emissierechten en belminuten, bij uitstek geschikt werden geacht voor carrouselfraude vanwege het snelle en volledig elektronische handelsmechanisme.<sup>117</sup> Om carrouselfraude enigszins te beperken is de verleggingsregeling in art. 194 btw-richtlijn vastgelegd. Hierin is bepaald dat lidstaten een verlegging mogen invoeren, waarbij afnemers de btw rechtevrees aan de belastingdienst betalen.<sup>118</sup> De btw wordt zodoende ‘verlegd’ naar de ondernemer aan wie wordt geleverd. Het op grote schaal toepassen van een dergelijke verleggingsregeling leidt tot een verschuiving van het algemene karakter van de btw, en is zodoende onwenselijk.<sup>119</sup> Ondanks de verleggingsregeling hebben fraudeurs hun werkterrein voortgezet naar zowel lidstaten die deze verlegging niet kennen, en anderzijds naar andere, eenvoudig verhandelbare producten.<sup>120</sup> Handel lijkt zodoende dus hand in hand te gaan met fraude.

### 3.3.2 *Impact op de neutraliteit*

Uiteraard heeft carrouselfraude impact op het hoofdbeginsel van de btw, namelijk fiscale neutraliteit. De btw-richtlijn geeft de ingang voor het verrichten van een carrouselfraude, wat mogelijkerwijs leidt tot het verstoren van een evenwichtige marktwerking tussen bonafide partijen. Een voorbeeld is de hiervoor geschetste handel in emissierechten. Na introductie van het systeem voor emissierechten werd deze vanuit Europees perspectief volledig toegejuicht. De handel explodeerde, en op Europees niveau oordeelde men van een succes. Desalniettemin bleek in 2009 dat de marktwerking grotendeels werd verstoord vanwege de grote aantallen frauduleuze transacties. Hierbij werd de mededinging verstoord, omdat bonafide marktdeelnemers uit de markt werden verdrukt, terwijl frauduleuze bedrijven vrijuit konden verkopen, zelfs tegen een verlies, aangezien zij een extra marge in de vorm van ontvangen btw verkregen.<sup>121</sup> Niet alleen in de markt voor emissierechten, maar ook in andere markten spelen verstoringen op vanwege de btw-fraude. Dit doet de mededingingsneutraliteit, ofwel juridische neutraliteit, allermintst goed.

---

<sup>116</sup> Hof Amsterdam, 19 februari 2018, ECLI:NL:GHAMS:2018:544 en Rechtbank Overijssel, 6 april 2020, ECLI:NL:RBOVE:2020:1365.

<sup>117</sup> Demandt et al., 2020.

<sup>118</sup> Zie par. 4.2.3 voor een verdere uitwerking.

<sup>119</sup> Demandt, 2020.

<sup>120</sup> Wolf, 2022.

<sup>121</sup> Wolf, 2022.

Met betrekking tot het neutraliteitsbeginsel en fraude oordeelt het HvJ dat ingeval van fraude geen beroep meer kan worden gedaan op het Unierecht. Ook bij schending van het neutraliteitsbeginsel kan het aftrekrecht aan de belastingplichtige worden onzegd.<sup>122</sup> Ook de HR oordeelt dit. Zij stellen, onder verwijzing van het arrest Kittel, dat de communautaire rechtsbeginselen, waaronder het beginsel van fiscale neutraliteit, zich niet verzetten tegen een naheffing van de btw als de belastingplichtige weet dat met betrekking tot een handeling die voorafgaat aan of volgt op zijn handeling, btw-fraude is of wordt gepleegd, en ongeacht of hij daarmee een voordeel heeft behaald.<sup>123</sup> Neutraliteit wordt dus op allerlei wijzen beperkt, wat in juridische zin ongewenst is.

### 3.4 Conclusie

Btw-carrouselfraude is een situatie waarbij een ondernemer btw wel int van zijn afnemers, maar deze bedragen nooit aan de fiscus betaalt. Hierbij vindt dus een reeks transacties plaats binnen een keten, waarbij elke schakel btw in rekening brengt maar de fraudeur deze niet afdraagt. Veelal gebeurt dit met de handel van goederen die duur en eenvoudig te verhandelen zijn. Omdat het moment van heffing niet aansluit bij het moment waarop de transactie plaatsvindt en de btw wordt ontvangen door de fraudeur, blijft dit uit het zicht van belastingautoriteiten en heeft een fraudeur tot aan het einde van de aangiftetermijn speling in het verrichten van een groot aantal van zulke transacties. Hiermee resulteert carrouselfraude in een negatief saldo van belastinginkomsten voor de betrokken lidstaten. Ook kan het de juridische neutraliteit en daarmee een evenwichtige marktwerking verstoren, wat uiteindelijk schadelijk is voor de economie. Dit fungeert dan ook als antwoord op de deelvraag, *'op welke wijze ontstaat btw-fraude binnen de intra-EU handel?'*.

---

<sup>122</sup> HvJ EU, 18 december 2014, nrs. C-131, C-163/13 en C-164/13. (*Italmoda en Turbu*).

<sup>123</sup> HR, 11 juli 2008, ECLI:NL:HR:2008:AX6292.

## 4. Reeds geïmplementeerde maatregelen ter bestrijding van btw-fraude

### 4.1 Inleiding

In voorgaande hoofdstuk heb ik de nadelige gevolgen die met carrouselfraude gepaard besproken alsmede de noodzaak van het beperken van carrouselfraude besproken aan de hand van de omvang van de btw-kloof. In dit hoofdstuk behandel ik de tot dusver genomen maatregelen en alternatieven op EU-niveau. Specifiek behandel ik de deelvraag *‘welke Europese maatregelen zijn genomen ter bestrijding van intra-EU fraude, en hoe kunnen de inzichten uit niet-gerealiseerde voorstellen bijdragen aan de ontwikkeling van een verbeterd systeem?’*. Ik zal allereerst de tot dusver genomen maatregelen, maar ook de voorgestelde maatregelen behandelen. Daarnaast zal ik de huidige ontwikkelingen bespreken, en de nieuwe mogelijkheden omtrent digitalisering. Afsluitend bespreek ik welke opgedane inzichten kunnen bijdragen aan een verbeterd systeem, zodat carrouselfraude beperkt wordt.

### 4.2 Maatregelen op Europees niveau

#### 4.2.1 Achtergrond

Lidstaten konden het tot 1 januari 1993 niet eens worden over het beoogde gemeenschappelijke btw-stelsel, zoals de Eerste btw-richtlijn voorschrijft.<sup>124</sup> Dit systeem kende namelijk een aantal bezwaren.<sup>125</sup> Hoofdzakelijk hadden deze bezwaren betrekking op de vereiste harmonisatie van btw-tarieven en de vereiste verrekening van btw-opbrengsten en teruggaven, aangezien btw diende te drukken op het land van verbruik.<sup>126</sup> Echter, door het verdwijnen van de interne landgrenzen binnen de EU was een systeem van simpelweg invoer en uitvoer niet meer houdbaar. Zodoende zijn per 1993 de ICL- en ICV-regelingen ingevoerd. Aanvankelijk werden deze intra-EU regelingen gezien als overgangsmaatregelen.<sup>127</sup> Desalniettemin kennen wij deze “overgangsmaatregelen” tot op de dag van vandaag nog steeds, en is uit voorgaande hoofdstukken gebleken dat fraude en administratieve lasten hier inherent aan zijn. Deze verouderde regelgeving in combinatie met het huidige tijdperk van digitalisering leidt er enerzijds toe dat het btw-stelsel voor belastingautoriteiten in de EU steeds moeilijker uitvoerbaar wordt: het systeem is fraudegevoelig, een deel van de btw wordt door verschillende oorzaken niet geïnd en de gegevens die autoriteiten voor hun toezicht nodig hebben, vragen ze op uiteenlopende wijzen op, wat toezicht in grensoverschrijdende situaties bemoeilijkt.<sup>128</sup> Daarnaast leidt de btw voor

---

<sup>124</sup> Preambule bij Richtlijn 67/227/EEG.

<sup>125</sup> EP, ‘Options for a definitive VAT system’.

<sup>126</sup> Preambule bij Richtlijn 91/680/EEG.

<sup>127</sup> Preambule bij Richtlijn 91/680/EEG.

<sup>128</sup> Beekers & Smeets, 2023.

multinationale belastingplichtigen tot hoge kosten, welke voor de EU als gevolg van versnippering op ongeveer € 1,6 miljard per jaar wordt geraamd.<sup>129</sup> De EC heeft voorafgaand aan het ViDA-voorstel al meerdere alternatieven voorgelegd, welke ik verder in paragraaf 4.2 bespreek. Hieronder vallen regelingen zoals de algemene verleggingsregeling, het definitieve btw-systeem en het VAT Action Plan, welke allen om verscheidene redenen niet of deels zijn gerealiseerd. Ik zal allereerst aanvangen met een duidelijk tijdsverloop, waarbij verschillende ontwikkelingen plaatsvinden die tot de huidige stand van zaken hebben geleid.

#### 4.2.2 *Het Groenboek over de toekomst van de btw*

Vanaf december 2010 is eigenlijk een nieuwe wind aangevangen met de publicatie van het *Groenboek over de toekomst van de btw*.<sup>130</sup> De EC gaf hierin de noodzaak aan voor het creëren van een (sterk) gewijzigd systeem dat eenvoudiger, solider en efficiënter is. Daarnaast geeft zij hierin de knelpunten van het systeem aan, en vraagt zij om commentaar uit de praktijk. Het Groenboek had allereerst het doel voor een nieuwe EU-strategie, ofwel Europa 2020. Dit is de opvolger van de Lissabonstrategie, waarbij de Europese Raad in maart 2000 een bijeenkomst heeft gehouden om een nieuw strategisch doel voor de EU vast te stellen ter bevordering van werkgelegenheid, economische hervorming en sociale samenhang, als onderdeel van een kenniseconomie.<sup>131</sup> De EU moest vóór 2010 de meest concurrerende en dynamische kenniseconomie van de wereld worden.<sup>132</sup> Een interessant en ambitieus doel, welke vanwege uiteenlopende redenen, zoals de kredietcrisis, maar ook vanwege het ontbreken van bindende en afdwingbare afspraken tussen lidstaten, uiteindelijk niet is behaald.<sup>133</sup> Vervolgens werd EU 2020 gepresenteerd, wat gepresenteerd werd als een strategie voor slimme, duurzame en inclusieve groei.<sup>134</sup> Daarnaast moest vóór 2020 een optimale interne markt worden gecreëerd. In oktober 2010 kwam de EC met het oog op dit doel met vijftig voorstellen, waaronder het ontwikkelen van een nieuwe btw-strategie.<sup>135</sup> Het Groenboek was de eerste stap in dit proces.<sup>136</sup> De btw-aandachtspunten zijn nader uitgewerkt in de zogeheten Commission staff working document.<sup>137</sup> Inmiddels weten we dat dit doel eveneens niet volledig is behaald, maar wel grote stappen zijn gezet naar een verbeterd systeem.

---

<sup>129</sup> COM(2022) 701 final.

<sup>130</sup> COM(2010) 695 final.

<sup>131</sup> EP, 'Lisbon European Council 23 and 24 March 2000: Presidency Conclusions'.

<sup>132</sup> EP, 'Briefing note for the meeting of the EMPL Committee 5 October 2009 regarding the exchange of views on the Lisbon Strategy and the EU cooperation in the field of social inclusion'.

<sup>133</sup> *Kamerstukken II*, 32 136, nr. 1.

<sup>134</sup> COM(2010) 2020 final.

<sup>135</sup> COM(2010) 608 final.

<sup>136</sup> R.A. Wolf, 2011.

<sup>137</sup> SEC(2010) 1455.

In het Groenboek werd allereerst vermeld dat het btw-systeem voor 2010 al aanzienlijk was veranderd, vanwege nieuwe regelgeving die de btw hebben vereenvoudigd en gemoderniseerd. Desalniettemin stelde de EC dat het systeem nog te veel beperkingen had vanwege de complexiteit van het huidige stelsel en de daarmee samenhangende administratieve lasten voor het bedrijfsleven. Deze lasten werden in 2009 geraamd op een bedrag van ongeveer €70 miljard.<sup>138</sup> Dit brengt marktverstoringen met zich mee, omdat het voor bedrijven lastiger kan zijn om in de EU te investeren.<sup>139</sup> Een tweede punt was uiteraard het verschil tussen de theoretische btw ontvangsten en de daadwerkelijke btw-ontvangsten. De btw-kloof werd geschat op 12% van de theoretische ontvangsten, met in sommige lidstaten zelfs 20%.<sup>140</sup>

In het Groenboek gaat de EC verder ook in op het vervangen van het overgangsstelsel door een definitief btw-stelsel gebaseerd op het oorsprongslidbeginsel, welke eerder in zowel 1987 als 1996 zijn behandeld, maar werden afgewezen.<sup>141</sup> <sup>142</sup> Vervolgens kwam de EC in 2007 met een tweetal alternatieven ter bestrijding van carouselfraude, welke eveneens werden afgewezen. De EC zinspeelde enerzijds op belastingheffing bij intra-EU leveringen en anderzijds op het facultatief invoeren van een algemene verlegging<sup>143</sup> Echter leek belastingheffing in intra-EU situaties onaanvaardbaar, omdat dit marktverstoringen teweeg zou brengen. Ook leek btw-heffing middels een algemene verlegging op grond van het oorsprongslidbeginsel onacceptabel vanwege het veroorzaken van verstoringen van de interne markt, welke ontstaan door de onvolledig geharmoniseerde tarieven. Handelsstromen zouden dan van de ene lidstaat naar de andere verschuiven wat uiteraard zorgt voor verstoringen en verdere verschuivingen van belastinginkomsten tussen lidstaten.<sup>144</sup> Kortom lijkt dit systeem in strijd met het beoogde systeem, waarbij een geharmoniseerde interne markt moest worden gecreëerd.

Vanwege het falen van een definitief btw-systeem gebaseerd op het oorsprongslidbeginsel wijst de EC in het Groenboek op enkele alternatieven, zoals een definitief VAT-stelsel, de Viable Integrated VAT (VIVAT)<sup>145</sup>, de compensating VAT (C-VAT)<sup>146</sup>, de dual EU and local VAT (Dual VAT)<sup>147</sup> en het prepaid VAT system (PVAT)<sup>148</sup>. De EC gaf echter aan dat deze systemen maar weinig ondersteuning vanuit de politiek en ondernemingen kregen, terwijl ze in de wetenschap al geruime tijd waren geïntroduceerd en besproken. Uiteindelijk lijkt ook het Groenboek geen

---

<sup>138</sup> Deloitte, 'EU Project on Baseline Measurement and Reduction of Administrative Costs, Report on the Tax Law (VAT) Priority Area'.

<sup>139</sup> Wolf, 2011.

<sup>140</sup> Reckon, 'Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States'.

<sup>141</sup> COM(89) 269 final.

<sup>142</sup> COM(96) 328 final.

<sup>143</sup> COM(2008) 109 final.

<sup>144</sup> Wolf, 2011.

<sup>145</sup> Keen & Smith, 1996.

<sup>146</sup> McLure, 2000, vol 7, nr. 6.

<sup>147</sup> Bird & Gendron, 1998, nr. 3.

<sup>148</sup> Poddar & Hutton, 2001.

definitief antwoord te hebben geboden op de vraag welke kant de btw op diende te gaan. De EC toonde zich hierin zelfs minder kritisch over het overgangsstelsel dan voorheen, terwijl deze in 1996 nog sprak van 'rampzalige gevolgen op verscheidene niveaus' en over 'het concurrentievermogen van de Europese economie welke zwaar werd belast'.<sup>149</sup>

Tevens werd de wijze van inning van de btw getoetst, waarbij vier verschillende alternatieven aan het licht kwamen. De eerste optie betrof het split-payment stelsel waarin banken bij alle betalingen een (eventueel) verschuldigd btw-bedrag afsplitsen en rechtstreeks overmaken aan de belastingautoriteiten. Betreffende het tweede stelsel werd e-invoicing geopperd, waarbij facturering elektronisch verloopt en de betreffende factuurgegevens in real-time naar een centrale databank voor btw-toezicht worden gezonden. De derde optie was een stelsel waarin iedere belastingplichtige gegevens over zijn transacties opslaat in een zogeheten digitale btw-warehouse waartoe de Belastingdienst, al dan niet op verzoek, toegang heeft. De vierde en laatste optie kende een ietwat afwijkende methodiek, waarbij belastingplichtigen certificering moeten hebben van de interne btw-nalevingsprocedures, vergelijkbaar met een tax control framework.<sup>150</sup> Deze methoden komen in paragraaf 4.3 verder aan de orde.

Wolf trekt na de consultatieronde, welke aanving naar aanleiding van de publicatie van het Groenboek, de conclusie dat vervanging van de overgangsregeling niet meer aan de orde was vanwege de vele alternatieven, met allen eigen voor- en nadelen.<sup>151</sup> Het leek ten tijde van de publicatie van het btw-groenboek dus een kwestie van *door de bomen het bos niet meer kunnen zien* en wellicht ook wel een gebrek aan directe urgentie.

#### 4.2.3 Verleggingsregeling

Toen lidstaten acutere vormen van carrouselfraude ontdekten werd ter bestrijding van btw-fraude allereerst de verleggingsregeling ingezet. Onder het btw-stelsel ligt in beginsel de verschuldigdheid van de btw bij elke belastingplichtige leverancier in een transactieketen. Deze leverancier dient de (gesaldeerde) btw vervolgens af te dragen aan de belastingautoriteiten. Bij de verleggingsregeling wordt echter de afdracht van de btw verlegd naar de afnemer aan wie wordt geleverd. Zodoende is direct duidelijk bij wie geheven dient te worden. De eindverbruiker moet dan de gehele btw afdragen, in plaats van gefractioneerde afdracht binnen een keten. De btw-richtlijn biedt middels de artikelen 199, 199a, 199bis en 199ter verschillende mogelijkheden om de verleggingsregeling toe te passen.

---

<sup>149</sup> COM(96) 328.

<sup>150</sup> PricewaterhouseCoopers, 'Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries'.

<sup>151</sup> Wolf, 2011.

Allereerst is het mogelijk om voor specifieke goederen en diensten een algemene verleggingsregeling toe te passen. In de Nederlandse wetgeving staat in art. 24ba, ond. g Uitvoeringsbesluit OB 1968 dat binnenlandse leveringen van eenvoudig verhandelbare goederen, zoals mobiele telefoons, computerchips, laptops, spelcomputers en tablets onderworpen zijn aan de verleggingsregeling. Hierbij geldt wel een omzetondergrens van € 10.000 exclusief btw. Ook virtuele goederen, zoals emissierechten en leveranciers van telecommunicatiediensten, vallen onder de verleggingsregeling.<sup>152</sup> De verleggingsregeling is echter een keuzeregeling, en hoeft niet specifiek door elke lidstaat te worden opgenomen.

Daarnaast bestaat de mogelijkheid tot toepassing van de verleggingsregeling voor grensoverschrijdende transacties. Het huidige intra-EU systeem van ICV's en ICL's is eigenlijk een grensoverschrijdende verleggingsregel, maar inclusief meldingsplicht. Dit maakt het dan ook meer robuust voor fraude.<sup>153</sup> De reguliere grensoverschrijdende kent enkele administratieve voordelen. Een leverancier hoeft zich namelijk niet te registreren voor de btw in een andere lidstaat.<sup>154</sup> Dit leidt tot verlichting aan de kant van de verkoper, omdat deze dan niet in elke lidstaat waar deze verkopen verricht een btw-identificatienummer dient aan te vragen. Om te verzekeren dat de eindafnemer de btw wél opgeeft, kent de verleggingsregeling een systematiek waarbij de leverancier van het (virtuele) goed allereerst de goederen verkoopt aan de eindafnemer. Deze leverancier mag de btw niet vermelden op de factuur. In plaats daarvan vervangt hij op de factuur de normaal gesproken af te dragen btw door de vermelding 'btw verlegd'. Zowel de eindafnemer als de leverancier geven dit aan bij de belastingautoriteiten.

De verleggingsregeling komt in verschillende varianten voor. Niet enkel als algemene verleggingsregeling, zoals hiervoor, maar ook als tijdelijke en facultatieve regeling.<sup>155</sup> Lidstaten mogen namelijk kiezen voor een verplichte verlegging voor B2B-leveringen met een waarde groter dan €17.500. De verschuldigdheid wordt dan verlegd in de keten tot aan de eindleverancier die levert aan consumenten.<sup>156</sup> Hieraan zitten wel voorwaarden. Lidstaten mogen dit enkel implementeren wanneer zij aanzienlijk en plots getroffen worden door carrouselfraude. Daarnaast krijgen omliggende lidstaten de mogelijkheid ter implementatie van deze verleggingsregeling om zodoende de kans op verschuiving van de carrouselfraude naar omliggende landen te doen beperken.<sup>157</sup> Ook geeft de EC ruimte voor het implementeren van de verleggingsregeling voor meerdere goederen om zo btw-carrouselfraude te doen verhelpen.<sup>158</sup>

---

<sup>152</sup> Besluit van 28 augustus 2017 tot wijziging van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 met betrekking tot verlegging omzetbelastingplicht inzake telecommunicatiediensten.

<sup>153</sup> Theunissen, 2012.

<sup>154</sup> Van Doesum, Van Kesteren & Van Norden 2016.

<sup>155</sup> Richtlijn 2013/42/EU van de Raad van 22 juli 2013.

<sup>156</sup> V-N 2018/56.12, p. 2, 3.

<sup>157</sup> COM(2016) 811 final, p. 3, 4.

<sup>158</sup> Richtlijn 2013/43/EU van de Raad van 22 juli 2013.

Het betreft zowaar een uitbreiding van de lijst met fraudegevoelige goederen waarvoor lidstaten de verleggingsregeling kunnen invoeren.<sup>159</sup>

Kortom kenmerkt de verleggingsregeling zich als een interessante regeling. Deze maatregel zorgt namelijk dat fraudemogelijkheden binnen een keten wordt ontnomen. Immers gaat in dergelijke gevallen geen btw rond. Uit voorzorg kunnen lidstaten deze verleggingsregeling facultatief opnemen in fraudegevoelige sectoren. De EC heeft verder de mogelijkheid aan lidstaten gegeven dat indien sprake is van een plotse en grootschalige hoeveelheid fraude, ofwel een mate van dwingende urgentie, dan kan een versnelde procedure - een zogeheten *QRM-procedure* - worden gestart. Deze procedure fungeert dan als versnelde procedure ter toetsing of het noodzakelijk is om de verleggingsregeling toe te passen.

Toch lijkt de verleggingsregeling met het oog op het algemene rechtskarakter van de btw, waarbij sprake is van gefractioneerde betaling en iedere ondernemer belasting betaalt over de waarde die hij heeft toegevoegd, eveneens geen optimale oplossing. De EC is dan ook tegen de invoering van een algemene verleggingsregeling, terwijl enkele lidstaten als Tsjechië en Oostenrijk juist voorstander waren.<sup>160</sup> Dat een algemene verleggingsregeling geen optimale oplossing voor het beperken van btw-fraude is, is ook behandeld in het VAT Action Report (zie paragraaf 4.2.4).<sup>161</sup> De EC stelde hierbij enerzijds dat het huidige systeem een gefractioneerde en gespreide betaling over verschillende spelers in een economische keten waarborgt. Dit leidt tot een verminderd risico van fraude over het gehele bedrag, omdat het grootste gedeelte van de btw dan voor rekening komt van betrouwbare belastingplichtigen. Ook ontstaat een ongewenste grote fraudedruk op de laatste schakel, waardoor een eindafnemer zich zal gaan presenteren als belastingplichtige, waardoor de kans op non-heffing ontstaat.<sup>162</sup> De algemene verleggingsregeling lijkt zodoende niet optimaal te passen als oplossing voor de problematiek van het huidige btw-stelsel.

#### 4.2.4 VAT Action Plan

Naast voorgaande alternatieven heeft de EC in 2016 het VAT Action Plan opgesteld. Een van de hoofdredenen was dat het btw-systeem te kwetsbaar was voor grensoverschrijdende btw-fraude. Mede van belang was dat de huidige intra-EU regels overgangsmatregelen waren, welke dateerden uit 1993. Zodoende hield het btw-systeem geen rekening met technologische

---

<sup>159</sup> Van Norden, 2016.

<sup>160</sup> COM(2016) 148 final.

<sup>161</sup> Ibid.

<sup>162</sup> VAT Expert Group, 'Opinion of the VAT Expert Group on the Action Plan on VAT - Creating a Definitive Regime'.



ontwikkelingen, veranderingen in bedrijfsmodellen en globalisering van de economie.<sup>163</sup> Het VAT Action plan bestond kortweg uit de volgende vijf onderdelen:

1. Action to support e-commerce;
2. Action to support small and medium sized enterprises (SME's);
3. Action to tackle VAT fraud;
4. Action towards a robust single European VAT area;
5. Action on VAT rates.<sup>164</sup>

In het actieplan wordt een traject uitgestippeld om de EU btw-regelgeving te moderniseren. Dit plan draagt bij aan de globalisering en de opkomst van de platformeconomie. Sindsdien lijkt dus stapsgewijs een herziening plaats te vinden richting het systeem wat al decennialang werd beoogd. De EC beoogt middels VAT Action plan geen strategische modernisering van het gehele btw-systeem, maar juist een actieplan voor specifieke punten die de EC wil tackelen. Van Norden stelt dat de EC zo het fiscaal-politieke speelveldgoed overziet en mikt op daadwerkelijke resultaten. Mijns inziens een correcte handelswijze aangezien voor een langere tijd meerdere ideeën zijn ontstaan, uitgewerkt en geprobeerd te realiseren. Deze ideeën waren allemaal vrij fundamenteel van aard wat het moeilijk maakte om unaniem overeenstemming te verkrijgen.

De eerste vier punten zijn volgens Van Norden cruciaal om het Europese btw-stelsel toekomstbestendig te maken. Het vijfde punt lijkt lastig, omdat bekend is dat dit fiscaalpolitiek niet haalbaar is, maar wel duidelijk is dat tariefharmonisatie zeer positief kan bijdragen aan de interne markt.<sup>165</sup> De eerste twee punten, 'Action to support e-commerce' en 'Action to support small and medium sized enterprises ('SME's')', gaat voornamelijk in op e-commerce en hoe dit landschap verandert. Inmiddels zijn meerdere wet- en regelgeving hierop aangepast, zoals de afschaffing van de btw-vrijstelling bij invoer van goederen met geringe waarde en het invoeren van de OSS-regeling.

Het derde punt, 'Action to tackle VAT fraud', is voor dit onderzoek het belangrijkste punt. De EC zet dit actiepunt uiteen in drie verschillende onderdelen zodat btw-fraude wordt beperkt, zijnde een verbeterde administratieve samenwerking, verbetering van de compliance<sup>166</sup> en de gezamenlijke verbetering van de belastingautoriteiten van de lidstaten. Het eerste en derde onderdeel hiervan overlappen enigszins en kunnen bereikt worden door een verbetering in

---

<sup>163</sup> COM(2016) 148 final.

<sup>164</sup> COM(2016) 148 final.

<sup>165</sup> COM(2010) 695 final, p. 5.

<sup>166</sup> Hiermee wordt bedoeld: de vrijwillige naleving van belastingplichtigen om zich conform de wet- en regelgeving van de btw te houden.

communicatiemechanismen en informatie-uitwisselingsystemen tussen lidstaten en tussen lidstaten en non-EU landen. Het tweede onderdeel kan zijn door eenvoudiger wet- en regelgeving of verlichting in administratieve lasten. Dit zijn allen maatregelen welke in de sfeer liggen van verbetering van handhaving en controle.

Het vierde voorstel, 'Action towards a robust single European VAT area', betreft wél een wijziging die fundamenteel is van aard. Dit voorstel beoogt herijking van het btw-regime voor intracommunautaire B2B-leveringen van goederen middels het wijzigen van de plaats van levering definitie. Ingeval van een ICL zal de plaats van levering moeten worden gewijzigd van de plaats van vertrek in de plaats van aankomst van de goederen.<sup>167</sup> Dit sluit aan bij het bestemmingslandbeginsel, en dus bij het btw-stelsel. Daarnaast kan dit administratieve lasten doen verminderen en daarmee compliance, omdat belastingplichtigen niet meer in het buitenland belastingaangiften hoeven te doen. Dit zou conform het VAT Action Report een gezamenlijke besparing van 1 miljard euro opleveren voor belastingplichtigen.<sup>168</sup> Inmiddels is dit middels een andere manier, namelijk de OSS-regeling (zie paragraaf 4.2.5), gerealiseerd. Een onderdeel van dit actieplan is om de verleggingsregeling van toepassing te laten zijn ingeval de afnemer een zogenoemde *certified taxable person* is. Mijns inziens lijkt dit weer haaks te staan op de eenvoud van het systeem en de beoogde fiscale neutraliteit. Het aanmerken van een dergelijke verleggingsregeling kan namelijk ertoe lijden dat meerdere belastingplichtigen voordelen ondervinden van de verleggingsregeling indien deze kwalificeren als *certified taxpayer*, terwijl nieuwe of kleinere bedrijven deze status hoogstwaarschijnlijk niet (op korte termijn) konden verkrijgen. Daarnaast zorgt dit voor een gelijke implementatie van twee verschillende systemen, wat uiteraard suboptimaal is, aangezien nou net eenvoud wordt beoogd.<sup>169</sup> Inmiddels weten we dat dit systeem niet gerealiseerd is. Ook het vijfde punt, 'Action on VAT rates', is zoals eerder vermeld niet geheel realiseerbaar, omdat gehele tariefharmonisatie simpelweg niet haalbaar is. Wél zijn tarieven juist flexibeler geworden, waarbij afwijkingen en vrijstellingen voor specifieke goederen en diensten, die momenteel om historische redenen in bepaalde lidstaten gelden, mogelijk werden in alle landen om gelijke behandeling te waarborgen en concurrentievervalsingen te voorkomen.<sup>170</sup>

Het VAT Action Plan heeft uiteraard bijgedragen aan de vervolgstappen in het btw-landschap. Hoewel specifiek niet is ingegaan op het meest fundamentele punt, 'Action towards a robust single European VAT area', weten we inmiddels dat het eerste en derde punt verder zijn

---

<sup>167</sup> Van Norden, 2016.

<sup>168</sup> VAT Action Report, 2016.

<sup>169</sup> Van Norden, 2016.

<sup>170</sup> SWD(2018) 7 final en SWD(2018) 8 final.

uitgewerkt. Dit heeft ertoe geleid dat stapsgewijs het systeem is aangepast naar een robuuster systeem welke meer in lijn is met het huidige tijdperk.

#### 4.2.5 *One-Stop-Shop regeling (OSS)*

De opkomst van e-commerce heeft tevens geleid tot een nieuw tijdperk waarin globalisering, ofwel de toenemende interactie en afhankelijkheid tussen wereldwijde economieën, centraal staat. Dit betekent tevens dat het eenvoudiger is om vanuit een bepaalde lidstaat in meerdere andere lidstaten te leveren. Eerder zagen we al dat het suboptimaal is om in verschillende lidstaten waar geleverd wordt een btw-identificatienummer aan te vragen. Dit kon met de verleggingsregeling enigszins beperkt worden door in B2B-situaties de btw te verleggen. Echter speelt de opkomst van e-commerce niet alleen een rol voor B2B-situaties, maar uiteraard ook voor B2C-situaties. Leveringen aan particulieren in een andere lidstaat dan waarin deze leverancier is gevestigd dienen dan in die andere lidstaat te worden aangegeven. Vanaf 1 juli 2021 is voor dergelijke situaties de OSS-regeling in de plaats gekomen. Dit biedt ondernemers de mogelijkheid om eenmaal in meerdere lidstaten tegelijk aangifte te doen over diens verkopen in die andere lidstaat. Middels één aangifte kan de gehele verschuldigde btw over verschillende lidstaten van een aantal belaste prestaties worden voldaan.<sup>171</sup> De ondernemer dient zich in één lidstaat te melden en aan deze lidstaat betaalt deze het gehele bedrag aan verschuldigde btw. Wel dient aangegeven te worden wat de omzet, en daarmee het verschuldigde btw-bedrag, is per lidstaat waaraan verkocht is. De lidstaat betaalt vervolgens de btw aan de lidstaten waar de btw oorspronkelijk verschuldigd is.

De OSS-regeling bestaat uit drie regelingen, zijnde de niet-Unieregeling, de Unieregeling en de Invoerregering. De niet-Unieregeling geldt voor ondernemers die binnen de EU diensten verrichten, maar zelf gevestigd zijn in lidstaten buiten de EU. De Unieregeling is meerledige regeling die geldt voor zowel niet in de EU gevestigde ondernemers, in de EU gevestigde ondernemers en (alle) platformen die onder bepaalde voorwaarden onder de platformfictie vallen. De Unieregeling biedt ogenschijnlijk voordelen met zich mee. Ondernemers hoeven zich niet meer in meerdere lidstaten aan te melden voor een btw-identificatienummer, en daarnaast hoeven zij niet allerlei btw-aangiftes te doen in verschillende talen, met ietwat afwijkende vorm en handelswijze.

Als derde en laatste ingreep van de OSS is de invoerregering (ofwel I-OSS) ingevoerd. De invoerregering is een regeling die de vrijstelling laat vervallen van btw bij invoer van

---

<sup>171</sup> Blom & Van Doornik, 2021.

goederenzendingen met een intrinsieke waarde van niet meer dan € 22. Uiteraard bestaat zodoende geen mededingingsvoordeel meer tussen goederen afkomstig uit de EU, en goederen afkomstig van buiten de EU. Leveranciers konden veel goederen btw-vrij importeren, terwijl een levering binnen de EU belast was. Daarnaast leidde de vrijstelling voor veel fraude.<sup>172</sup> Echter zorgde het vervallen van de vrijstelling dat elke invoer werd behandeld als belastbaar feit, een ingreep wat gepaard gaat met een enorme lastenverzwaring voor ondernemers en belastingautoriteiten. Daarnaast kunnen onverwachtse bijkomende kosten komen voor de consument indien sprake is van invoer. Om voorgaande ongewenste gevolgen te voorkomen, is de invoerregeling ingevoerd.

Middels de OSS-regeling wordt dus eveneens beoogd om aan te sluiten bij het digitale tijdperk. Kortom bestaat deze regeling uit de niet-Unieregeling, de Unieregeling en de invoerregeling en biedt het voornamelijk wijzigingen in de structuur van het verrichten van de btw-aangiften over meerdere lidstaten, en btw-heffing bij invoer. De algemene tendens rondom OSS-regeling is positief. Het vermindert administratieve lasten en sluit aan bij het huidige tijdperk van veranderende bedrijfsmodellen, digitalisering en globalisering. Daarnaast zorgt de invoering van deze nieuwe regels dat een gelijke behandeling plaatsvindt tussen verkopen van non-EU-goederen en EU-goederen.<sup>173</sup>

### **4.3 Huidige ontwikkelingen, digitalisering en real time reporting**

Ook de wijze van btw-inning kan een sterke invloed hebben op carrouselfraude. Zoals reeds in hoofdstuk drie aangegeven ontstaat btw-fraude eveneens door het niet aansluiten van het heffingsmoment met het transactiemoment en kunnen oplossingen gericht op het beter laten aansluiten van deze momenten, of het verbeteren van de inzichtelijkheid in transacties oplossingen bieden. De huidige ontwikkelingen omtrent digitalisering en het ontstaan van nieuwe technologieën kunnen hieraan in positieve zin bijdragen. Real-time reporting, waarbij betalingen direct inzichtelijk worden gemaakt voor belastingautoriteiten zou een enorme verbetering kunnen zijn voor de transparantie en de controlemethoden voor belastingautoriteiten. Ook andere methoden zijn mogelijk.

In 2010 verscheen een eindrapport waarin uiteindelijk een viertal mogelijke stelselwijzigingen tegen het licht werden gehouden.<sup>174</sup> Onder andere het split-payment model en het e-invoicing, een elektronische standaard file, gericht op e-invoicing. Inmiddels hanteren meerdere lidstaten

---

<sup>172</sup> Blom & Van Doornik, 2021.

<sup>173</sup> Janssen, 2021.

<sup>174</sup> PricewaterhouseCoopers, 'Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries'.

SAF-T (zie: par. 4.3.2) wat leidt tot een aanzienlijke verbetering in transparantie. Daarnaast is blockchain opgekomen, een methodiek die zorgt voor real time informatie-uitwisselingen en kan zorgen voor een verbetering in transparantie, compliance en tevens rechtszekerheid.

#### 4.3.1 *Split-payment*

Het split-payment model is in verschillende onderzoeken aan de orde geweest. Niet alleen PwC, maar ook Deloitte, in samenwerking met de EC, hebben belangrijk rapporten gepubliceerd over split-payment als alternatieve methode om btw te innen. Ingeval van split-payment splitsen banken bij alle betalingen een eventueel btw-bedrag af en maken zij deze rechtstreeks over aan de belastingautoriteiten. Carrouselfraude wordt zo bij de bron aangepakt, omdat het dan niet mogelijk is gebruik te maken van de speling tussen het aangiftemoment en de transactiedatum waar fraudeurs optimaal van profiteren.<sup>175</sup> De werking van split-payment is dus vrij eenvoudig. Meerdere lidstaten, waaronder Polen en Italië hebben split-payment toegepast.<sup>176 177</sup> Recentelijk heeft ook het Verenigd Koninkrijk aangegeven een dergelijk systeem verder te onderzoeken ter bestrijding van btw-fraude.<sup>178</sup>

Split-payment kan middels verschillende mechanismen worden vormgegeven.<sup>179</sup> Een hiervan is de methodiek welke Roemenië trachtte te introduceren, maar door de EC later werd afgewezen.<sup>180</sup> Het ging hierbij om een split-payment methodiek waarbij de btw rechtstreeks door de afnemer werd afdragen aan belastingautoriteiten. Een andere methodiek is de gehanteerde methodiek door Polen, welke uiteindelijk wel is toegekend.<sup>181</sup> Het is een zogeheten alternatieve collectiemethode, waarbij, voor een gegevens transactie, een leverancier naast zijn reguliere bankaccount een zogeheten 'blocked VAT account' heeft. De belastingplichtige gebruikt een dergelijke account dan alleen maar om btw te innen van afnemers, of om btw te betalen aan diens leveranciers. Het bedrag wordt zodoende gesplitst in het belastbare bedrag en de btw, die beiden naar separate bankaccounts gaan.

In beide methodieken kent split-payment uiteraard risicopunten. Split-payment biedt namelijk geen bescherming tegen andere vormen van fraude, zoals zwarte verkopen. Daarnaast lijkt deze methodiek onhaalbaar voor creditcard betalingen en contante betalingen.<sup>182</sup> Ook dient strikt gekeken te worden naar elementen als de bepaling van de verschuldigdheid van de btw, dus de

---

<sup>175</sup> COM(2019) 10 final.

<sup>176</sup> Uitvoeringsbesluit 2019/310/EU van de Raad van 18 februari 2019.

<sup>177</sup> Uitvoeringsbesluit 2020/1105/EU van de Raad van 24 juli 2020.

<sup>178</sup> OESO (2023), *Tax Administration Series 2023 deel 2*, Paris: OECD Publishing 2023.

<sup>179</sup> Deloitte, 'Real-time reporting – how soon is now?'.  
<sup>180</sup> COM(2018) 666 final.

<sup>181</sup> COM(2019) 10 final.

<sup>182</sup> PricewaterhouseCoopers, 'Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries'.

rol van de ondernemer die het bedrag dient te splitsen. Daarnaast moet in het geval van de blocked VAT accounts gekeken worden naar hoe een dergelijke bankaccount wordt vormgegeven, of de gesplitste bedragen goed worden gemonitord, maar ook naar de rol van de ondernemer die deze beheert. Deloitte stelt verder in het rapport dat split-payment in praktijk veelal voorkomt in situaties waarbij belastingautoriteiten de btw bankaccounts blokkeren, en deze enkel vrijgeven ingeval aan alle belastingverplichtingen is voldaan.<sup>183</sup> Als een bank of belastingautoriteit de betalingen monitort en in controle is van btw-accounts van belastingplichtigen, is de kans op fraude grotendeels weggenomen. Zij komen namelijk in beheer van het account, welke geblokkeerd wordt totdat aan alle verplichtingen is voldaan.<sup>184</sup>

Uiteindelijk is split-payment door Deloitte geoordeeld als een ineffectieve manier voor het bestrijden van fraude, omdat de lasten niet opwegen tegen de voordelen van het tegengaan van fraude.<sup>185</sup> De lasten betroffen bijvoorbeeld de (eenmalige) bijkomende administratieve lasten voor ondernemers en voor belastingautoriteiten in verband met de implementatie van een nieuw systeem. Daarnaast wijzigt bij split-payments de structuur van betalingen, waardoor structureel bijkomende kosten ontstaan, omdat twee facturen dienen te worden uitgezonden, maar ook twee verschillende betalingen gemaakt dienen te worden. Transactiekosten, alsook bancaire kosten worden zo verhoogd.

#### 4.3.2 *Digital reporting requirement (DRR)*

Digital reporting requirement (DRR), ofwel digitale rapportageverplichting is eveneens een methodiek ter bevordering van btw-monitoring en informatie-uitwisseling. Er zijn meerdere vormen van digitale rapportageverplichting. Zo bestaat de mogelijkheid om een gestandaardiseerd rapportagefile voor allerlei financiële data aan te leveren. Een voorbeeld van een gestandaardiseerde file is de Standard Audit File for Tax (SAF-T). Dit is een standaard controlebestand, ontwikkeld door de OESO, dat is ontworpen om accountants toegang te geven tot de financiële gegevens van een bedrijf in een gestandaardiseerde format voor gerichte controles door auditsoftware.<sup>186</sup> Dit maakt het eenvoudig voor bedrijven en diens accountants om specifieke gegevens te overhandigen aan belastingautoriteiten indien sprake is van een controle. Verschillende lidstaten hebben reeds (een vorm van) een SAF-T ingevoerd, waardoor zij snel, gemakkelijk en gericht controles kunnen uitvoeren.<sup>187</sup> Omdat SAF-T conform de OESO-richtlijnen is opgesteld is het voor lidstaten niet verplicht om in te voeren. Ook biedt dit de mogelijkheid voor lidstaten om SAF-T op diverse manieren vorm te geven.<sup>188</sup>

---

<sup>183</sup> Deloitte, 'Real-time reporting – how soon is now?'.  
<sup>184</sup> COM(2019) 10 final.  
<sup>185</sup> Ibid.  
<sup>186</sup> Boy & Veldhuizen, 2017.  
<sup>187</sup> Ibid.  
<sup>188</sup> Petrosino, 2019.

Een andere digitale rapportageverplichting is DRR gebaseerd op e-invoicing. Hierbij verloopt facturering elektronisch en worden de betreffende factuurgegevens in (bijna) real-time naar een (centrale) database gestuurd. Zodoende hebben belastingautoriteiten direct inzicht op transacties, wat ertoe leidt dat een eerdere ontdekking van fraude waarschijnlijker lijkt.<sup>189</sup> Dit bevordert transparantie binnen de btw. Tevens biedt het eenvoud, omdat sprake is van een gestandaardiseerd rapportagedocument. We onderscheiden twee verschillende vormen van e-invoicing, zijnde het post-auditmodel en het clearance model.<sup>190</sup> Het post-auditmodel kenmerkt zich als model waarbij data wordt aangeleverd na zowel het aanleveren van de factuur als plaatsvinden van een transactie. In het clearance model is dit andersom. Allereerst dient een factuur worden verstrekt op elektronische wijze, voordat transactie kan plaatsvinden. Een factuur dient namelijk eerst goedgekeurd te worden door belastingautoriteiten. DRR gebaseerd op e-invoicing lijkt dan ook een reële oplossing te zijn, en kent geen structureel hogere kosten. Het ligt in lijn met de uitvoerbare mogelijkheden van belastingplichtigen, alsook van belastingautoriteiten en het biedt de voordelen van transparantie en betere controle mogelijkheden.

#### 4.3.3 *Blockchain*

Ook blockchain-technologie biedt verschillende mogelijkheden voor de btw. Blockchain is begonnen als de technologie achter de crypto-valuta Bitcoin. Inmiddels strekt de toepassing zich niet enkel tot digitale munten, maar kent deze inmiddels ook allerlei andere doeleinden.<sup>191</sup> Blockchain is namelijk uiterst geschikt als middel om transacties en allerlei andere gegevens vast te leggen middels een digitaal grootboek.<sup>192</sup> Dit grootboek is niks anders dan een lijst waarin gegevensmutaties worden bijgehouden.<sup>193</sup> Deze gegevensmutaties hoeven niet specifiek transacties te betreffen, maar kunnen allerlei tijdreeksgegevens zijn over de tijd heen. Elke deelnemer in zo'n blockchain-grootboek is in bezit van alle informatie welke betrekking heeft op de gegevensmutaties. Tussenkomen door derde partijen, zoals banken, accountants, overheden en notarissen zijn zodoende overbodig.<sup>194</sup> Daarnaast is eenmaal naar de blockchain gestuurde informatie volledig waarheidsgetrouw en onveranderbaar aangezien enkel de rechtmatige eigenaar vanwege encryptie een bepaalde transactie of andere gegevensmutatie kan autoriseren.<sup>195</sup>

---

<sup>189</sup> Wolf, 2011.

<sup>190</sup> Trustweaver, 2019.

<sup>191</sup> S. Nakamoto, 'Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System'.

<sup>192</sup> Merckx, 2019.

<sup>193</sup> Gruson, 2017.

<sup>194</sup> Merckx, 2019.

<sup>195</sup> De Jong, 2019.

Met betrekking tot btw is blockchain dus toepasbaar als mechanisme om real-time te rapporteren. Belastingautoriteiten krijgen zodoende inzicht op betalingen en kunnen daarmee ook btw bedragen vaststellen. In blockchain worden zogeheten *blocks* gevuld met financiële data, in dit geval btw-belaste transacties. Deze blocks worden dan in een keten (ofwel *chain*) gevormd tot enkele, niet te doorbreken digitaal grootboek.<sup>196</sup> Hieruit vormt dan ook het onveranderbare karakter. PwC stelt dat dit resulteert in een beveiligde, openbaar gedeelde bron van waarheid, gekenmerkt door het feit dat iedere transactie wordt vastgelegd in de keten en dat alle data die reeds is vastgelegd toegankelijk is voor alle participanten van het netwerk.<sup>197</sup> Een belangrijk onderdeel hierin is overigens dat een bepaalde transactie door alle participanten in het netwerk wordt geverifieerd alvorens deze in het netwerk verschijnt.<sup>198</sup> Zogeheten *smart contracts* spelen hierin een belangrijke rol. Het betreft hier geen contract in de zin van overeenkomst, maar het gaat hierbij om een vastlegging van de afspraken uit een contract op de blockchain. Na constatering dat een bepaald feit zich heeft voorgedaan gaat het smart contract over tot de uitvoering van het daaraan verbonden gevolg.<sup>199</sup> Een voorbeeld hiervan is een dienst die wordt verricht met bevestiging, gevolgd door de betalingen.

Een voorbeeld van een btw-blockchain systeem is de combinatie van blockchain met de Digital Invoice Customs Exchange (DICE), waarbij bij grensoverschrijdende transacties zowel de koper, verkoper als de belastingautoriteiten van beide lidstaten op de hoogte zijn van de transacties nog voordat een definitieve btw-factuur wordt uitgereikt.<sup>200</sup> Elke lidstaat kan zodoende een risicoanalyse uitvoeren, met als gevolg dat een transactie wordt goedgekeurd of juist wordt afgekeurd.<sup>201</sup> Daarnaast zouden verdachte transacties kunnen worden vertraagd of geblokkeerd. Ainsworth en Shact stellen echter dat carrouselfraude niet geheel kan worden voorkomen, omdat bij normale handelsvolume en normale prijzen de btw-fraude niet kan worden ontdekt.<sup>202</sup> In een vervolgonderzoek stellen Ainsworth, Alwohaibinu en Cheetham echter dat een dergelijk systeem, in combinatie met een VATcoin, carrouselfraude wél volledig kan voorkomen.<sup>203</sup> Dit is een digitale munt die om te zetten is in 'echt' geld, maar enkel beheerd en gebruikt kan worden door de overheid. Een alternatief is het categoriseren van betalingen, in combinatie met een split-payment methodiek, waarbij btw direct en automatisch van de bankrekening van de leverancier naar de belastingautoriteiten gaat, en in geval van recht op aftrek of teruggave gaat dit automatisch van de bankrekening van belastingautoriteiten naar de afnemer. Dit zorgt voor een directe verrekening, waarbij het moment van betaling van btw samenvalt met het moment van

---

<sup>196</sup> Allen & Bambara, 2018.

<sup>197</sup> PwC, 'Blockchain for tax compliance'.

<sup>198</sup> Setyowate et al., Indonesia 2020.

<sup>199</sup> Merckx, 2019.

<sup>200</sup> Ainsworth & Shact, 2016.

<sup>201</sup> Getmantsev, 2018.

<sup>202</sup> Ainsworth & Shact, 2016.

<sup>203</sup> Ainsworth, Alwohaibi & Cheetham, 2020.



teruggave.<sup>204</sup> Daarnaast kan het algehele doel van de btw, namelijk het belasten van consumptief verbruik, beter gehanteerd worden. Kleine transacties of transacties waarvoor nu bijvoorbeeld de KOR bestaat, kunnen gemonitord worden en belast worden.<sup>205</sup>

Wanneer we specifiek kijken naar carrouselfraude kan blockchain om meerdere manieren bijdragen. Enerzijds verhoogt het de transparantie, waardoor belastingautoriteiten meer inzicht hebben, en voor fraudeurs eventuele gedragseffecten ontstaan, omdat een hogere detectiekans ontstaat. Dit zou compliance doen verbeteren en fraude doen verminderen.<sup>206</sup> Daarnaast heeft deze manier van real-time reporting ook effect op de wijze van frauderen. Carrouselfraude wordt namelijk veelal gepleegd door een verdwijnende vennootschap die optimaal gebruikmaakt van het latere moment van heffing, zodat intussen enorm veel transacties zijn geweest die bijna onmogelijk te traceren zijn voor belastingautoriteiten. Dit is simpelweg gelijk te achterhalen doordat een transactie openbaar en onaantastbaar is voor alle partijen die deelnemen in een grootboek. Zo'n grootboek kan bijvoorbeeld een privaat grootboek zijn, waarbij enkel belastingautoriteit en een ondernemer toegang hebben.<sup>207</sup> Kortom kenmerkt blockchain zich als zeer interessant middel om real-time reporting te bewerkstelligen. Mijns inziens is de manier van heffen echter nog niet passend in de praktijk. Een dergelijk systeem lijkt mij te geavanceerd en niet proportioneel voor het bedrijfsleven. Bal heeft een enigszins gelijke mening, en stelt dat de brede acceptatie ervan in de belastingsector wordt belemmerd door de uitdagingen op het gebied van interoperabiliteit, standaardisatie en het ontbreken van het noodzakelijke ecosysteem.<sup>208</sup> Andere manieren van (bijna) real-time reporting of e-invoicing kunnen op dit moment dus beter oplossing bieden om gefaseerd over te gaan tot een optimaal (en eventueel geavanceerder) systeem.

#### 4.3.4 *Gevolgtrekkingen van de reeds voorgestelde systemen*

Het Groenboek, het VAT Action Plan en OSS-regeling markeren de evolutie in de aanpak van de btw binnen de EU, waarbij elke stap een reactie was op de toenemende complexiteit, fraudegevoeligheid en administratieve lasten die kenmerkend waren voor het btw-systeem. Het Groenboek van 2010 was een initiële poging om belanghebbenden te consulteren en knelpunten aan te pakken, met het oog op een vereenvoudigd, robuuster en efficiënter btw-systeem. Het VAT Action Plan bouwde voort op deze inzichten met concrete maatregelen om het btw-systeem te moderniseren en fraude tegen te gaan. De OSS-regeling, geïntroduceerd in 2021, is een direct

---

<sup>204</sup> Van der Bosch, Diederichsen & C. Demetrius, 2017.

<sup>205</sup> PwC, 'Blockchain for Tax Compliance'.

<sup>206</sup> Ibid.

<sup>207</sup> Merks, 2019.

<sup>208</sup> Bal, 'Tax Management Through Blockchain - Will This Ever Be Possible?'.

resultaat hiervan en biedt een gestroomlijnd proces voor de afhandeling van btw over grensoverschrijdende e-commerce binnen de EU.

De algemene verleggingsregeling, die de btw-afdracht verschuift naar de afnemer, kan het risico op btw-fraude verkleinen doordat het af te dragen bedrag geconcentreerd wordt bij de eindverbruiker. Het heeft echter ook nadelen, zoals een grotere druk op de eindafnemers die de volledige btw moeten afdragen. Over het algemeen lijkt deze methodiek niet geschikt als globale oplossing. Het kan eventuele carrouselfraude aanpakken, maar kan ook nieuwe fraude bij de eindafnemer in werking stellen. Daarom dient naar mijn mening gekeken worden naar niet een fundamentele aanpassing van de btw, maar juist naar een systeem wat tracht de transparantie en inning te doen verbeteren, zodat het ontstaan van de btw-verplichting of het ontstaan van de btw-teruggave samen komt te vallen met de daadwerkelijke (terug)betaling. Dit zou carrouselfraude, maar ook fraude bij de eindafnemer enorm kunnen beperken. Methoden hiervoor zijn dus split-payment, digitale rapportageverplichtingen en blockchain.

Split-payment biedt een directe en veelal ook gegarandeerde overdracht van btw, hetgeen het risico op fraude vermindert en de cashflow van belastingopbrengsten stabiliseert. Echter, het systeem kan nadelen hebben zoals extra administratieve lasten voor bedrijven en banken, door de noodzaak van significante aanpassingen aan bestaande financiële systemen. Het geeft daarnaast geen directe real-time inzicht in betalingen en overige informatie, wat nadelig kan zijn. Daarnaast is gebleken dat de lasten, bestaande uit de implementatiekosten en de structurele financiële lasten, van split-payment hoger zijn dan de voordelen wat dit behaalt via fraudevermindering.<sup>209</sup> De structurele lasten betreffen nalevingskosten, financiële en bancaire kosten en administratieve kosten vanwege het structureel maken van een splitsing in de betaling.

E-invoicing en DRR lijkt overigens wél een realistisch alternatief. De voordelen hiervan zijn onder meer verbeterde efficiëntie, controle en nauwkeurigheid in de btw-administratie. Belastingautoriteiten krijgen vanwege standaard rapportages overzicht over meer data, waardoor controle beter kan worden toegepast. In het geval van een clearance model dienen belastingautoriteiten een factuur zelfs voorafgaand aan een transactie te verifiëren, waardoor meer real-time inzicht ontstaat. Het kan daarnaast leiden tot een verlaging van compliance kosten over langere termijn, vanwege de elektronische aanlevering van een enkel overzichtelijk gestandaardiseerd model.<sup>210</sup> Desalniettemin moet wel eenzelfde standaardfile worden gecreëerd zodat daadwerkelijk een van de beoogde doelen van de EC, namelijk harmonisatie, wordt behaald.

---

<sup>209</sup> Deloitte, 'EU Project on Baseline Measurement and Reduction of Administrative Costs, Report on the Tax Law (VAT) Priority Area'.

<sup>210</sup> Bronżewska, 2016.

Dit brengt hoge implementatiekosten met zich mee, voornamelijk omdat meerdere lidstaten al een vorm van DRR hebben toegepast.<sup>211</sup> Indien geen sprake is van een geharmoniseerd systeem, verhoogt dit compliance kosten voor (internationaal opererende) belastingplichtigen alsnog, omdat zij te maken krijgen met verschillende soorten documentatiestandaarden.<sup>212</sup> Ook belastingautoriteiten zouden hieronder kunnen lijden, omdat dit de internationale gegevensuitwisseling verslechtert.

Blockchain heeft potentie voor optimale btw-fraudepreventie door zijn transparantie en onveranderlijkheid, maar het kan mijns inziens als te complex en te vooruitstrevend worden beschouwd voor de huidige staat van het btw-landschap. Merkx stelt daarnaast dat verschillende vragen onbehandeld blijven. Zo is onduidelijk of beslissingen door algoritmes bindend zijn voor rechtbanken, en daarnaast bestaat onduidelijkheid in hoe controle plaatsvindt.<sup>213</sup> Implementatie ervan zou een diepgaande herstructurering van het btw-systeem vereisen, wat een aanzienlijke uitdaging vormt en disproportioneel zou zijn voor ondernemers en belastingautoriteiten.

#### **4.4 Conclusie**

Om de deelvraag *‘welke Europese maatregelen zijn genomen ter bestrijding van intra-EU fraude, en hoe kunnen de inzichten uit niet gerealiseerde voorstellen bijdragen aan de ontwikkeling van een verbeterd systeem?’* te behandelen, heb ik specifiek gekeken naar verschillende opties en reeds geïntroduceerde systemen. De ommekeer van de btw-systematiek is eigenlijk aangevangen met de publicatie van het Groenboek. Vervolgens is de verleggingsregeling geïntroduceerd, welke het mogelijk maakt om btw te verleggen naar de eindafnemer, of eindleverancier. Dit is een systematiek welke carrouselfraude ogenschijnlijk doet verminderen, maar niet past in het rechtskarakter van de btw. Vervolgens is het VAT Action Plan opgesteld, mede om definitieve plannen te ontwikkelen voor een grondige herziening van het btw-systeem, en de btw aan te sluiten bij e-commerce en digitalisering. Verschillende belangrijke punten zijn aangedragen waar stapsgewijs naar gehandeld wordt, mede met de implementatie van de OSS-regelgeving, wat aansluit bij het huidige tijdperk van globalisering. Een definitieve oplossing voor intra-EU handel volgde echter niet.

Inmiddels zijn verschillende technologieën onderzocht, waaronder split-payment, DRR in combinatie met e-invoicing, en blockchain, welke de transparantie ten aanzien van belastingplichtigen richting belastingautoriteiten significant kunnen doen verbeteren. Belastingautoriteiten kunnen zodoende efficiënter controleren, en kunnen (bijna) real-time

---

<sup>211</sup> Ibid.

<sup>212</sup> Majdanska & Dziwinski, 2018.

<sup>213</sup> Merkx, 2019.

inzicht verkrijgen over transacties. Dit kan de mate van carrouselfraude aanzienlijk doen verminderen. Met het oog op carrouselfraude lijkt een grondige herziening van het btw-systeem, zoals een algemene verlegging of aanpassing naar het oorsprongslaanbeginsel dus in strijd met het algemene rechtskarakter van de btw, terwijl de fraude simpelweg kan worden aangepakt gebruikmakend van digitale rapportage methoden middels recent ontstane technologieën. Zodoende zal het heffingsmoment beter aansluiten bij de daadwerkelijke transactie. Het meest realistische systeem blijkt DRR (in combinatie met e-invoicing). Blockchain lijkt te vooruitstrevend, terwijl de baten van split-payment niet opwegen tegen de bijkomende lasten.

## 5. Huidige ontwikkelingen: VAT in the Digital Age (ViDA)

### 5.1 Inleiding

Uit voorgaande hoofdstukken blijkt dat aanpassingen binnen het btw-stelsel noodzakelijk zijn om de bijkomende carrouselfraude te doen verminderen. Ook blijkt dat met een daadwerkelijke implementatie van een nieuw of sterk gewijzigd btw-systeem enorm veel moeilijkheden gepaard gaan. Desalniettemin lijkt eindelijk sprake te zijn van een akkoord in de vorm van één Europese standaard voor e-invoicing en een daaraan gekoppelde digitale rapportageverplichting. Op 8 december 2022 publiceerde de EC namelijk het wetsvoorstel ViDA, met als oorspronkelijk doel om deze gefaseerd tussen 2024 en 2028 in te laten gaan.<sup>214</sup> Momenteel is bekend dat dit enige uitstel zal ondervinden. Desalniettemin toets ik in dit hoofdstuk welke implicaties de ViDA heeft, en in hoeverre dit wetsvoorstel bijdraagt aan een robuust en fraudebestendig btw-systeem. Specifiek geef ik antwoord op de deelvraag: 'wat is de ViDA en in hoeverre bevat dit wetsvoorstel nog knelpunten ten aanzien van een definitieve implementatie?'. Ik zal allereerst de werking van de ViDA toelichten. Vervolgens behandel ik de voor- en nadelen.

### 5.2 VAT in the Digital Age (ViDA)

#### 5.2.1 ViDA: Vat in the Digital Age

Het ViDA-wetsvoorstel is gepubliceerd op 8 december 2022, en heeft als voornaamste doel het verminderen van het totaal aan misgelopen btw vanwege btw-(carrousel)fraude. Vanwege de huidige btw-implicaties is in de EU sprake van een suboptimale btw-inning. Daarnaast is sprake van beperkte controlemethoden.<sup>215</sup> Volgens schattingen uit 2023 wordt jaarlijks een bedrag van € 60,6 miljard aan btw niet geïnd.<sup>216</sup> Dit bedrag betreft echter het totaal aan misgelopen btw-opbrengsten, zijnde de misgelopen btw middels niet-naleving, zoals fraude, ontwijking en faillissementen (nalevings-gat), maar ook de misgelopen btw vanwege verlaagde tarieven en vrijstellingen (policy gap). Het onderdeel van de kloof dat bestaat uit fraude dient voorkomen te worden middels een gewijzigd systeem, waar de EC al ruim een decennium mee bezig is. Uiteindelijk lijkt dit via de ViDA dan toch gerealiseerd te worden.<sup>217</sup> Het ViDA-wetsvoorstel bestaat uit de volgende drie pijlers om voorgaande beperkingen te doen verminderen:

1. Digitale rapportageverplichtingen op basis van e-facturatie (*digital reporting requirement*, afgekort 'DRR');

---

<sup>214</sup> COM(2022) 701 final.

<sup>215</sup> Bijl, 2023.

<sup>216</sup> EC, 'VAT gap in the EU: report 2023'. N.B.: een EU-brede inzage staat in Figuur 12 van de Appendix.

<sup>217</sup> Brief van de Staatssecretaris van Fiscaliteit en Belastingdienst van 2 april 2024.

2. Een platformfictie voor kortlopende accommodatieverhuur- en personenvervoerdiensten aangeboden via platforms;
3. Een enkele btw-registratie.

Het eerste punt, de digitale rapportageverplichtingen en e-facturatie, houdt kortweg in dat wordt beoogd dat ondernemers per 2028 een gestandaardiseerde e-factuur dienen uit te reiken voor grensoverschrijdende leveringen en diensten. Hierbij zou conform het wetsvoorstel EN 16931 de standaard norm binnen de EU moeten worden. Momenteel dienen ondernemers namelijk op periodieke basis btw-aangiften en aanverwante rapportages in bij nationale belastingautoriteiten.<sup>218</sup>

Bepaalde data zal zodoende een stuk vlotter aan belastingautoriteiten inzichtelijk worden gemaakt. Beekers en Smeets vatten dit voorstel als volgt samen: *een digitale (bijna) realtime digitale rapportage gebaseerd op gestructureerde factuurgegevens door belastingplichtigen die grensoverschrijdend handelen in de EU, waarbij de gegevens in een centrale database worden bewaard*. De standaard voor e-invoicing wordt zodoende geharmoniseerd, in plaats van het gebruik van meerdere en uiteenlopende standaarden.<sup>219</sup> Daarnaast krijgen ondernemers een rapportageplicht omtrent grensoverschrijdende prestaties binnen de EU. De rapportage bevat dus prestaties waarvoor e-invoicing geldt. De ViDA maakt de huidige structuur omtrent Opgaaf van intracommunautaire prestaties (ICP's) overbodig, en ondernemers hoeven deze dan niet meer aan te leveren.

Lidstaten krijgen ook nog de mogelijkheid om de rapportageplicht uit te breiden en deze in te voeren voor binnenlandse transacties. Hieronder kunnen zowel B2B- als B2C-transacties vallen. In hoeverre dit proportioneel is met betrekking tot carouselfraude is mijns inziens onduidelijk. Voor enkel binnenlandse situaties lijken dergelijke rapportages namelijk grote implicaties te hebben, waarbij voor het MKB de administratieve lasten hoger uitvallen dan de baten.<sup>220</sup> Dit lijkt enigszins niet in verhouding met wat strikt noodzakelijk is om de btw-kloof te dichten. Indien een lidstaat hiervoor kiest dient eveneens rekening gehouden te worden met de EU-standaard. Dit zou betekenen dat rapportage op transactiebasis moet worden verricht en het aanleveren van deze gegevens plaats moet vinden binnen twee werkdagen na uitreiking van de factuur. Het moet daarnaast mogelijk zijn om via een derde gegevens door te sturen, en de mogelijkheid moet bestaan om de gegevens conform de EU-norm aan te leveren. Ook biedt het wetsvoorstel de mogelijkheid om, net als bij e-invoicing, de digitale rapportageverplichtingen in te voeren alvorens dit de norm wordt binnen de hele EU vanaf 2028. Lidstaten kunnen om derogatie vragen bij de EC wanneer zij voor de ingangsdatum van de ViDA een

---

<sup>218</sup> Beekers & Smeets, 2023.

<sup>219</sup> Zie voor verdere uitleg par. 4.3.3.

<sup>220</sup> EC, 'VAT in the digital age Final Report Volume 1 – Digital Reporting Requirements'.

alternatief afwijkend rapportagesysteem willen hanteren.<sup>221</sup> Wanneer de ViDA aanvangt dienen de systemen echter geharmoniseerd te worden. Tevens is de inhoud betreffende een aan te leveren rapportage is reeds nog niet bekend. Hoewel het wetsvoorstel voorschrijft dat de rapportage over de e-invoice dient te gaan, speelt de vraag op of het bijvoorbeeld een ingekorte versie dient te zijn van de e-invoice of een ander aangewezen format.<sup>222</sup>

Informatie-uitwisselingsystemen dienen uiteraard ook anders te worden ingericht. Het wetsvoorstel schrijft voor om het centrale EU-systeem, de zogeheten VAT Information Exchange System (VIES), fundamenteel te wijzigen. Dit systeem omvat op dit moment informatie betreffende de Opgaaf ICP's. Omdat deze overbodig worden bij invoering van e-invoicing zal de huidige interface gewijzigd moeten worden middels het wijzigen van de inkomende informatiestromen. De informatie omtrent ICP's moet worden gewijzigd naar informatie wat volgt vanuit de digitale rapportageverplichtingen.<sup>223</sup> Ook de manier waarop deze systemen beheerd worden zal veranderen. Lidstaten onderhouden de VIES momenteel namelijk zelf. Daarnaast is alle data voor elke lidstaat te verkrijgen. Het ViDA-wetsvoorstel schrijft voor om het decentrale karakter van de VIES te wijzigen en data met betrekking tot digitale rapportages en e-invoicing op een centraal niveau te beheren. Hierbij wordt alle data voor een maximale periode van vijf jaar bewaard. De EC krijgt het beheer over deze database, en slechts een select aantal ambtenaren krijgt toegang.<sup>224</sup> Lidstaten moeten met deze data ICV's en ICL's kunnen vergelijken om te toetsen of de rapportages op elkaar aansluiten. Ook rapportageverplichtingen als CESOP<sup>225</sup> en DAC7<sup>226</sup> zijn reeds aangevangen. Deze gegevens bieden gezamenlijk een enorme databron over handelingen binnen de EU.<sup>227</sup> Hierbij kunnen dus ook cross-database vergelijkingen worden gemaakt, waarbij data vanuit de ViDA wordt vergeleken met data vanuit bijvoorbeeld de CESOP.<sup>228</sup> Dit biedt enorm veel mogelijkheid voor belastingautoriteiten om fraude aan te pakken.

DRR dient uiteraard geformaliseerd te worden in de btw-richtlijn. Dit gebeurt als volgt: allereerst wijzigt de definitie van elektronische facturering (e-invoicing) in art. 217 btw-richtlijn, zodat deze in lijn komt met Richtlijn 2014/55/EU<sup>229</sup>, waarbij wordt gesteld dat facturatie niet enkel online verricht dient te worden, maar tevens sprake moet zijn van een gestandaardiseerd format. E-invoicing wordt gelijkgesteld aan 'traditionele' facturering middels aanpassing van art. 218 en het schrappen van art. 232 van de btw-richtlijn. Op basis van het huidige art. 232 moeten afnemers eerst gevraagd worden

---

<sup>221</sup> Derogatie is een afwijkingmogelijkheid ten aanzien van het huidige verplichte rapportage systeem welke middels de btw-richtlijn doorwerkt naar lidstaten. Lidstaten moeten dit aanvragen bij de EC alvorens zij een afwijkend systeem mogen implementeren.

<sup>222</sup> Merckx et al., 2013.

<sup>223</sup> COM(2022) 703 final.

<sup>224</sup> Ibid.

<sup>225</sup> Richtlijn 2020/284/EU en Verordening (EU) 2020/283.

<sup>226</sup> Richtlijn 2021/514/EU.

<sup>227</sup> Merckx, Janssen en Leenders, 2022.

<sup>228</sup> Beekers & Smeets, 2023.

<sup>229</sup> Richtlijn 2014/55/EU.

of zij e-invoices willen accepteren. Wanneer art. 232 wordt geschrapt hoeft een afnemer deze niet meer eerst te accepteren. In dit eerste stadium hebben ondernemers dus vrijheid in de uitreiking van elektronische facturen, zonder dat de lidstaat waarin de ondernemer gevestigd is eerst gemachtigd moet zijn. Het lijkt hierbij dus een soort testperiode, waarbij ondernemers gewend moeten raken aan het uitreiken en ontvangen van e-invoices en belastingautoriteiten leren om met deze data om te gaan, zodat audits en controles kunnen worden gemaakt.<sup>230</sup> Later wordt e-invoicing verplicht gesteld voor bepaalde transacties. Tevens dient facturatie binnen twee werkdagen plaats te vinden (art. 222 btw-richtlijn) en dienen de factuurvereisten (art. 226 btw-richtlijn) aangepast te worden conform de EU standaard. Daarnaast wordt een digitale rapportageverplichting voor grensoverschrijdende transacties geïntroduceerd in Hoofdstuk 6, onder artikelen 262 t/m 271 btw-richtlijn. De rapportage omvat gegevens van de e-invoice en geldt over elke afzonderlijke transactie. Belastingplichtigen moeten deze rapportageverplichting voldoen binnen twee werkdagen nadat zij de factuur hebben uitgereikt of hadden moeten uitreiken. Ten slotte vindt wijziging plaats in de artikelen 271bis-273, waarbij lidstaten de optie hebben om een aanvullende rapportageverplichting voor binnenlandse transacties in te voeren, gebruikmakend van het Europese e-invoicing model.

Het tweede punt, omtrent accommodatieverhuur- en personenvervoerdiensten aangeboden via platforms<sup>231</sup> heeft betrekking op de wijze van heffen ingeval een desbetreffende dienst wordt aangeboden via een platform. Het derde punt, de enkele btw-registratie, biedt een uitbreiding op de OSS-regeling met een verbetering in harmonisatie als gevolg.<sup>232</sup>

Omtrent de eerste pijler met betrekking tot DRR gebaseerd op e-invoicing waren niet alle lidstaten het direct eens. Verschillende lidstaten, waaronder Nederland, gaven aan dat zij voor binnenlandse transacties een uniform, maar flexibel raamwerk willen hanteren. Daarnaast willen andere lidstaten de mogelijkheid behouden om een eigen systematiek te blijven hanteren.<sup>233</sup> Enkele algemeen overheersende kanttekeningen waren dat er genoeg tijd moet zijn voor de implementatie en dat de maatregelen daadwerkelijk tot verlichting van de administratieve lasten moeten leiden. Nederland benoemde daarnaast het belang van dataveiligheid, ofwel dat niet meer data moest opgevraagd aan ondernemers en moest worden gedeeld met lidstaten dan strikt noodzakelijk was voor het beoogde doel.<sup>234</sup> Dit vereiste is dus in lijn met het proportionaliteitsbeginsel.

---

<sup>230</sup> Beekers & Smeets, 2023.

<sup>231</sup> Hierbij is een grote rol weggelegd voor opkomende platformen, zoals Uber en AirBNB.

<sup>232</sup> Bijl, 2023.

<sup>233</sup> Rijksoverheid, 'Verslag Eurogroep en Ecofinraad van 15 en 16 juni 2023'.

<sup>234</sup> Ibid.



### 5.2.2 ViDA in praktijk

De implementatie van de ViDA is, vanwege het gebrek aan unanimiteit met betrekking tot DRR gebaseerd op e-invoicing, in praktijk een uiterst moeizaam en ingewikkeld proces. De ViDA lijkt te komen, maar wanneer is nog niet geheel duidelijk. Diverse vooruitstrevende lidstaten hebben reeds een digitaal e-reporting systeem opgezet. Zij zitten dan ook niet te wachten op nogmaals een gehele aanpassing van het systeem. Voorbeelden hiervan zijn Italië, Polen en Frankrijk. Lidstaten krijgen namelijk de mogelijkheid om af te wijken van de btw-richtlijn teneinde om btw-ontwijking of btw-fraude te voorkomen.<sup>235</sup> Dit is geregeld in art. 395 van de btw-richtlijn. Lidstaten dienen bij de EC om een machtiging, ofwel derogatie, te vragen. Voorgaande landen hebben hier dus al gebruik van gemaakt. Italië kreeg als eerste lidstaat een machtiging. Vervolgens volgden Frankrijk en Polen. Deze machtigingen lopen af per 31 december 2026.<sup>236</sup> Ook Duitsland en Roemenië hebben eind vorig jaar derogatie gekregen, en België heeft een verzoek ingediend.<sup>237</sup> Omdat verschillende lidstaten al verschillende vormen van digital reporting hebben geïmplementeerd, en het ViDA-voorstel juist een geharmoniseerd systeem voorschrijft waarbij zowel de (digitale) rapportageverplichtingen als e-invoicing in lijn worden gebracht met de Europese normen, lijkt dit het proces juist te bemoeilijken.<sup>238</sup> Aangezien tot op heden nog geen akkoord is bereikt over het gehele wetsvoorstel lijkt de oorspronkelijke tijdsverloop, zoals geschetst in figuur 5, op enige uitstel te lopen.

---

<sup>235</sup> Beekers & Smeets, 2023.

<sup>236</sup> Bomer & Griffioen, 2022.

<sup>237</sup> Deloitte, 'Two steps forward, one step back: Council of the EU approves on B2B e-invoicing mandate in Romania and Germany, while France postpones implementation Romania and Germany plan mandatory domestic B2B e-invoicing starting from 2024 and 2025 respectively'.

<sup>238</sup> Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de btw-regels voor het digitale tijdperk.



Figuur 5. Aanvankelijke ViDA tijdsplanning inclusief de beoogde wijzigingen per aanvangsdatum.

In het oorspronkelijke tijdsverloop van de ViDA ging de regeling met betrekking tot DRR gebaseerd op e-invoicing gefaseerd in over de tijdsperiode 2024 tot 2028. Vanwege het ontbreken van een definitief akkoord heeft de ECON-commissie van de EU, wat deel uitmaakt van het Europees Parlement (EP), op 24 oktober 2023 voorgesteld om de invoering van het gehele wetsvoorstel met minimaal een jaar te vertragen.<sup>239</sup> Dit heeft echter geen bindende werking tot het wetsvoorstel, maar dient het meer als een advies voor de EC. Van definitieve wijzigingen in het ViDA-wetsvoorstel naar aanleiding van deze voorstellen is tot op heden nog geen sprake. Wél vinden uiteraard onderhandelingen plaats. Daarnaast is voorgesteld om de pijler omtrent DRR en e-invoicing hier bovenop nog met een extra jaar te verschuiven, dus met twee jaar, zodat de definitieve invoering hiervan gepland zal staan op 2030.<sup>240</sup> Omdat de voorgestelde vertraging een niet-bindende regeling betreft, blijft de kans eveneens bestaan dat dit niet de enige vertraging zal zijn ten aanzien van een definitieve invoering.

### 5.3 Impact van de ViDA: voor- en nadelen

Het wetsvoorstel kent zowel positieve als negatieve lasten. Enerzijds geldt voor belastingautoriteiten een vermindering van administratieve lasten, omdat de transparantie toeneemt vanwege de standaard informatie welke verstrekt wordt. Zodoende hoeven minder

<sup>239</sup> COM(2022) 703 final.

<sup>240</sup> COM(2022) 701 final.

(intensieve) controles verricht te worden. Verder lijkt de EC ervan overtuigd te zijn dat de btw-kloof verminderd kan worden door bevorderingen in naleving, en door het hanteren van eenvoudigere regelgeving.<sup>241</sup> Hierbij dienen systemen voor de ondernemer wel helder en gebruiksvriendelijk te zijn.<sup>242</sup> Aan de andere kant kent het voorstel ook nadelen. Zo bestaat onduidelijkheid over de gehanteerde systemen, maar ook over de veiligheid en de eenvoud.

Uit het voorgaande gedeelte van hoofdstuk 5 blijkt al dat geen unanimititeit bereikt is omtrent de pijler van digitale rapportageverplichtingen en e-invoicing. In totaal zijn middels twee rapporten van de ECON, welke deel uitmaakt van het EP, 251 amendementen voorgesteld.<sup>243</sup> Dit aantal is teruggebracht tot 109 amendementen in de ECON motie die is aangenomen door het EP.<sup>244</sup> Uiteraard houden deze voorgestelde wijzigingen verband met de impact van de ViDA en de potentiële nadelige gevolgen voor lidstaten en belastingplichtigen. Een voorbeeld hiervan is dat in het oorspronkelijke voorstel een volledige harmonisatie dient plaats te vinden tussen lidstaten, waarbij één Europese standaard zou worden gehanteerd. In het oorspronkelijke model was dus ook geen ruimte voor afwijking van deze EU-standaard. Omdat diverse lidstaten al enige tijd gebruik hebben gemaakt van de mogelijkheden om btw-fraude aan te pakken en zodoende hebben geïnvesteerd in het ontwikkelen van (een variant van) een e-invoicing systeem waren zij het oneens met gehele harmonisatie. In de voorstellen van de ECON is voorgedragen om hier enige flexibiliteit in te bieden, zodat ook e-invoicing modellen kunnen ontstaan die niet in lijn liggen met de EU-standaard. De EU-standaard lijkt dus optioneel of verruimd te worden. Dit zou leiden tot beperkte harmonisatie, en kan nadelig zijn voor het internationaal handelen.

In het oorspronkelijke voorstel was ook een rapportageverplichting van intracommunautaire transacties voorgesteld van maximaal twee dagen. Door de ECON is voorgesteld om dit van twee naar tien dagen te verlengen. Hoewel dit negatief kan zijn voor carrouselfraude, omdat zogenaamde ploffers dan alsnog enige speling hebben van tien dagen, lijkt dit voor het gros aan ondernemers praktisch beter uitvoerbaar. Mijns inziens moet wel beoogd worden om in de loop der tijd over te gaan op een volledig real-time systeem. De deadline van het aanleveren van gegevens kan dan aanvankelijk op tien dagen worden gesteld, waarbij dit stapsgewijs verkleind wordt tot een volledige mate van real-time reporting. Hierdoor krijgen ondernemers en belastingautoriteiten meer tijd om aan te passen. Vanuit lidstaten en belastingautoriteiten dient dan wel een gecentraliseerd facturatiesysteem gecreëerd te worden, om de eenvoud en uitvoerbaarheid te waarborgen, en om geen inbreuk te maken op neutraliteit, omdat anders de

---

<sup>241</sup> SWD(2022) 394 final.

<sup>242</sup> Brief van de Staatssecretaris Fiscaliteit en Belastingdienst van 20 april 2023.

<sup>243</sup> COM(2022) 0701.

<sup>244</sup> Ibid.

internationale mededinging kan worden verstoord voor voornamelijk het MKB die niet grensoverschrijdend handelen. Een andere belangrijke wijziging in het voorstel betreft de opgave van de IBAN-nummer en het tijdstip van betaling. Mijns inziens is dit ook niet noodzakelijk om carrouselfraude te bestrijden en daarmee een terechte wijziging om privacy- en veiligheidsaspecten in acht te nemen.

Ook omtrent standaardisatie spelen moeilijkheden. De vraag komt op hoe e-invoicing gestandaardiseerd dient te worden. Hierbij kan gewerkt worden op drie niveaus: semantisch, syntax en interface.<sup>245</sup> De niveaus semantiek en syntax overlappen enigszins en zijn gerelateerd aan de vraag hoe documenten digitaal zijn opgesteld. De syntax, ofwel de taal waarin een e-invoice gepresenteerd wordt, dient universeel te zijn om een juiste analyse en verwerking te kunnen maken. E-invoices met ongelijke syntax kunnen uiteraard ook omgezet en vertaald worden naar dezelfde syntax. Deze methodiek wordt *mapping* genoemd. Om echter een mapping mogelijk te maken is vereist dat een e-invoice op semantisch niveau dezelfde informatie bevat. Een object met informatie dient namelijk identificeerbaar te zijn en moet te koppelen zijn aan datzelfde object, maar dan in een andere syntax. De namen en betekenissen van dit object in beide syntaxis moeten dan helder zijn. De doelstelling van e-invoicing middels de ViDA is het harmoniseren naar een enkele standaard, namelijk EN 16931. Semantiek en syntaxis dienen aan te sluiten bij dit raamwerk. Dit verlaagt de kosten van bijvoorbeeld compliance en handhaving, en draagt tevens bij aan een verbetering in interoperabiliteit.<sup>246</sup>

Om voldoende flexibiliteit te bieden voor ondernemers geeft de ViDA goedkeuring aan lidstaten om additionele en aanvullende middelen aan te bieden die het voor ondernemers eenvoudiger en beter uitvoerbaar maken om data aan te leveren. Mijns inziens moet rekening gehouden worden met hoe deze systemen tot stand kunnen komen. Internationaal opererende ondernemers kunnen namelijk alsnog worden belemmerd in hun handelingen wanneer onderscheid tussen lidstaten bestaat in de wijze van aanlevering van e-invoices. Dit kan in acht worden genomen middels het derde niveau, namelijk een interface op EU-niveau. Het doel is namelijk niet enkel om de VAT Gap te verkleinen, maar ook om de vele administratieve lasten in acht te nemen voor ondernemers welke niet onnodig hoog op dienen te lopen vanwege het laten committeren aan een groot verscheidenheid aan systemen op EU-niveau.<sup>247</sup> Het ViDA voorstel geeft geen specificatie omtrent een daadwerkelijke interface, maar Beekers & Smeets stellen een reeds bestaand alternatief, de Peppol, voor. Dit alternatief is volgens hen geschikt omdat het instaat is om e-invoices conform EN 16931 te bieden middels Peppol BIS Billing 3.0. Daarnaast is het een

---

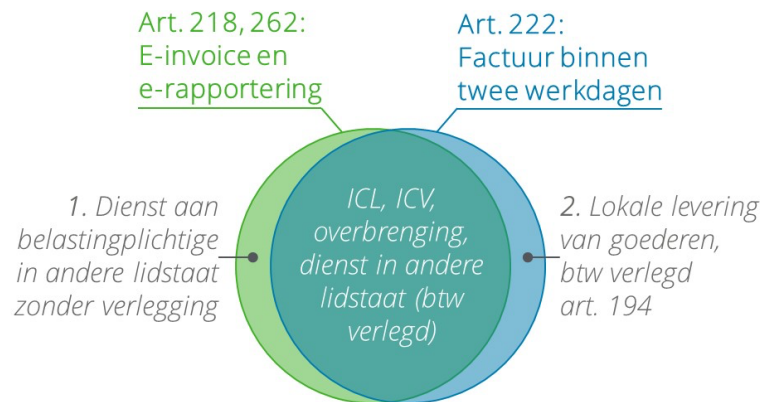
<sup>245</sup> Beekers & Smeets, 2023.

<sup>246</sup> Richtlijn 2014/55/EU.

<sup>247</sup> COM(2022) 701 final, p. 22.

reeds bestaand correct fungerend systeem voor bepaalde overheidsfacturen (B2G) en tevens is het B2B inzetbaar. Hoewel een lidstaat vrijheid heeft om additionele instrumenten in te stellen, mogen zij geen verplichte extra maatregelen nemen voor informatievervalsing. Extra informatievelden ten opzichte van het gestandaardiseerde model mogen worden aangemerkt en toegepast, maar deze dienen optioneel te blijven voor belastingplichtigen. Dit ligt dus in lijn met het administratieve doel en is mijns inziens volledig terecht. Een afwijking van de interface is dus mogelijk, zolang het netwerk van lidstaten betreffende de eerste twee niveaus, semantiek en syntax, de EU-standaard ondersteunt.<sup>248</sup>

Een ander probleem omtrent DRR en e-invoicing wordt gekenmerkt door mogelijk een verschil in reikwijdte tussen e-invoicing en rapportageverplichtingen tegenover de uitreiking van de factuur op basis van de huidige tekst van het voorstel. Merx, Gruson, Verbaan en Van der Droef stellen namelijk dat bepaalde prestaties voor de e-invoice en rapportageverplichtingen af kunnen wijken van de prestaties waarvoor een factuur binnen twee dagen dient te worden uitgereikt.<sup>249</sup> Beekers en Smeets onderschrijven dit verschil echter niet.<sup>250</sup> Het verschil zou zitten in een discrepantie tussen de prestaties die vallen onder art. 218 jo. 262 btw-richtlijn en prestaties die vallen onder art. 222 van de btw-richtlijn. Een visualisatie van het verschil is in figuur 6 respectievelijk figuur 7 opgemaakt.



Figuur 6. Verschil in reikwijdte rapportageverplichting, op basis van EC Tax Review 2013-3.<sup>251</sup>

Kortweg zien Merx, Gruson, Verbaan en Van der Droef een ongelijkheid in de toepassing van e-invoicing en rapportageverplichtingen ten opzichte van de regels voor het uitreiken van de factuur. Dit proberen zij duidelijk te maken middels een voorbeeld waarbij een B2B-evenement in België is georganiseerd door een Nederlands bedrijf.<sup>252</sup> Een Duits bedrijf, zonder btw-registratie in België, is een van de bezoekers van dit evenement. De btw over de prijs van de entreetickets is belastbaar in

<sup>248</sup> Beekers & Smeets, 2023.

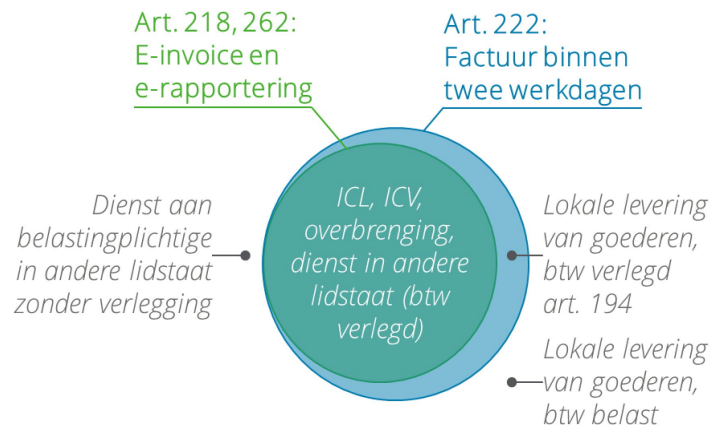
<sup>249</sup> Merx et al, 2018.

<sup>250</sup> Beekers & Smeets, 2023.

<sup>251</sup> Ontleend aan: Beekers & Smeets 2023.

<sup>252</sup> Merx et al., 2013.

België. Hierbij vindt geen verlegging van de btw plaats, omdat het Duitse bedrijf niet in België geregistreerd staat. De verplichting tot e-invoicing of DRR binnen twee dagen vervalt.



Figuur 7. Verschil in reikwijdte rapportageverplichting, e-invoicing en uitreikingsdatum factuur.<sup>253</sup>

In het volgende voorbeeld, zoals geschetst in figuur 7, bespreken ze de levering van vastgoed in Frankrijk door een Duits bedrijf waarbij de btw verlegd is naar de Franse ondernemer. Hoewel hier conform de ViDA een factuur zou moeten worden uitgereikt binnen twee dagen, vallen deze transacties niet onder de real-time rapportageverplichtingen, omdat het om goederen gaat, niet om diensten.

Merkx et al suggereren hierbij om enkele wijzigingen toe te passen, door e-invoicing en rapportageverplichtingen uitsluitend te laten gelden voor de transacties die gedefinieerd zijn in art. 222 van de btw-richtlijn. Zodoende zouden enkel de transacties waarvoor een e-invoice binnen twee werkdagen moet worden uitgereikt onder de verplichting voor het indienen van een bijbehorende digitale rapportage vallen. Dit bevordert de samenhang tussen de twee regelingen. Hierdoor zouden alle leveringen van goederen en diensten die binnen twee werkdagen gefactureerd moeten worden, volgens dezelfde standaard voor e-invoicing en rapportage vallen. Dit zou bijdragen aan een vermindering van de administratieve last en complexiteit die momenteel bestaat door het verschil in behandeling van de transactie. Het voorstel beoogt een meer gestroomlijnde benadering, die zowel de behoeften van bedrijven die actief zijn in meerdere lidstaten als de compliance-eisen adresseert.<sup>254</sup> Beekers en Smeets zijn het niet eens met het waargenomen verschil met betrekking tot diensten geleverd in een andere lidstaat zonder btw-verlegging.<sup>255</sup> Ze beweren dat de voorgestelde tekst van art. 262 btw-richtlijn voldoende duidelijk is en dat alleen diensten waarbij de btw is verlegd naar de afnemer binnen de rapportageplicht vallen. Diensten die in een andere lidstaat worden verricht maar

<sup>253</sup> Ontleend aan: Beekers & Smeets 2023.

<sup>254</sup> Merkx et al., 2013.

<sup>255</sup> Beekers & Smeets, 2023.

niet onder de verleggingsregelingen vallen, dus waarbij lokale btw door de dienstverlener wordt afgedragen, zijn dus niet onderworpen aan de rapportageverplichting en de e-invoicing eisen van art. 218 btw-richtlijn.

Een ander knelpunt heeft betrekking op een verschillende behandeling tussen gevestigde en niet-gevestigde leveranciers en grensoverschrijdende en lokale prestaties. Hierbij kan aangesloten worden bij de vrije verkeersbepalingen, ofwel het gelijkheidsbeginsel. Een ondernemer die levert aan een andere ondernemer dient in grensoverschrijdende prestaties een e-invoice uit te geven, terwijl dat wanneer deze ondernemer in dezelfde lidstaat als de andere ondernemer zou zijn gevestigd dit niet noodzakelijk was, omdat e-invoices optioneel zijn voor puur binnenlandse prestaties. Het lijkt hierbij een verschil in behandeling, en de vraag kan worden gesteld in hoeverre dit proportioneel is. Een buitenlandse ondernemer is namelijk verplicht om binnen twee dagen zowel te factureren als te rapporteren, terwijl dit in binnenlandse situaties niet hoeft.<sup>256</sup>

Een volgend probleem speelt omtrent periodieke verzamelfacturen en verzamelbetalingen. De btw-richtlijn stelt middels art. 223 dat ondernemers een periodieke factuur mogen uitreiken, en tevens periodieke betalingen mogen verrichten. Afzonderlijke leveringen en diensten welke in dezelfde kalendermaand zijn verricht staan hierop gecombineerd. Lidstaten mogen hiervan afwijken en toestaan dat een langere periode dan enkel een maand wordt gebruikt. Omdat de ViDA een deadline van twee dagen kent, blijft een dergelijke regeling niet te hanteren. De mogelijkheid om verzamelfacturen uit te reiken wordt zodoende geschrapt. Dit geeft uiteraard complicaties wanneer wél verzamelbetalingen worden verricht en de e-invoice gerefereerd moet worden aan een betaalkenmerk. Dit kan leiden tot oplopende transactiekosten, alsmede een verhoging in de compliance kosten. Beekers & Smeets stellen een alternatief voor waarbij op basis van een aantal facturen een enkele referentie wordt aangevraagd zodat toch een enkele betaling kan worden verricht.<sup>257</sup> Een consolidatiemechanisme moet mijns inziens in praktijk goed haalbaar zijn. De vraag speelt echter wel op of autoriteiten ingeval van consolidatie in staat blijven om goede controles uit te voeren. Dit kan in praktijk nog een vrij technische uitwerking behoeven.

Daarnaast kan het ViDA-wetsvoorstel nog een probleem veroorzaken middels de verschillen tussen het gestandaardiseerde model en de informatie op de factuur. In de huidige manier van facturatie krijgen ondernemers de mogelijkheid geboden om meer informatie toe te voegen aan de factuur dan volgens de richtlijn is vereist. Dit kan bijvoorbeeld middels vermelding op de factuur zelf of als bijlage

---

<sup>256</sup> Ibid.

<sup>257</sup> Ibid.

ingeval een afnemer hier behoefte aan heeft. Een gestandaardiseerd model is uiteraard vrij statisch en bevat minder ruimte om dit te bieden aan de ondernemer. Verplichte velden zullen vrij duidelijk zijn, maar optionele velden kunnen meer verwarring doen ontstaan wanneer niet geheel bekend is waar bepaalde informatie moet worden vermeld. Aangezien facturatieverwerking geautomatiseerd wordt, en dus niet meer handmatig wordt ingeboekt, zal over de structuur en vermelding van bepaalde identificatienummers, zoals ordernummers of factuurnummers, duidelijke overeenkomsten geschetst moeten worden om een juiste verwerking te waarborgen. Het is belangrijk om de verschillen en overeenkomsten te schetsen bij aanvang van e-invoicing, zodat dergelijke problemen verholpen worden en automatische verwerking niet leidt tot juist hogere administratieve kosten.

#### **5.4 Conclusie**

In dit hoofdstuk heb ik het ViDA-wetsvoorstel besproken. Specifiek heb ik getracht om de deelvraag *‘wat is de ViDA en in hoeverre bevat dit wetsvoorstel nog knelpunten ten aanzien van een definitieve implementatie?’* te beantwoorden. De EC heeft middels het ViDA-wetsvoorstel een ambitieuze stap gezet om het btw-systeem aan te passen aan het digitale De ViDA beoogt de btw-inning te verbeteren alsmede fraude tegen te gaan, maar introduceert tegelijkertijd nieuwe uitdagingen wat ingrijpende aanpassingen vereist in de bestaande systemen van lidstaten. Een groot aantal geplande maatregelen, zoals de verplichte e-facturatie binnen twee dagen na de levering van goederen of diensten, zijn nog onderhevig aan discussie, met sommige lidstaten die een flexibeler kader wensen.

Inmiddels kent de implementatie van ViDA al enige vertraging, waarbij een definitieve implementatie met minimaal een jaar is vertraagd. Dit laat zien dat de transitie naar een nieuw btw-systeem tijd zal kosten. Tegelijkertijd wijzen sommige auteurs op discrepanties in de reikwijdte van e-invoicing tegenover de rapportageverplichting. Zo wordt een discrepantie opgemerkt tussen de prestaties die vallen onder artikelen 218 en 262 van de btw-richtlijn en die welke vallen onder artikel 222. Ook bestaat onduidelijkheid over een aantal andere (praktische) punten zoals een mogelijke verschillende behandeling tussen gevestigde en niet-gevestigde leveranciers en grensoverschrijdende en lokale prestaties, periodieke verzamelfacturen en verzamelbetalingen en de verschillen tussen het gestandaardiseerde model en de informatie op de factuur.



## 6. Toetsing van de ViDA aan de basisbeginselen

### 6.1 Inleiding

Inmiddels is de kernproblematiek van het huidige btw-stelsel duidelijk. Het fraudegevoelige karakter van de btw ontstaat, zoals eerder besproken, vanwege het niet aansluiten van het heffingsmoment met de daadwerkelijke ontvangsten en betalingen. In het huidige intra-EU systeem biedt dit mogelijkheden tot (carousel)fraude. Om het deel van de btw-kloof dat ziet op fraude te dichten, heeft de EC meerdere alternatieven voorgelegd. Tevens volgen vanuit de wetenschap ook diverse onderzoeken die potentieel kunnen bijdragen aan een fraudebestendiger systeem. Dit is uitgebreid besproken in hoofdstuk 4. De EC heeft inmiddels gekozen voor een nieuw wetsvoorstel, genaamd ViDA. Dit voorstel is mijns inziens een goede en reële stap en biedt mogelijkheden om stapsgewijs richting een real-time reporting systeem te bewegen. In hoofdstuk 5 is de ViDA dan ook geïntroduceerd en heb ik de (praktische) voor- en nadelen besproken. In dit hoofdstuk toets ik de ViDA aan de hand van het doel en strekking van het wetsvoorstel en hanteer ik basisbeginselen van de btw om de deelvraag, *‘in hoeverre biedt de ViDA een efficiënte en geschikte oplossing voor het tegengaan van de VAT gap, welke het gevolg is van een fraudegevoelig btw-stelsel?’*, te beantwoorden. Ik zal allereerst het doel en strekking van de ViDA uiteenzetten. Vervolgens toets ik middels de basisbeginselen doeltreffendheid, doelmatigheid, proportionaliteit, rechtszekerheid, eenvoud en uitvoerbaarheid aan het Ottawa Taxation Framework (OTF). Verder toets ik nog in hoeverre de wijzigingen vanwege de ViDA gepaard gaan met een verdere inbreuk op de neutraliteit, of dat deze juist verbeterd wordt. Ik benoem tevens de punten waarop de ViDA nog voortgang behoeft.

### 6.2 Toetsing van de ViDA

#### 6.2.1 Doelstelling en toetsing

De doelstelling van de ViDA volgt direct uit het wetsvoorstel en is als volgt: *‘Het initiatief ondersteunt de EU-strategie voor duurzame groei, waarin sprake is van een betere belastinginning, terugdringing van belastingfraude, -ontwijking en -ontduiking, en vermindering van de nalevingskosten voor bedrijven, particulieren en belastingdiensten. Het verbeteren van de belastingstelsels ten behoeve van duurzamere en eerlijkere economische bedrijvigheid maakt ook deel uit van de EU-agenda voor concurrerende duurzaamheid.’*<sup>258</sup> We kunnen dus twee verschillende doelstellingen onderscheiden, enerzijds het verbeteren van het btw-stelsel, zodat een efficiëntere belastinginning wordt gerealiseerd, waarbij fraude, ontwijking en ontduiking worden geminimaliseerd. Anderzijds richt de doelstelling zich op het verlagen van de

---

<sup>258</sup> COM(2022) 701 final,

naleavingskosten voor bedrijven, individuen en belastingadministraties, wat bijdraagt aan een vereenvoudiging van het belastingproces en het bevorderen van een eerlijker en transparanter belastingstelsel. Door deze tweeledige focus ondersteunt de ViDA niet alleen de EU-strategie voor duurzame groei door het versterken van de interne markt en het stimuleren van investeringen, maar draagt het ook bij aan het creëren van een gunstiger ondernemingsklimaat. Dit leidt tot een robuustere economische structuur binnen de EU, waarbij zowel de efficiëntie van de btw-inning als de rechtvaardigheid en toegankelijkheid van het stelsel voor alle betrokken partijen wordt verbeterd.

Om te beoordelen of de ViDA daadwerkelijk een positieve bijdrage zal leveren aan het verbeteren van btw-inning en een vermindering van btw-fraude en compliance kosten voor bedrijven, ondernemers en administratiekantoren zal opleveren dient getoetst te worden aan het raamwerk zoals geschetst in hoofdstuk 2. In dit raamwerk hanteer ik de basisprincipes neutraliteit, doeltreffendheid, proportionaliteit, rechtszekerheid en eenvoud en uitvoerbaarheid. Deze basisprincipes volgen onder andere uit het OTF, welke de OESO heeft geïntroduceerd.<sup>259</sup> De kernprincipes die hierbij worden benoemd hebben betrekking op neutraliteit, efficiëntie, (rechts)zekerheid, eenvoud, effectiviteit en flexibiliteit. Hoewel dit raamwerk in principe een helder toetsingskader is, benadrukt het EP het belang van het behouden van consensus, met name met betrekking tot neutraliteit. Zij merken op dat btw-maatregelen gericht op de digitale economie mogelijk per definitie in strijd zouden zijn met het neutraliteitsbeginsel, omdat dergelijke implicaties gericht op btw-inning leiden tot verstoringen in de markt.<sup>260</sup> De toetsing van het neutraliteitsbeginsel geschiedt langs een ander raamwerk, welke overigens wel sterk verband houdt met het OTF. Dit gebeurt namelijk aan de hand van de OECD VAT Guidelines, een ander geschetst raamwerk door de OESO.<sup>261</sup>

Het OTF hanteert de principes effectiviteit en efficiëntie. Om mijn geschetste raamwerk hierin te integreren kunnen effectiviteit en efficiëntie middels de beginselen doeltreffendheid, doelmatigheid, uitvoerbaarheid, rechtszekerheid, eenvoud en proportionaliteit worden behandeld. Proportionaliteit stelt dat de regeling niet strikt verder mag gaan dan noodzakelijk en valt samen met de rechtszekerheid welke aan ondernemers wordt geboden. Het wetsvoorstel moet conform de doelstelling zijn, en mag niet verder strekken dan dat. Doeltreffendheid betreft in hoeverre de ViDA haar doel bereikt. Dit beginsel behandelt dus als ware de effectiviteit van het wetsvoorstel. Doelmatigheid betreft of de implementatie van de ViDA op een efficiënte manier wordt bereikt. Dit ligt evenwel in lijn met proportionaliteit, maar ook de eenvoud, waarbij ik toets

<sup>259</sup> OESO (2001), *Taxation and Electronic Commerce Implementing The Ottawa Taxation Framework Conditions*, Paris: OECD Publishing 2001.

<sup>260</sup> EP, 'Tax Challenges in the Digital Economy'.

<sup>261</sup> OESO (2017), *International VAT/GST Guidelines*, Paris: OECD Publishing 2017.

of de ViDA niet eenvoudiger geïmplementeerd kan worden. De uitvoerbaarheid betreft in hoeverre de ViDA uitvoerbaar is voor zowel belastingplichtige als de belastingautoriteiten. De rechtszekerheid betreft in hoeverre voldoende duidelijkheid bestaat omtrent de implementatie en het hanteren van nieuwe wet- en regelgeving, in dit geval dus de ViDA. Verder behandel ik conform het OTF ook in hoeverre dit systeem flexibel, ofwel toekomstbestendig is.

### 6.3 Neutraliteit

Met het oog op het beperken van inbreuk op neutraliteitsbeginsel kunnen we specifiek richten op de OECD VAT Guidelines, waarin de OESO verschillende richtlijnen uiteen heeft gezet die ertoe moeten leiden dat inbreuk op de neutraliteit middels de implementatie van nieuwe btw-regelgeving wordt beperkt. Omdat het EP heeft benadrukt dat neutraliteit per definitie wordt beperkt middels implementatie van extra btw-verplichtingen omtrent de digitale economie, toets ik niet of de neutraliteit is geschaad, maar in hoeverre de inbreuk ten opzichte van de oude situatie wordt beperkt.<sup>262</sup> Ik hanteer de volgende richtlijnen van de OESO:

- Guideline 1: The burden of value added taxes themselves should not lie on taxable businesses except where explicitly provided for in legislation.
- Guideline 2: Businesses in similar situations carrying out similar transactions should be subject to similar levels of taxation.<sup>263</sup>
- Guideline 3: VAT rules should be framed in such a way that they are not the primary influence on business decisions.<sup>264</sup>
- Guideline 4: With respect to the level of taxation, foreign businesses should not be disadvantaged nor advantaged compared to domestic businesses in the jurisdiction where the tax may be due or paid.
- Guideline 5: To ensure foreign businesses do not incur irrecoverable VAT, governments may choose from a number of approaches.
- Guideline 6: Where specific administrative requirements for foreign businesses are deemed necessary, they should not create a disproportionate or inappropriate compliance burden for the businesses.<sup>265</sup>

Conform het HvJ kan neutraliteit in twee dimensies worden onderscheiden, zijnde juridische neutraliteit en economische neutraliteit.<sup>266</sup> In hoofdstuk 2 heb ik deze twee punten uiteengezet.

---

<sup>262</sup> EP, 'Tax Challenges in the Digital Economy'.

<sup>263</sup> Guideline 2 is direct afgeleid van een van de Ottawa Taxation Framework voorwaarden.

<sup>264</sup> Guideline 3 is afgeleid van het Ottawa Taxation Framework, waarin werd gesteld dat bedrijfsbeslissingen eerder door economische dan door fiscale overwegingen moeten worden gemotiveerd.

<sup>265</sup> OESO (2017), *International VAT/GST Guidelines*, Paris: OECD Publishing 2017.

<sup>266</sup> Gribnau, 2006.

Kortweg houdt economische neutraliteit in dat de heffing van de btw de optimale verdeling van de welvaart niet, of zo min mogelijk, dient te verstoren. Vanuit economische neutraliteit geldt dat dubbele heffing niet geoorloofd is, waarbij aan de andere kant dubbele non-heffing eveneens niet geoorloofd is. Juridische neutraliteit geldt als bijzondere verschijning van het algemene gelijkheidsbeginsel.<sup>267</sup> Dit heeft betrekking op concurrentie, waar sprake moet zijn dat gelijke gevallen gelijk behandeld dienen te worden.<sup>268</sup>

Voorgaande richtlijnen van de OESO zijn ook te onderscheiden in economische en juridische neutraliteit. Het eerste en derde punt vallen onder economische neutraliteit. Het gaat hierbij allereerst om de lastendruk op ondernemers. De eerste richtlijn bepaalt dat nieuwe wetgeving er niet toe moet leiden dat de btw-last primair bij ondernemers zal liggen, maar bij de eindconsument, behalve als dit expliciet in de wetgeving is voorzien. Dit ligt dus in lijn met het algemene rechtskarakter van de btw, zijnde de algemene verbruiksbelasting.<sup>269</sup> Met betrekking tot de toetsing van de economische neutraliteit kan gesteld worden dat van een verschuiving van de btw-druk vanwege de implementatie van de ViDA geen sprake is. De regelgeving leidt enkel tot meer transparantie binnen het systeem. Het heeft geen effect op vrijstellingen, aftrekrecht of verdeling van de heffing. Het beoogt juist te zorgen voor een betere allocatie van de heffing om de druk uiteindelijk bij de eindverbruiker te laten vallen. Op dit punt leidt de ViDA dus tot een verbetering in economische neutraliteit.

De derde richtlijn heeft eveneens betrekking op economische neutraliteit en dient ervoor te zorgen dat nieuwe btw-regelgeving niet van dermate invloed zijn zodat zij bedrijfsbeslissingen beïnvloeden. Dit principe ondersteunt economische neutraliteit door te zorgen dat bedrijven hun beslissingen kunnen baseren op marktoverwegingen in plaats van op belastingoverwegingen. In principe maakt de ViDA hier wél inbreuk op. Zoals eerder vermeld zorgen extra administratieve verplichtingen automatisch voor een inbreuk op de neutraliteit. Desalniettemin tracht de ViDA dit te minimaliseren. Voor het MKB is de inbreuk echter het grootst. De invoering van DRR's op EU-niveau leidt namelijk tot extra administratieve lasten voor bedrijven. Dit kan bedrijfsbeslissingen beïnvloeden. Micro- en kleine ondernemingen zullen hierdoor sterker worden getroffen, in de mate dat zij waarschijnlijk minder voordeel halen uit bedrijfsautomatisering en minder grensoverschrijdend actief zijn.<sup>270</sup> Toch stelt het gros van de anticiperende stakeholders in een consultatierapport dat nieuwe regelgeving noodzakelijk is, omdat de huidige fragmentatie van verschillende wet- en regelgeving ten aanzien van DRR's inmiddels problematisch is en dat het onnodige kosten veroorzaakt. Sommige respondenten van

---

<sup>267</sup> Van Doesum, 2009.

<sup>268</sup> Ik refereer naar hoofdstuk 2 voor een verdere uiteenzetting van de basisbeginselen van de btw.

<sup>269</sup> Zie hiervoor paragraaf 2.2.4.

<sup>270</sup> SWD(2022) 394 final.

de consultatieronde stellen zelfs dat vanwege de huidige fragmentatie te hoge drempels bestaan om in nieuwe lidstaten te gaan opereren.<sup>271</sup> Indien de ViDA een gestandaardiseerde format verplicht, voor zowel intra-EU prestaties als een optionele binnenlandse rapportageverplichtingen, biedt dit verbetering in neutraliteit ten opzichte van de huidige systematiek. De EC dient dan wel bij de onderhandelingen het harmonisatiestreven binnen de EU hoog in het vaandel te houden, zodat niet losgelaten wordt aan een EU standaard voor de binnenlandse prestaties.<sup>272</sup>

De tweede en vierde richtlijn betreffen de juridische neutraliteit, en gaan over een gelijke behandeling en gelijke concurrentievoorwaarden. Bedrijven in vergelijkbare situaties die vergelijkbare transacties uitvoeren, moeten onderworpen zijn aan vergelijkbare belastingniveaus. Van richtlijn twee is sprake. Gelijke grensoverschrijdende prestaties worden simpelweg gelijk behandeld. Richtlijn vier is ietwat ingewikkelder. Zowel buitenlandse als binnenlandse bedrijven moeten niet benadeeld of bevoordeeld worden in vergelijking tot enkel de situatie in de jurisdictie waar de belasting verschuldigd is of betaald wordt. Met de invoering van een optionele rapportageverplichting voor binnenlandse transacties is dit juist wel het geval. De situatie kan namelijk ontstaan dat de ene lidstaat een geheel andere vorm van rapportageverplichtingen hanteert dan een andere lidstaat, terwijl in grensoverschrijdende dit uiteraard wel geharmoniseerd is.

Richtlijnen vijf en zes hebben eveneens betrekking op een gelijke behandeling maar meer op gebied van administratieve lasten en compliance kosten. De eerste pijler van de ViDA heeft geen direct effect op richtlijn vijf. Een toetsing van richtlijn zes is hier interessanter. Buitenlandse ondernemers mogen conform deze richtlijn niet te kampen krijgen met een verschil in behandeling welke kan leiden tot hogere nalevingskosten en administratieve lasten in vergelijking met binnenlandse belastingplichtigen. In principe zal dit niet het geval zijn. Er is namelijk sprake van een uniforme grensoverschrijdende regelgeving, en de ViDA verzet zich tegen dat lidstaten extra maatregelen nemen tegen buitenlandse ondernemers. Vaste inrichtingen en buitenlandse ondernemers met registratie in een land dienen dan ook niet te kampen krijgen met additionele rapportageverplichtingen. Dit zou namelijk verstorend werken ten aanzien van de neutraliteit en is mijns inziens disproportioneel. De optionele invoering van een binnenlandse DRR is echter een knelpunt. Buitenlandse ondernemers of vaste inrichtingen in die landen kunnen te maken krijgen met een verscheidenheid aan regelgeving welke per lidstaat kan veranderen.

---

<sup>271</sup> EC, 'Summary Report Public consultation on the VAT in the Digital Age initiative'.

<sup>272</sup> Gruson, 2024.

## 6.4 Effectiviteit

### 6.4.1 Doeltreffendheid

Het doeltreffendheidsbeginsel strekt ertoe te voorkomen dat een regeling zo ver gaat dat de uitvoering daarvan praktisch onmogelijk is.<sup>273</sup> Het wetsvoorstel is effectief wanneer het doel wordt bereikt. Het doel is enerzijds het beperken van btw-fraude en anderzijds het verlagen van de nalevingskosten. Van belang is dus voornamelijk wat de hoogte van de btw-fraude is, en hoe geschat kan worden dat de fraude zal afnemen wanneer de ViDA wordt geïmplementeerd.

Een indicatie van de omvang van fraude is het jaarlijkse rapport van de EC, welke onlangs op 24 oktober 2023 is gepubliceerd.<sup>274</sup> Het rapport “*VAT Gap in the EU, report 2023*” biedt een overzicht van de btw-kloof in zowel de gehele EU, als in individuele lidstaten. Een dergelijk rapport wordt voor ieder jaar opgemaakt. Eveneens voor het jaar 2022.<sup>275</sup> Hierdoor zijn vergelijkingen van de btw-kloof met voorgaande jaren mogelijk. Ter bepaling van de btw-kloof hanteert de EC de term *btw-nalevings-gat*, het verschil tussen de belastingopbrengsten die zouden worden gegenereerd bij volledige naleving van de wet- en regelgeving, en de daadwerkelijke opbrengsten.<sup>276</sup> Het rapport van 2023 geeft een schatting van het jaar 2021. De EC schat het nalevings-gat in de EU op 60,6 miljard euro, en in Nederland op -0,1 miljard euro. Hoewel dit een daling van de btw-kloof betekent ten opzichte van voorgaande jaren betekent dit niet dat met volledige zekerheid gesteld kan worden dat de btw-kloof daadwerkelijk is gedaald. Het rapport in 2021 omvat namelijk grote onzekerheden vanwege de turbulentie omtrent de COVID-19 pandemie.

De Staatssecretaris stelt daarnaast dat de daling in de Nederlandse btw-nalevings-gat mede veroorzaakt kan zijn door een wijziging in benodigde datastromen, waardoor niet alle data is aangeleverd.<sup>277</sup> Het is volgens haar omkleed met grotere onzekerheden door de inconsistente behandeling van uitgestelde betalingen en lagere kwaliteit van de aangeleverde data door lidstaten door de turbulente tijd. Toch kan geconcludeerd worden dat dit ruim onder het gemiddelde van de gehele EU ligt. De absolute btw-nalevings-gat is gemeten middels onderstaande formule:

$$VAT\ Compliance\ Gap = VTTL - VAT\ revenue \quad (1)$$

En de relatieve btw-nalevings-gat is gemeten middels formule 2:<sup>278</sup>

<sup>273</sup> Chin-Oldenziel, 2021.

<sup>274</sup> EC, ‘VAT gap in the EU – Report 2023’.

<sup>275</sup> *Kamerstukken II 2022-2023*, 32140, nr. 147 en EC, ‘VAT gap in the EU – Report 2022’.

<sup>276</sup> Brief van de Staatssecretaris van Fiscaliteit en Belastingdienst van 11 maart 2024.

<sup>277</sup> Ibid.

<sup>278</sup> EC, ‘VAT gap in the EU – Report 2023’.

$$VAT\ Compliance\ Gap\ (\%) = \frac{VTTL - VAT\ revenue}{VTTL} \quad (2)$$

Om het nalevings-gat te berekenen moeten dus de theoretische btw-inkomsten worden geschat in een situatie waarin volledige naleving van de belastingwetgeving zou zijn, de zogeheten Total VAT Tax Liability (VTTL). Hoewel de btw-fraude getracht wordt zo accuraat mogelijk te voorspellen blijft dit uiteraard een schatting en is de methode afhankelijk van de beschikbaarheid van actuele en nauwkeurige nationale rekeningen. Zodoende kan het moeilijk zijn om een volledig beeld te krijgen van de compliance gap als deze gegevens niet beschikbaar zijn of van lage kwaliteit zijn. Daarnaast omvat deze kloof meer dan alleen fraude en belastingontwijking; het bevat ook btw verlies door bijvoorbeeld belastingontwijking en -fraude, belastingplanning en -ontwijking, insolventie en faillissementen, administratieve fouten en onduidelijkheden in de (btw-)wetgeving.<sup>279</sup> De EC schat dat een kwart van deze kloof te wijten is aan btw-fraude.<sup>280</sup>

Om de effectiviteit van DRR middels de ViDA op belastingfraude te toetsen, kan dit jaarlijkse rapport gebruikt worden om lidstaten te onderzoeken die reeds enige vorm van e-invoicing en digitale rapportageverplichtingen hebben ingevoerd. Verschillende *case studies* laten blijken dat dergelijke methoden hebben geleid tot een effectieve aanpak, waarbij een afname van de btw-kloof het gevolg was. Sinds het hoogste niveau van het nalevings-gat per 2013 is het nalevings-gat gestaag gedaald. Enkele landen zoals Letland, Polen, Hongarije en Slowakije realiseerden significant betere cijfers, zoals te zien in figuur 13.<sup>281</sup> De EC wijt deze afname grotendeels aan de door de lidstaten genomen fiscale hervormingen en technologische innovaties die gericht zijn op het verbeteren van btw-naleving en het bestrijden van fraude. De veranderingen staan samengevat in figuur 8.

---

<sup>279</sup> Brief van de Staatssecretaris van Fiscaliteit en Belastingdienst van 11 maart 2024.

<sup>280</sup> EC, 'Questions and Answers: VAT Gap 2022 report'.

<sup>281</sup> Zie Appendix.

Land	Belangrijke Hervormingen en Implementaties
Letland	<ul style="list-style-type: none"> <li>• In 2011 verplichting tot het elektronisch verstrekken van transactiegegevens voor btw-plichtigen in Letland.</li> <li>• Vanaf 2016 invoering van de binnenlandse omgekeerde belastingheffing voor specifieke goederen in Letland.</li> <li>• Uitbreiding van rapportageverplichtingen in 2017 in Letland.</li> </ul>
Hongarije	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Implementatie van een uitgebreid elektronisch monitoringsysteem voor belastingplichtigen in Hongarije in 2014.</li> <li>• Koppeling van kassa's aan de systemen van de Hongaarse belastingautoriteit in 2014.</li> <li>• Invoering van EKÁER voor real-time monitoring van risicovolle goederen in 2015 in Hongarije.</li> <li>• Verplichting tot real-time facturatie voor facturen hoger dan 100.000 HUF in 2018 in Hongarije.</li> </ul>
Polen	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Uitgebreide rapportageverplichtingen en anti-fraude maatregelen geïntroduceerd in Polen.</li> <li>• In 2016 introductie van SAF-T voor grote ondernemingen, uitbreiding naar alle belastingplichtigen volgde in Polen.</li> <li>• Invoering van split payment mechanisme en Whitelist van belastingplichtigen voor meer transparantie en naleving in Polen in 2019.</li> </ul>
Slowakije	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verplichting sinds 2014 voor btw-plichtigen in Slowakije om btw-aangiften te verrijken met gedetailleerde transactiegegevens.</li> </ul>

Figuur 8. Belangrijke hervormingen en implementaties bij de significant beter presterende lidstaten.

Opvallend hieraan is wel dat dergelijke implementaties effectief lijken te zijn en dus bijdragen aan het doel van vermindering van belastingfraude.

De EC geeft daarnaast in een ander rapport, het Impact Assessment Report, een inschatting van de afname van de nalevingskosten van ondernemers.<sup>282</sup> Dit punt heeft betrekking op de effectiviteit van de tweede doelstelling van de ViDA. Grofweg voorspelt de EC het effect van DRR op de btw-naleving, terwijl andere mogelijk bepalende factoren constant worden gehouden. Zij doen dit aan de hand van reeds geïmplementeerde DRR-systemen, waaronder de systemen uit figuur 8. Figuur 9 geeft een indicatie van de kosten en opbrengsten.

<sup>282</sup> EC, 'Commission Staff Working Document: Impact Assessment Report'.



	Costs			Benefits					
	Administrative burdens for businesses	Implementation cost tax authorities	Fragmentation costs	Environmental benefits	Savings pre-filled VAT returns	Removal of recapitulative statements benefits	E-invoicing benefits	VAT collection/ C-efficiency	Max. VAT Gap reduction
Dynamic baseline (cost and benefits)	EUR 79.1 billion	EUR 1.7 billion	EUR 40.4 billion	EUR 0.03 billion	EUR 30.7 billion	0	EUR 5.6 billion	EUR 335.6 billion	-3 p.p. <sup>93</sup>
EUR 250.7 billion net benefits	EUR 121.2 billion total costs			EUR 371.9 billion total benefits					

Figuur 9. Kosten- en opbrengstenindicatie voor DRR's zoals geraamd door de EC in het Impact Assessment Report.<sup>283</sup>

De opbrengsten en kosten zijn geraamd over de periode 2023 tot 2032, met een netto opbrengst van 250.7 miljard euro. De voordelen komen onder andere voort uit de volgende punten:

1. *Vermindering van administratieve lasten*: door het mogelijk maken van vooraf ingevulde btw-aangiften, het verwijderen van (samenvattende) verklaringen, en andere verplichtingen.
2. *Efficiëntie in facturatieprocessen*: middels besparingen op het gebied van druk- en verzendkosten, snellere facturatie, en verbeterde integriteit en veiligheid van facturen.
3. *Efficiëntie in belastingcontrole*: minder audits en aanvragen om informatie en snellere btw-teruggaven.<sup>284</sup>

Wanneer we dit terugkoppelen naar de ViDA lijkt de implementatie van een DRR-systeem op basis van e-invoicing eveneens effectief te zijn op het gebied van nalevingskosten verminderen. Toch geven de cijfers enkel een geconsolideerd resultaat weer, en wordt niet ingezoomd op de zogeheten SME's die niet intracommunautair handelen. De efficiëntie van de regelgeving behandel ik dan ook in volgende paragraaf.

## 6.5 Efficiëntie

### 6.5.1 Doelmatigheid en proportionaliteit

In hoeverre de ViDA efficiënt, en daarmee proportioneel en doelmatig is, hangt af van de lasten die drukken op de verschillende sectoren. Wordt het doel namelijk op een efficiënte manier bereikt, tegen zo min mogelijk nadelige neveneffecten, dan worden aan deze twee beginselen voldaan. De regeling gaat dan dus niet verder dan strikt noodzakelijk en is daarmee proportioneel. Carrouselfraude ontstaat middels het hanteren van het 0%-tarief zonder afdracht van belasting. Dit kan enkel in grensoverschrijdende situaties. Of het dan ook gerechtigd is om in

<sup>283</sup> Ibid.

<sup>284</sup> Ibid.

binnenlandse situaties e-invoicing en digitale rapportageverplichtingen in te voeren, kan mijns inziens betwijfeld worden. De EC heeft de administratieve lasten uiteengezet in het impact assessment report, en komt tot de resultaten, zoals geschetst in figuur 10. Hierbij maken zij onderscheid in uitsluitend binnenlands opererende bedrijven, en bedrijven die internationaal opereren.

	Active only domestically		Active cross-border	
	Micro/Small <sup>132</sup>	Medium/Large	Micro/Small	Medium/Large
	Per company (EUR/year)		Per company (EUR/year)	
<b>Administrative Burdens</b>	100 / 500	600 / 4,400	100 / 500	600 / 4,400
<b>Administrative burdens savings*</b>	0 / 300	0 / 16,700	500 / 700	4,900 / 21,600
<b>Net impacts for businesses</b>	- 200 / 100	- 1,400 / 12,300	300 / 600	3,600 / 17,200

*\* the analysis does not account for the benefits from business automation*

Figuur 10. Administratieve lasten per bedrijfscategorie en soort; netto impact in EUR per jaar.<sup>285</sup>

De resultaten uit figuur 10 geven een duidelijk beeld aan van de geschetste gevolgen voor uitsluitend binnenlands opererende bedrijven. Het netto resultaat is namelijk negatief, terwijl de netto resultaten voor internationaal opererende bedrijven positief lijken te zijn. Een oplossing hiervoor zou kunnen zijn om SME's te ontheffen van de rapportage- en e-invoice verplichtingen. Een dergelijke maatregel lijkt mij echter niet doeltreffend, en is dan ook niet meegenomen in het ViDA-wetsvoorstel. Inzicht in alle transacties is namelijk vereist om carrouselfraude te kunnen ontdekken. Kleine of recent opgerichte ondernemingen maken eveneens een belangrijk deel uit van een carrousel. Wanneer deze weggelaten worden, neemt de kans op carrouselfraude in mijn optiek te beperkt af voor de maatregelen die hiertegenover staan.

In het impact assessment report geeft de EC verder een indicatie van alle baten en lasten tezamen. De totale lasten (€11,3 miljard) hebben betrekking op de aanvankelijke implementatiekosten en de opvolgende nalevingskosten met betrekking tot DRR. De baten (€41,4 miljard), bestaande uit de verlaging van administratieve lasten, hebben betrekking op de vooraf ingevulde btw-aangiften (€4,3 miljard), voordelen door het gebruik van een elektronische facturering (€1,9 miljard) vanwege bijvoorbeeld snellere aanlevering van facturen en besparingen op papier-, print- en verzendkosten, en het niet meer hoeven opstellen en bijvoegen van extra samenvattende verklaringen welke details bevatten over de levering van goederen en diensten aan bedrijven in andere EU-lidstaten (€11 miljard). De grootste besparing heeft betrekking op een vermindering

<sup>285</sup> Ibid.

van fragmentatiekosten (€24,2 miljard), zijnde de kosten die bedrijven maken vanwege het naleven van verschillende btw-systemen en -regels in meerdere jurisdicties.<sup>286</sup> Omdat in strikt binnenlandse situaties rapportages en e-invoicing optioneel zijn, kent het onderzoek wel enige beperking. De resultaten hangen namelijk sterk af van de vraag of de lidstaten wel of geen gebruik maken van deze optie. Het onderzoek gaat namelijk aanvankelijk uit van een situatie waarin lidstaten in binnenlandse verhoudingen geen DRR en e-invoicing methodieken zullen toepassen, waarna in de loop der tijd enkele lidstaten volgen met binnenlandse verplichtingen.

Het onderzoek gaat er daarnaast vanuit dat belastingautoriteiten vooraf ingevulde btw-documentatie aanleveren aan ondernemers. Of en hoe dit in praktijk zal uitwerken is nog maar de vraag. In een eerdere publieke consultatie hebben ondernemers aangegeven dat indien de ViDA vormgegeven wordt zij hopen op software oplossingen die niet alleen transparantie richting de belastingautoriteiten bieden, maar ook interne transparantie binnen het bedrijf zelf.<sup>287</sup> Een dergelijke oplossing zou in mijn optiek in ieder geval gerechtvaardigd zijn richting belastingplichtigen, zodat zij niet enkel onderworpen worden aan extra lasten, maar ook baten hebben bij de geïmplementeerde wetgeving.

Een ander punt van aandacht welke mijns inziens strijdig is met het proportionaliteitsbeginsel, is het punt wat eveneens al is opgeworpen in de amendementen van de ECON, namelijk het tweedaagse rapportage- en factureringstermijn.<sup>288</sup> In het huidige voorstel hebben ondernemers twee dagen de tijd om e-invoices uit te sturen en rapportages op te maken. Kijkend naar de huidige termijn van 45 dagen (art. 222 btw-richtlijn) brengt dit een aanzienlijke druk met zich mee voor belastingplichtigen. Verschillende onafhankelijke partijen stellen dat een dermate verandering te ingrijpende en fundamentele gevolgen veroorzaakt binnen de bedrijfsvoering.<sup>289</sup> Ze stellen dat de huidige korte termijnen voor het uitreiken en rapporteren van e-facturen aanzienlijke veranderingen in de bedrijfs- en financiële processen vereisen, wat niet altijd haalbaar is, bijvoorbeeld ingeval van crediteuren, waarbij bedrijven goedkeuringsprocedures hanteren alvorens facturen worden ingeboekt.

Het proportionaliteitsbeginsel strekt zich verder uit tot lidstaten en die EC welke de eisen omtrent een factuur niet op zo'n manier toepassen dat de ontvanger zijn recht op aftrek niet, of slechts met moeite, kan uitoefenen.<sup>290</sup> Hoe een definitieve factuur eruit zal zien, is nog maar de

---

<sup>286</sup> SWD(2022) 394 final.

<sup>287</sup> EC, 'Summary Report Public consultation on the VAT in the Digital Age initiative'.

<sup>288</sup> COM(2022) 703 final.

<sup>289</sup> Zie bijvoorbeeld: Ecommerce Europe, 'Ecommerce Europe's feedback on the VAT in the Digital Age proposal' en Tungsten Automation, 'What Is the 'VAT in the Digital Age' (ViDA) Proposal and How Will It Impact Buyers?'.

<sup>290</sup> HvJ EG, 14 juli 1988, nrs. C-123/87. (*Jeunehomme*)

vraag. Het moet dus conform het proportionaliteitsbeginsel gerealiseerd worden, wat in mijn optiek nog een grote uitdaging kan zijn.

Beekers & Smeets stellen daarnaast dat het tweedaagse termijn nadelig kan zijn voor de interne (fiscale) beheersing van bedrijven.<sup>291</sup> Hoewel het mogelijk zal blijven om facturen achteraf te herstellen, lijkt het mij niet gewenst om de tijdsdruk de overhand te laten nemen over de kwaliteit van uitgegeven rapportages of facturen. Veel bedrijven, ook SME's, opereren internationaal vanwege de opkomst van platformen en globalisering. Om continue monitoring en administratieverwerking te vereisen in plaats van normale bedrijfsvoering is mijns inziens niet proportioneel. Beekers & Smeets geven daarnaast aan dat dit implicaties kan hebben voor andere regelingen, waaronder horizontaal toezicht.<sup>292</sup> Een goed werkende interne monitoringsfunctie is namelijk één van de vereisten voor deelname aan horizontaal toezicht.<sup>293</sup> Met dergelijke veranderingen zullen belastingautoriteiten rekening moeten houden.

Het Nederlandse kabinet heeft zich eveneens kritisch geuit over de tweedaagse termijn. Zij betwijfelen of de voorgestelde termijn waarbinnen uitreiking van een e-factuur moet plaatsvinden in verhouding staat tot het nagestreefde doel en vinden het van belang dat ondernemers ruimte houden voor de inrichting van hun bedrijfsprocessen, een punt wat ik in voorgaande alinea eveneens adresseerde.<sup>294</sup> Al met al lijkt het tweedaagse termijn uitermate onrealistisch, maar tevens ook onpraktisch. Hoewel een (nagenoeg) real-time systeem in mijn optiek uiteindelijk beoogd moet worden, is het nog niet haalbaar voor het bedrijfsleven en lijkt dit streven te ambitieus.

Een ander punt is de eerder benoemde afschaffing van verzamelfacturen en -betalingen, ofwel art. 223 btw-richtlijn. Het individueel rapporteren van elke transactie leidt namelijk ertoe dat dit niet meer mogelijk zal zijn.<sup>295</sup> Dit lijkt in praktijk een vrij ongewenste uitkomst. Indien tussen eenzelfde leverancier en afnemer over een korte periode meerdere transacties worden gedaan, is het mijns inziens erg tijdsintensief om diverse malen dezelfde rapportage en factuurgegevens aan te leveren. De algehele afschaffing van verzamelbetalingen en -facturen leidt er eveneens toe dat dit in binnenlandse verhoudingen niet meer kan. Dit lijkt daarmee niet proportioneel, omdat DRR en e-invoicing in binnenlandse verhouding eveneens optioneel is.<sup>296</sup> De vraag kan daarom gesteld worden waarom verzamelfacturen en -betalingen dan wel afgeschaft moeten worden. De

---

<sup>291</sup> Beekers & Smeets, 2023.

<sup>292</sup> Horizontaal toezicht is een samenwerking tussen de Belastingdienst en ondernemers waarbij controle niet achteraf, maar vooraf (met afstemming) gebeurt. De Belastingdienst ervaart voordelen middels een verbeterde handhaving, en ondernemers kunnen voordelen ervaren middels minder (intensieve) controles en versnelde teruggaven van belastingen.

<sup>293</sup> Siglé, 2023.

<sup>294</sup> *Kamerstukken II 2022–2023*, 21 112, nr. 3599.

<sup>295</sup> Beekers & Smeets, 2023.

<sup>296</sup> Hulsebos, 'ViDA and the abolishment of summary invoicing (VAT Update)'.

verzamel factuur is bijvoorbeeld handig in situaties waar veel verschillende transacties gecorrigeerd moesten worden.<sup>297</sup> Beekers & Smeets geven als alternatief over een aantal facturen een nieuwe gezamenlijke referentie aan te vragen op basis waarvan de betaling kan worden voldaan. Zo kan een verzamelbetaling alsnog worden verricht. Indien de EC dit op juiste wijze technisch vormgeeft is dit naar mijn mening een geschikte oplossing. Op deze manier zijn achteraf alsnog wijzigingen te maken via bijvoorbeeld creditfacturen die verband houden met garanties en kortingen.

Om het voorstel proportioneel te maken, bepleit ik voor een aanvankelijke uitbreiding van de tweedaagse termijn. Zodoende krijgen ondernemers en lidstaten de tijd om automatisering te adopteren en kunnen zij gestaag aanpassen aan een gewijzigde systematiek. Hierbij is het van belang dat de EU instrumenten creëert die het voor belastingplichtigen mogelijk maken om uiteindelijk tot een real-time systematiek te komen. Zodoende wordt het doel van de ViDA optimaal bereikt. De EC moet hierbij wel een duidelijke tijdslijn schetsen, zodat dit ambitieuze plan daadwerkelijk gerealiseerd kan worden. Met het oog op verzamel facturen lijkt de ViDA eveneens niet proportioneel te zijn. Indien de EC echter kiest voor een technische implementatie, middels bijvoorbeeld een referentie waarbij een groot aantal aanpassingen achteraf mogelijk worden gemaakt, lijkt mij dit een geschikte oplossing om de eenvoud ten goede te komen.

#### 6.5.2 *Rechtszekerheid en eenvoud*

Het wetsvoorstel moet eveneens in lijn liggen met het rechtszekerheidsbeginsel. Het rechtszekerheidsbeginsel verzet zich in het algemeen tegen terugwerkende kracht van een gemeenschapsbesluit, in dit geval de ViDA, maar ook van nationaal recht dat de implementatie beoogt te zijn van gemeenschapsrecht.<sup>298</sup> Een tweede element houdt in dat terugwerkende kracht toch is toegestaan als dat voor het te bereiken doel noodzakelijk is en het rechtmatige vertrouwen van de betrokkenen naar behoren is geëerbiedigd.<sup>299</sup> Ondernemers moeten dus niet voor onverwachte toepassingen van het recht komen te staan.

Het impact assessment grijpt de rechtszekerheid aan, waarbij summier vermeld wordt dat de ViDA de rechtszekerheid ten goede komt, omdat de introductie van een EU-standaard DRR de huidige fragmentatie van unilaterale toepassingen van DRR's doet verminderen.<sup>300</sup> Dit is in mijn optiek een vrij beperkte toetsing. Belastingplichtigen moeten weten wat hen te wachten staat. Ook is het van belang dat geen discrepanties bestaan in de reikwijdte tussen DRR's en e-

---

<sup>297</sup> Van Osch, 2023.

<sup>298</sup> Kamminga, 2005.

<sup>299</sup> HvJ EG, 11 februari 1971, nr. C-37/70 (*Rewe*) en HvJ EG, 30 september 1982, C-108/81 (*Amylum*)

<sup>300</sup> SWD(2022) 393 final.

invoices.<sup>301</sup> Daarnaast is het van groot belang dat belastingautoriteiten, maar ook de EU, op een nauwkeurige en juiste wijze omgaan met gevoelige data.

Een eerste punt betreft de omgang met privacygevoelige data. Het wetsvoorstel schrijft voor om het centrale EU-systeem, de VIES, zodanig te wijzigen dat deze gebruikt kan worden voor de ViDA-doeleinden.<sup>302</sup> Hierbij spelen verschillende punten een belangrijke rol, waaronder hoe bestendig het systeem is tegen cyberaanvallen, wat de bewaartermijn van data is en hoe en welke data lidstaten kunnen inzien. In tegenstelling tot de VIES, schrijft de ViDA gecentraliseerd beheer voor, waarbij de EC het beheer krijgt en slechts een select aantal ambtenaren toegang krijgen.<sup>303</sup> Data kunnen door lidstaten worden geraadpleegd op *need-to-know* basis. Merkx, Gruson, Verbaan en Van der Droef stellen dat om dit systeem goedwerkend te maken, het wel noodzakelijk is dat de lidstaten ook verplicht worden de van hun afkomstige btw-identificatiegegevens intensiever te onderhouden.<sup>304</sup> Een terechte opmerking, gegeven dat onjuiste data-uitwisseling een groot gevaar kan zijn voor een goede werking van de ViDA en dit ten koste kan gaan aan de rechtszekerheid. Ingeval van dataraadpleging op *need-to-know* basis, gecentraliseerd beheer en beperkte toegang tot de data lijkt van een vertrouwelijke behandeling van data wel sprake.

Een tweede punt betreft de dataveiligheid welke eveneens een aanzienlijke rol speelt. Ook de staatssecretaris onderschrijft dit en stelt dat dataveiligheid voor Nederland, maar ook voor andere lidstaten, een prioriteit is bij onderhandelingen.<sup>305</sup> Echter, geeft de staatssecretaris geen verdere specificatie over de mate van veiligheid. In mijn optiek moet de EC het systeem volledig weerstand bieden tegen cyberaanvallen en ander ongewenst gebruik. Een data lek kan leiden tot enorme nadelige gevolgen, wat zelfs kan leiden tot het verlies van het vertrouwen in de EU, maar ook een verslechterde concurrentiepositie van de gehele EU ten opzichte van andere economische handelsruimtes.<sup>306</sup> De EC geeft aan dat een voorgesteld systeem zoals de ViDA een hoge mate van datagevoeligheid meebrengt.<sup>307</sup> Het laagste risico zou voortkomen middels een systeem, waarbij alle data bij de ondernemer ligt. Een dergelijk systeem is echter volledig onhaalbaar met het oog op het te bereiken doel. Een hogere mate van dataopslag met eveneens meer uitwisseling van fiscale data tussen enerzijds ondernemers en belastingautoriteiten en anderzijds belastingautoriteiten onderling zal automatisch leiden tot een verhoging in risico's omtrent dataveiligheid en -vertrouwelijkheid. In mijn optiek is op dit moment geen realistische

---

<sup>301</sup> Zie hiervoor: par. 5.3.

<sup>302</sup> Zie hiervoor: par. 5.2.1

<sup>303</sup> Ibid.

<sup>304</sup> Merkx et al., 2023.

<sup>305</sup> Brief van de Staatssecretaris Fiscaliteit en Belastingdienst van 20 april 2023.

<sup>306</sup> Amand, 2023.

<sup>307</sup> SWD(2022) 394 final.

oplossing voor dit een nadeel. Toekomstige mogelijkheden zouden kunnen zijn om te werken met versleutelde data, ofwel detectiemethoden zodanig te optimaliseren dat de opslag van data voor een tijdsbestek van 5 jaar op termijn niet meer nodig is.

Een laatste punt betreft de omgang met privacy. In het originele wetsvoorstel is opgenomen om het IBAN-nummer, inclusief de transactiedatum te rapporteren. Hiertegenover bestaan vele bezwaren van lidstaten en het lijkt inmiddels af te streven tot een verwijdering van dergelijke verplichtingen. Door het IBAN-nummer op te nemen zou echter een koppeling gemaakt kunnen worden met data die via de CESOP- en DAC7-wetgevingen wordt gerapporteerd.<sup>308</sup> Dit leidt volgens Griffioen en Van der Hel-Van Dijk tot mogelijkheden om sneller en meer risicosignalen te genereren en analyseren.<sup>309</sup> Hoewel dit in beginsel klopt, ben ik het hier niet helemaal mee eens. De CESOP- en DAC7-wetgevingen gelden namelijk maar voor een select aantal belastingplichtigen, waaronder financieel dienstverleners en platformexploitanten, terwijl de ViDA strekt tot het minimaliseren van btw-carrouselfraude veroorzaakt intracommunautaire handel in goederen. Het opnemen van de IBAN inclusief een transactiedatum lijkt mij daarom niet noodzakelijk en vergroot de datagevoeligheid.

Een ander punt met betrekking tot de rechtszekerheid is het verschil tussen de reikwijdte van de DRR's en e-invoices. Over het algemeen lijkt een transactie, waarbij een DRR is vereist maar geen e-invoice, een onlogische situatie. Toch creëert de ViDA dergelijke gevallen.<sup>310</sup> Hoewel andere auteurs, zoals Beekers & Smeets, deze discrepantie niet zien, lijkt mij het ontstaan van verwarring al toonaangevend voor een gebrek aan voldoende zekerheid met betrekking tot de wet- en regelgeving. Hierbij dient mijns inziens een duidelijke *alles-of-niets* principe geïmplementeerd worden, ofwel goederen en diensten vallen onder beide regelgevingen, ofwel onder geen. De EC moet voldoende duidelijkheid scheppen middels een formalisering via de richtlijn over hoe dit daadwerkelijk geïmplementeerd moet worden. Dit beïnvloedt niet enkel de rechtszekerheid, maar ligt ook sterk in lijn met de eenvoud. Op dit punt behoeft het voorstel dus nog verbetering.

Met betrekking tot de rechtszekerheid bestaat nog een laatste aandachtspunt, namelijk het tijdsverloop en de zekerheid welke ondernemers kunnen verwachten omtrent bijkomende kosten. Op dit moment bestaat in mijn optiek geen enkele zekerheid over de mogelijke implicaties en een standaard format welke gebruikt kan worden. Hoe dit in de toekomst zal uitwerken is nog de vraag. Bedrijven verdienen op voorhand duidelijkheid hierover, zodat zij weten wat hen te

---

<sup>308</sup> Richtlijn 2020/284/EU van de Raad van 18 februari 2020.

<sup>309</sup> Griffioen & Van der Hel-van Dijk, 2023.

<sup>310</sup> Zie hiervoor: par. 5.3.

wachten staat. Dit punt houdt sterk verband met de uitvoerbaarheid en zet ik in volgende paragraaf daarom verder uiteen.

### 6.5.3 Uitvoerbaarheid

De uitvoerbaarheid van nieuwe wetgeving heeft te maken in hoeverre nieuwe wet- en regelgeving leiden tot extra complicaties in de uitvoering bij zowel belastingautoriteiten als belastingplichtigen. De uitvoerbaarheid van de ViDA is een belangrijk punt en heeft directe gevolgen op de nalevingskosten van belastingplichtigen. Dit houdt dus verband met de tweede doelstelling van de ViDA, namelijk het verminderen van de nalevingskosten vanwege de vele reeds opgelegde administratieve verplichtingen. Ook wat betreft belastingautoriteiten dient een hoop aangepast te worden. Een aantal lidstaten hebben al een vorm van e-invoicing geïmplementeerd ter bestrijding van btw-fraude, en veel lidstaten zitten in het proces om een vorm van e-invoicing te gaan implementeren. De ViDA kan voor deze lidstaten dus vervelende consequenties hebben, omdat zij opnieuw moeten veranderen van systeem.

Het impact assessment report geeft eveneens een indicatie van de uitvoeringskosten voor de invoering van DRR's. Het rapport stelt dat eenmalige implementatiekosten voor rekening komen van de belastingautoriteiten. Tussen 2023 en 2032 kunnen de uitvoeringskosten van de nationale overheden worden geraamd op eenmalige implementatiekosten van ongeveer 0,43 miljard euro en doorlopende (implementatie)kosten van 1,7 miljard euro per jaar.<sup>311</sup> Voor bedrijven gelden eenmalige kosten van 7,53 miljard en doorlopende kosten van 3,77 miljard euro. De eenmalige kosten betreffen voor belastingplichtigen de aanpassings- en implementatiekosten van bedrijfssystemen en -processen. De doorlopende kosten betreffen de nalevingskosten.

II.a. Overview of costs – Enhanced approach (total costs 2023-2032)							
		Citizens/Consumers		Businesses		Administrations	
		One-off	Recurrent	One-off	Recurrent	One-off	Recurrent
Introductio n of intra- EU digital reporting obligation	Direct costs	No cost impact	No cost impact	EUR 7.53 billion adjustment costs for businesses <sup>166</sup>	EUR 3.77 billion compliance costs for businesses	EUR 0.43 billion implementati on costs for tax authorities <sup>167</sup>	EUR 1.7 billion implementation costs for tax authorities
	Indirect costs	No cost impact	No cost impact	No cost impact	Data confidentiality: more data will be collected, stored, and exchanged	Familiarisati on and training costs; awareness campaigns.	Data confidentiality

Figuur 11. Overzicht van de initiële en terugkerende kosten voor bedrijven en belastingautoriteiten.<sup>312</sup>

<sup>311</sup> SWD(2022) 394 final.

<sup>312</sup> Ontleend aan: SWD(2022) 394 final.



De problematiek kan voornamelijk voortkomen vanwege het ontwikkelen van nieuwe systemen, de koppeling met deze systemen door lidstaten, en het koppelen tussen systemen van lidstaten en ondernemers. De vraag speelt hierbij in welke mate lidstaten de technische *knowhow* hebben voor dergelijke koppelingen. Hoewel verschillende landen al op weg zijn naar een vorm van real-time rapporten, zijn er ook landen, waaronder Nederland, waar de IT-systemen verouderd zijn, en grove hervormingen vereisen.<sup>313</sup> Of een implementatie voor landen als Nederland dan ook raadzaam is, valt te betwijfelen. Mede door de reeds gerapporteerde negatieve VAT-Gap in Nederland, kan geen oordeel gemaakt worden over de vraag of de ViDA wel vereist is om btw-fraude te bestrijden.<sup>314</sup> De staatssecretaris stelt zelfs geen voorstander te zijn van een binnenlands rapportagesysteem naar aanleiding van de lage btw-kloof in Nederland.<sup>315</sup> Mijns inziens een vrij opmerkelijke conclusie. Hoewel een negatieve btw-kloof niet mogelijk is in praktijk, kan dit toch voorkomen in landen waar een hoge mate van compliance is, maar data onvolledig is aangeleverd.<sup>316</sup> De conclusie die de staatssecretaris trekt om zodoende niet over te gaan op binnenlandse rapportage is erg eigenwijs en niet redelijk. Het lijkt mij juist zaak om te concluderen dat de hoogte van de btw-kloof onbekend is vanwege een gebrek aan data. Wanneer meerdere lidstaten op deze wijze zullen redeneren, lijkt harmonisatie een moeilijke opgave te worden.

De eenmalige kosten voor belastingadministratie bedragen ongeveer 20% van de totale kosten. Deze waarde verschilt per lidstaat en is afhankelijk van de invulling en ontwikkeling van de software. Lidstaten kunnen uiteraard kiezen om dit uit te besteden of intern te ontwikkelen en vorm te geven. Daarnaast is het ook afhankelijk van de diversiteit van functies en diensten die worden aangeboden, en de mogelijkheid om al bestaande methoden te benutten die zijn opgezet voor huidige digitale rapportageverplichtingen, bijvoorbeeld die met betrekking tot overheidsopdrachten zoals de PEPPOL.<sup>317</sup>

De uitvoerbaarheid kan verder nog op een andere wijze gecompliceerd worden middels indirecte effecten, zoals te zien in figuur 11. Het gaat hierbij bijvoorbeeld om trainingskosten van belastingautoriteiten en bewustmakingscampagnes. Deze kosten kunnen ontstaan uit de noodzaak om het eigen personeel te informeren en op te leiden over de nieuwe systemen en processen. Verder kunnen kosten gepaard gaan met het updaten of ontwikkelen van IT-infrastructuren om de gegevensverzameling en -verwerking te ondersteunen, alsmede het verzekeren van de data-integriteit en -beveiliging. Al deze inspanningen zijn gericht op het

---

<sup>313</sup> Stokmans & Vermeulen, 'De toestand bij de Belastingdienst is kritiek'.

<sup>314</sup> EC, 'VAT Gap in the EU – 2023 Report'.

<sup>315</sup> Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 20 maart 2023.

<sup>316</sup> EC, 'VAT Gap in the EU – 2023 Report'.

<sup>317</sup> EC, 'eInvoicing in Germany'.

minimaliseren van verwarring en het voorkomen van fouten in de rapportage, wat uiteindelijk de compliance moet verhogen en fraude moet verminderen.

Daarnaast kan het zo zijn dat belastingautoriteiten een verhoging in werklast krijgen. De groei van het aantal facturen kan namelijk ook gevolgen hebben voor belastingautoriteiten die mogelijk meer facturen moeten beoordelen en mogelijk een toegenomen auditfrequentie ervaren. Hoe de nieuwe standaard met betrekking tot controlemaatregelen zal worden, is eveneens de vraag. Nederland heeft namelijk aangegeven dat zij de huidige methodieken via de FIOD willen blijven hanteren, en dat zij het onnodig vinden om een nieuw controlemechanisme te creëren gezien de huidige succesvolle werking.<sup>318</sup>

EU-breed speelt de uitvoerbaarheid ook een grote rol. Landen als Italië welke eerder een vorm van digitale rapportageverplichtingen hebben ingevoerd staan niet te springen op opnieuw structurele wijzigingen. Tevens is vanaf 1 januari 2024 is de derogatieverplichting voor elektronisch factureren en rapporteren vervallen. Als gevolg daarvan hebben België, Duitsland, Frankrijk, Polen en Roemenië plannen aangekondigd om op relatief korte termijn e-invoicing en/of DRR op continue basis in te voeren.<sup>319</sup> Hoewel dit een blijk is van steun voor digitale rapportages, kan dit de harmonisatie en uitvoerbaarheid verslechteren. De EC zal zich rap moeten gaan inzetten om een passend gestandaardiseerd format te creëren. Tegelijkertijd is het essentieel dat effectief wordt bemiddeld met de lidstaten om vooraf duidelijkheid te verschaffen over de potentiële implicaties van deze systematiek, zodat de harmonisatie niet bemoeilijkt wordt en lidstaten hiermee rekening kunnen houden alvorens zij een binnenlandse systematiek ontwikkelen. Dit zal de uitvoerbaarheid ten goede komen.

## **6.5 Flexibiliteit**

De vraag kan gesteld worden hoe flexibel en dynamisch de ViDA is ten aanzien van huidige en toekomstige ontwikkelingen. In dit opzicht strookt het principe van flexibiliteit uiteraard met doel van ViDA om de btw meer in lijn te laten liggen met het huidige tijdperk van globalisering en digitalisering.<sup>320</sup> Het wetsvoorstel beoogt een volledig elektronische facturatie, waarvan tot op heden in praktijk nog geen sprake is. Dit laat zien dat de ViDA niet alleen een inhaalslag maakt, maar ook toekomstgericht handelt. Ook op de overige twee punten, namelijk de OSS en de platformeconomie is de ViDA vooruitstrevend en gaat het in op toekomstige ontwikkelingen. Dit biedt uiteraard een positieve bijdrage aan de flexibiliteit.

---

<sup>318</sup> Brief van de Staatssecretaris van Fiscaliteit en Belastingdienst van 20 maart 2023.

<sup>319</sup> Van Osch, 2024.

<sup>320</sup> COM(2022) 701 final.

Een andere vorm van flexibiliteit ten aanzien van huidige ontwikkelingen heeft betrekking op hoe het wetsvoorstel omgaat met een verschil in reeds geïmplementeerde rapportageverplichtingen en e-invoicing. Wil het wetsvoorstel namelijk flexibel zijn in alle situaties, dan dienen ook deze ontwikkelingen in acht te worden genomen, of in ieder geval moet een makkelijke overgang tot een uniform systeem gewaarborgd blijven. Inmiddels is echter bekend dat verschillende lidstaten (verlengde) derogatie hebben gekregen van de EC om een afwijkend e-invoicing systeem te hanteren voorafgaand aan de definitieve implementatie van de ViDA. Hier zit dan ook de grootste uitdaging ten behoeve van de flexibiliteit in mijn optiek. Het compliceert de overstap tot een uiteindelijk uniform systeem, en het biedt een verslechterde mate van flexibiliteit wanneer gekeken naar de aansluiting van binnenlandse met buitenlandse systemen. Buiten de eerder besproken gevallen hebben nu ook Duitsland en Roemenië eind vorig jaar al derogatie gekregen, en België heeft een verzoek ingediend.<sup>321</sup> Hoe meer lidstaten volgen, hoe lastiger het is om uiteindelijk een EU-breed uniform systeem te realiseren.

## 6.6 Conclusie

Om antwoord te geven op de deelvraag *‘in hoeverre biedt de ViDA een efficiënte en geschikte oplossing voor het tegengaan van de VAT gap, welke het gevolg is van een fraudegevoelig btw-systeem?’* heb ik een analyse langs het OTF gehanteerd. Zodoende kom ik tot de conclusie dat dit wetsvoorstel poogt in te spelen op de kernproblematiek van het huidige btw-systeem, namelijk beperken van btw-fraude, middels het introduceren van een digitaal rapportagesysteem voor intra-EU prestaties, gebaseerd op e-invoicing. Dit biedt kansen voor een verbeterde aanpak van btw-fraude, maar ook uitdagingen wat betreft de uitvoerbaarheid en het voldoen aan de diverse andere beginselen.

In het kader van de toetsing aan de basisbeginselen lijkt ViDA enerzijds een efficiënte en doeltreffende oplossing te bieden ter vermindering van de btw-kloof en het verlagen van de administratieve lasten voor bedrijven. Anderzijds komen er aanzienlijke uitvoerings- en nalevingskosten kijken bij deze implementatie, vooral voor de belastingautoriteiten en de SME's. De ViDA kan op verschillende fronten verbeterd worden, en van een definitieve overeenkomst tussen de EC en lidstaten is vooralsnog ook nog geen sprake. Enkele verbeteringen betreffen het hanteren van een langere rapportagetermijn en specifieke ondersteuningsmechanismen, zoals gratis software of training voor SME's die de lasten kunnen verminderen. Daarnaast dient de EC mijns inziens rap een verdere verduidelijking alsmede strikte begeleiding te geven over praktische zaken, zoals de gewenste standardformats, zodat harmonisatie niet ten koste gaat van

---

<sup>321</sup> Deloitte, 'Two steps forward, one step back: Council of the EU approves on B2B e-invoicing mandate in Romania and Germany, while France postpones implementation'.

de implementaties van digitale rapportagesystemen door lidstaten zelf. Hoewel ik de ViDA effectief inschat, uit ik nog wel een kritische blik op de tijdslijnen, de flexibiliteit en de rechtszekerheid wat suggereert dat er nog aanzienlijke stappen gezet moeten worden om te verzekeren dat de ViDA niet alleen aansluit bij het digitale tijdperk, maar ook haalbaar en praktisch is voor alle betrokken partijen binnen de EU.

## Conclusie

In deze scriptie heb ik de derde pijler omtrent digitale rapportageverplichtingen en e-invoicing van het ViDA-wetsvoorstel grondig onderzocht om de centrale onderzoeksvraag te beantwoorden: *‘in hoeverre is het huidige wetsvoorstel ViDA een reële en geschikte oplossing ter verbetering van het huidige btw-systeem, zodat deze de problematiek omtrent btw-carrouselfraude doet verminderen?’*. De ViDA is geïnitieerd met als doel om de btw-wetgeving beter aan te laten sluiten op het digitale tijdperk en om de btw-kloof vanwege carrouselfraude te verminderen. Het voorstel beoogt door middel van DRR en e-invoicing de nalevingskosten te verlichten en de transparantie te verbeteren. Aanvankelijk had de EC gepland om de ViDA tussen 2024 en 2028 gefaseerd in te voeren, wat belastingplichtigen en autoriteiten de nodige tijd zou geven om zich aan te passen. Echter, op voorstel van het EP lijkt de invoering van ViDA vertraging op te lopen.

De pijler omtrent DRR en e-invoicing van het ViDA-wetsvoorstel is volgens de OTF-principes getoetst. De analyse toont aan dat de totale baten hoger zijn dan de totale lasten, wat de effectiviteit van de pijler onderstreept. Niettemin blijft ruimte bestaan voor verbetering, vooral wat betreft de proportionaliteit en doelmatigheid van het voorstel. Kleinere ondernemingen worden geconfronteerd met relatief hoge nalevingskosten. Er is een noodzaak voor adequaat ondersteuningsbeleid om deze ondernemingen te helpen bij de overgang naar digitale rapportageverplichtingen en e-invoicing. Het legt dus aanzienlijke druk op het MKB, waarbij de strenge tijdslijnen en complexiteit de administratieve lasten potentieel kunnen verergeren in plaats van verlichten. De tweedaagse rapportage- en factureringstermijn heeft veel kritiek ontvangen vanwege de praktische haalbaarheid, wat vooral voor kleinere ondernemers disproportionele kan zijn. De afschaffing van verzamelfacturen en de technische uitdagingen van nieuwe systeemintegraties kunnen ook aanzienlijke lasten vormen voor zowel belastingplichtigen als autoriteiten.

Belangrijke verbeterpunten hebben dus betrekking op het creëren van meer rechtszekerheid. Het voorstel moet de huidige diversiteit in digitale infrastructuur en de capaciteiten van lidstaten en ondernemers in acht nemen. Ook is het van belang dat de EC snel een gestandaardiseerd format ontwikkelt dat de overgang vergemakkelijkt en fragmentatie in de systemen van individuele lidstaten voorkomt. Ondanks de potentiële verbeteringen in de strijd tegen btw-fraude en het aansluiten van btw-wetgeving met het digitale tijdperk, vereist de implementatie van ViDA een zorgvuldige overweging met betrekking tot uniformiteit en harmonisatie. Zeker wanneer de EC steeds meer lidstaten toelaat om alvorens de ViDA daadwerkelijk aanvangt een alternatief systeem te implementeren. Het moet niet alleen aansluiten bij de digitale realiteit, maar ook

haalbaar en rechtvaardig zijn voor alle betrokken partijen binnen de EU. Daarmee lijkt een nieuw hoofdstuk aan te vangen in de strijd tegen carrouselfraude, een hoofdstuk wat uiteraard ook weer gepaard gaat zijn met vele uitdagingen en moeilijkheden, maar wel perspectief biedt ten aanzien van het huidige digitale tijdperk.

# Literatuurlijst

## Literatuur

### **Accorsi, Cortvriend, & Lejeune, 2011**

D. Accorsi, E. Cortvriend, en I. Lejeune, 'Implementing Measures Relating to EU Place-of-Supply Rules: Are Business Issues Solved and Is Certainty Provided?', *International VAT Monitor* 2011/3.

### **Ainsworth & Shact, 2016**

R.T. Ainsworth en A. Shact, *Blockchain (Distributed Ledger Technology) Solves VAT Fraud*, Boston: University School of Law 2016.

### **Ainsworth, Alwohabi & Cheentham**

R. T. Ainsworth, M. Alwohaibi en M. Cheetham, *VAT Coin: The GCC's Cryptocurrency*, Boston: University School of Law 2016.

### **Allen & Bambara, 2018**

P.R. Allen en J.J. Bambara, *Blockchain: A Practical Guide to Developing Business, Law, and Technology*, New York: McGraw-Hill 2018.

### **Amand, 2023**

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

### **Ambtenbrink & Vedder, 2017**

F. Ambtenbrink en H.H.B. Vedder, *Recht van de Europese Unie*, Den Haag: Boom juridisch 2017.

### **Beekers & Smeets, 2023**

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

### **Beelen, 2010**

S.T.M. Beelen, 'Aftrek van BTW als (belaste) omzet ontbreekt', *FM*-134 2010.

### **Bijl, 2023**

J.B.O. Bijl, 'Richtlijn en verordening btw-regels voor het digitale tijdperk', *NtFR* 2023/829.

### **Bird & Gendron, 1998**

R.M. Bird en P. Gendron, 'Dual VATs and Cross-Border Trade: Two Problems, One Solution?', *International Tax and Public Finance* 1998.

### **Blom & Van Doornik, 2021**

L.L.C. Blom en E.M. van Doornik, 'BTW en internationaal goederenverkeer', *FFB*-2021.

### **Bomer, 2012**

A. Bommer, *De doorwerking van algemene rechtsbeginselen in de BTW: als uitgelegd door het Hof van Justitie EU*, Maastricht: Universiteit Maastricht 2012.

### **Bomer & Griffioen, 2022**

A.H. Bommer en M.A. Griffioen, 'De toekomst van de btw is digitaal: Perspectief Europese belastingdiensten (deel 1)', *NLF-W* 2022/3.

**Brok, 1989**

A.T.H Brok, *Omzetbelasting*, Groningen: Wolters-Noordhoff, 1989.

**Bronżewska, 2016**

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

**Boy & Veldhuizen, 2017**

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

**Chin-Oldenziel et al., 2021**

M. Chin-Oldenziel et al., *Cursus Belastingrecht – Europees Belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2021.

**De Jong, 2019**

P.R. de Jong, 'Will code be taxed? Blockchaintechnologie en kunstmatige intelligentie in de fiscaliteit', *WFR* 2019/17.

**Demandt et al., 2020**

K.M.G. Demandt et al., 'BTW-fraude', *FFB-2020*.

**Getmantsev, 2018**

D. Getmantsev, 'Electronic VAT Administration System in Ukraine: Comparative Analysis with the European Union', *International VAT Monitor* 2018.

**Gribnau, 2006**

J.L.M. Gribnau, *Rechtsbeginselen en evaluatie van belastingwetgeving*, Wolters Kluwer: Deventer, 2006.

**Griffioen & Van der Hel-van Dijk 2023.**

M.A. Griffioen & E.C.J.M. van der Hel-van Dijk, 'Digitale real-time rapportage als oplossing voor intracommunautaire btw-fraude?', *WFR* 2023/297.

**Gruson, 2017**

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

**Gruson, 2024.**

J. Gruson, 'Eén jaar ViDA: eindigen we in de Garden of Eden of In-A-Gadda-Da-ViDA?', *BTW-bulletin* 2024/18.

**Heijnen, 2018**

B.G.A. Heijnen, 'Niet-betaling in de btw', *FM-152/2018*.

**Kajus & Terra, 2009**

Kajus & Terra, *A Guide to the European VAT Directives 2009, Volume 1: Introduction to European VAT*, Amsterdam: IBFD 2009.

**Kamminga, 2005.**

J.A. Kamminga, 'De rechtszekerheid van de terugwerkende kracht van BTW-anticonstructiewetgeving - Bespreking van enige aspecten van de terugwerkende kracht van BTW-anticonstructiewetgeving en het Europese rechtszekerheid- en vertrouwensbeginsel', *WFR* 2005/360.

**Keen & Smith, 1996**



M. Keen and S. Smith, 'The Future of Value Added Tax in the European Union', *Economic Policy* 1996/23.

**Kooijmans, 2008**

P.H. Kooijmans, *Internationaal publiekrecht*, Deventer: Kluwer 2008.

**Kortenaar, 2012**

G.G.M. Kortenaar, 'Gebruik uitvoeringsverordening als instrument in de Europese BTW', *WFR* 2012/98.

**Janssen, 2021**

A.D.M. Janssen, 'De praktische aspecten van de nieuwe btw-e-commerceregels per 1 juli 2021', *BTW-bulletin* 2021/50.

**Majdanska & Dziwinski, 2018**

A. Majdanska & K. Dziwinski, 'The Potential of a Standard Audit File – Tax in the European Union: A Chance for Coordinated VAT Administration?', *Bulletin for International Taxation* 2018/10.

**McLure, 2000**

C. McLure, 'Implementing Sub-national VATs on International Trade: The Compensating VAT (CVAT)', *International Tax and Public Finance* 2000.

**Merkx, 2019**

M.M.W.D. Merkkx, 'Blockchain: uitdagingen en kansen voor de btw?', *MBB*-2019/13.

**Merkx et al, 2013**

Merkx et al., 'VAT in the Digital Age Package: Viva la ViDA or Livin' la ViDA Loca?', *EC Tax Review* 2013-3.

**Merkx et al., 2023**

M. Merkkx et al., 'VAT in the Digital Age: verstrekkende stappen voor een vitaal btw-stelsel', *BTW-bulletin* 2023/10.

**Merkx, Janssen & Leenders, 2022**

M.W.D. Merkkx, A.D.M. Janssen en M. Leenders, 'Platforms, een nuttige bron van informatie onder DAC7 en de btw-richtlijn – een voorstel voor meer afstemming en efficiëntie', *MBB*-2022/14-45.

**Oerlemans, 1996**

P.C.J. Oerlemans, 'De arme ondernemer', in: *Het verloren paradijs van de eenvoud (De Moor-bundel)*, Deventer: Kluwer 1996.

**OESO 2001**

OESO (2001), *Taxation and Electronic Commerce Implementing The Ottawa Taxation Framework Conditions*, Paris: OECD Publishing 2001.

**OESO 2017**

OESO (2017), *International VAT/GST Guidelines*, Paris: OECD Publishing 2017.

**OESO 2022**

OESO (2022), *Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration*, Paris: OECD Publishing 2022.

**OESO 2023**

OESO (2023), *Tax Administration Series 2023 deel 2*, Paris: OECD Publishing 2023.

**Petrosino, 2019**

N. Petrosino, 'Are You Ready for the Tax Technology?', *International VAT Monitor* 2019/2.

**Poddar & Hutton, 2001**

S. Poddar en E. Hutton, *Zero-Rating of Inter-State Sales Under a Sub-National VAT: A New Approach*, Toronto: Ernst and Young 2001.

**Ruppe, 1983**

H.G. Ruppe, *General Report, Cahier de droit fiscal international, XXXVII Congres*, Deventer: Kluwer 1983.

**Setyowate et al., 2020**

M.S. Setyowate et al., *Blockchain Technology Application for Value-Added Tax Systems*, West Java: Department of Fiscal Administration Universitas Indonesia 2020.

**Siglé, 2023**

M.A. Siglé, 'De rol van monitoring in het TCF', *WFR* 2023/48.

**Terra, 1989**

B.J.M. Terra, *De plaats van de prestatie*, Deventer: Kluwer 1989.

**Terra, 1998**

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

**Theunissen, 2012**

P.G.A. Theunissen, 'De toekomst van de btw in de EU: een alternatieve benadering', *50 jaar Directe Belastingen* 2012.

**Tromp, 2016.**

F. Tromp, 'Een bezwarende titel maakt nog geen economische activiteit', *WFR* 2016/163

**Van der Wulp, 2021**

M.D.J. van der Wulp, 'Vastgoedtransacties in de Europese btw', *FM*-169/2021.

**Van Doesum, 2009**

A.J. van Doesum, 'Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW', *FM*-133/2009.

**Van Doesum, Van Kesteren & Van Norden, 2016**

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

**Van Dongen, 2007**

A. van Dongen, 'De harmonisatie van de btw', Amersfoort: s.n. 2007.

**Van Hilten, 1992**

M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW*, Deventer: Kluwer 1992.

**Van Hilten & Van Kesteren, 2014**

M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer 2014.

**Van Hilten & Van Kesteren, 2017**

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

**Van Hilten & Van Kesteren, 2020**

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

**Van der Bosch, Diederichsen & Demetrius**

T. Van der Bosch, D. Diederichsen en C. Demetrius, 'Blockchain in Global Finance and Tax', *Derivatives & Financial Instruments 2018*.

**Van Norden, 2016**

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

**Van Osch, 2023.**

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

**Van Osch, 2024.**

B.T.J.G. van Osch, 'ViDA een jaar later: vitaal of verlept?', *BtwBrief 2024/18*.

**Wolf, 2010**

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

**Wolf, 2011**

R.A. Wolf, 'Het btw-groenboek; een nieuw stelsel in 33 vragen?', *WFR 2011/680*.

**Wolf, 2022**

R.A. Wolf, 'BTW-carrouselfraude; wanneer moet je beter weten?', *Tijdschrift voor Compliance 2022*.

**Nederlandse jurisprudentie**

HR, 2 mei 1984, ECLI:NL:HR:1984:AW8625

HR, 11 juli 2008, ECLI:NL:HR:2008:AX6292.

HR, 4 februari 2022, ECLI:NL:HR:2022:124.

Hof Amsterdam, 19 februari 2018, ECLI:NL:GHAMS:2018:544

Rechtbank Overijssel, 6 april 2020, ECLI:NL:RBOVE:2020:1365.

**Europese jurisprudentie**

HvJ EG, 11 February 1971, nr. C-37/70 (*Rewe*)

HvJ EG, 7 februari 1973, C-39/72. (*Commissie vs. Italië*)

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

HvJ EG, 30 september 1982, nr. C-108/81 (*Amylum*).

HvJ EG, 10 april 1984, nr. C-324/82. (*Commissie vs België*)

HvJ EG, 23 januari 1986, nr. C-283/84. (*Trans Tirreno Express Spa*)

HvJ EG, 12 juli 1988, nr. C-138/86 en C-139/86. (*Direct Cosmetics*)

HvJ EG, 14 juli 1988, nr. C-123/87. (*Jeunehomme*)

HvJ EG, 13 maart 1990, C-30/89. (*Commissie/Frankrijk*)

HvJ EG, 13 november 1990, C-106/89. (*Marleasing*)

HvJ EU, 3 maart 1994, C-16/93. (*Tolsma*)

HvJ EU, 29 februari 1996, C-215/94. (*Mohr*)

HvJ EU, 2 mei 1996, nr. C-231/94. (*Faaborg-Gelting Linien*)

HvJ EU, 15 mei 1997, nr. C-250/95. (*Futura Participations*)

HvJ EU, 6 november 1997, nr. C-116/96. (*Reisbüro Binder GmbH*)

HvJ EU, 4 juli 1998, nr. C-168/84. (*Berkholz*)

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

HvJ EU, 11 maart 2004, nr. C-9/02. (*Lasteyrie du Saillant*)

HvJ EU, 5 oktober 2004, C-397/01 t/m C-403/01. (*Pfeiffer et al.*)

HvJ EU, 13 december 2005, nr. C-446/03. (*Marks & Spencer II*)

HvJ EU, 27 april 2006, nrs. C-443/04 en C-444/04. (*Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen*)

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

HvJ EU, 3 oktober 2006, nr. C-475/03. (*Banca Popolare di Cremona*)

HvJ EU, 29 maart 2007, C-111/05. (*NN*)

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

HvJ EU, 10 juli 2008, nr. C-484/06. (*Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV*)

HvJ EU, 18 december 2008, nr. C-488/07 (*Royal Bank of Scotland*)

HvJ EU, 29 oktober 2009, C-174/08. (*NCC Construction Danmark*)

HvJ EU, 28 juli 2011, C-274/10. (*Commissie-Hongarije*)

HvJ EU, 4 oktober 2012, C-550/11. (*PIGI*)

HvJ EU, 25 april 2013, C-86/11. (*Commissie-Verenigd Koninkrijk*)

HvJ EU, 20 juni 2013, C-219/12. (*Fuchs*)

HvJ EU, 2 oktober 2014, C-446/13. (*Fonderie 2A*)

HvJ EU, 18 december 2014, nrs. C-131/13, C-163/13 en C-164/13. (*Italmoda en Turbu*)

HvJ EU, 25 februari 2016, C-22/15. (*Commissie-Nederland*)

HvJ EU, 12 mei 2016, C-520/14. (*Gemeente Borsele*)

HvJ EU, 1 december 2022, C-512/21 (*Aquila Part Prod Com*)

HvJ EU, 11 januari 2024, C-537/22 (*Global Ink Trade*)

## **Kamerstukken**

*Kamerstukken II 2022-2023, 32 136, nr. 1.*

*Kamerstukken II 2022-2023, 32 140, nr. 147.*

*Kamerstukken II 2022–2023, 21 112, nr. 3599.*

Brief van de Staatssecretaris van Fiscaliteit en Belastingdienst van 20 maart 2023.

Brief van de Staatssecretaris van Fiscaliteit en Belastingdienst van 20 april 2023.

Brief van de Staatssecretaris van Fiscaliteit en Belastingdienst van 11 maart 2024.

### **Besluiten, Richtlijnen en Verordeningen**

Besluit van 28 augustus 2017 tot wijziging van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.

Btw-richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006.

Eerste Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967.

Tweede Richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967.

Zesde Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977.

Richtlijn 2013/42/EU van de Raad van 22 juli 2013.

Richtlijn 2013/43/EU van de Raad van 22 juli 2013.

Richtlijn 2014/55/EU van de Raad van 16 april 2014.

Richtlijn 2020/284/EU van de Raad van 18 februari 2020.

Richtlijn 2021/514/EU van de Raad van 22 maart 2021.

Uitvoeringsbesluit 2020/1105/EU van de Raad van 24 juli 2020.

Uitvoeringsbesluit 2019/310/EU van de Raad van 18 februari 2019.

Uitvoeringsverordening 282/2011/EU van de Raad van 15 maart 2011

Verordening 2020/283/EU van de Raad van 18 februari 2020.

### **Voorstellen en rapporten**

#### **COM(62) 217 final**

The ECC Reports on Tax Harmonisation, The report of the fiscal and financial Committee and the reports of the Sub-Groups A, B and C, Amsterdam 31 oktober 1962, IV/COM (62) 217 final.

#### **COM(94) 515 final**

Report from the Commission to the Council and the European Parliament on the Operation of the Transitional Arrangements for Charging VAT in Intra-Community Trade, Luxemburg 23 november 1994, COM (94) 515 final.

#### **COM(96) 328 final.**

Communication from the Commission, A Common System of VAT – A programme for the Single Market, Brussel 22 juli 1996, COM(96) 328 final.

#### **COM(2008) 109 final.**

Communication from the Commission to the council and the European Parliament on measures to change the VAT system to fight fraud, Brussel 22 februari 2008, COM(2008) 109 final.

**COM(2010) 2020 final.**

Communication from the Commission, Europe 2020: A strategy for smart, sustainable and inclusive growth, Brussel 3 maart 2010, COM(2010) 2020 final.

**COM(2010) 608 final.**

Communication from the Commission, Towards a Single Market Act For a highly competitive social market economy 50 proposals for improving our work, business and exchanges with one another, Brussel 27 oktober 2010, COM(2010) 608 final.

**COM(2010) 695 final**

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

**COM(2016) 148 final.**

Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Societal Committee on an action plan on VAT Towards a single EU VAT area - Time to decide, Brussel 7 april 2016, COM(2016) 148 final.

**COM(2016) 811 final.**

Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the temporary application of a generalised reverse charge mechanism in relation to supplies of goods and services above a certain threshold, Brussel 21 december 2016, COM(2016) 811 final.

**COM(2018) 666 final.**

Communication from the Commission, Objection of the Commission to a request by a member-state to be allowed to (continue to) derogate from an article of the VAT Directive, Brussel 8 november 2018, COM(2018) 666 final.

**COM(2019) 10 final.**

Proposal for a Council Implementing Decision authorising Poland to introduce a special measure derogating from Article 226 of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, Brussel 23 januari 2019, COM(2019) 10 final.

**COM(2022) 701 final.**

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

**COM(2022) 703 final**

Committee on Economic and Monetary Affairs (ECON) Amending Regulation (EU) No 904/2010 as regards the VAT administrative arrangements needed for the digital age, Brussel 8 december 2022, COM(2022) 703 final.

**COM (2022) 0701**

Wetgevingsresolutie van het Europees Parlement van 22 november 2023 over het voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de btw-regels voor het digitale tijdperk, COM (2022)0701.

**SWD(2018) 7 en 8 final.**

Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat de btw-tarieven betreft, Brussel SWD(2018) 7 final en SWD(2018) 8 final.

**SWD(2022) 393 final.**

Commission Staff Working Document: Impact Assessment Report, Brussel 8 december 2022, SWD(2022) 393 final.

**SWD(2022) 394 final.**

Commission Staff Working Document: Executive Summary of the Impact Assessment Report, Brussel 8 december 2022, SWD(2022) 394 final.

**Verdragen en Overige rapporten**

ABC-rapport, januari 1962.

Rapport van de commissie ter bestudering van de BTW-heffing ten aanzien van grensoverschrijdende goederenbewegingen binnen de EU, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no. 202.

Verdrag tot Oprichting van de Europese Economische Gemeenschap, Rome 25 maart 1957.

**Overige bronnen**

A. Bal, 'Tax Management Through Blockchain - Will This Ever Be Possible?', 9 februari 2023.

Geraadpleegd via: <https://www.forbes.com/sites/aleksandrabal/2023/02/09/tax-management-through-blockchain-will-this-ever-be-possible/?sh=49c7cdf079ed>

Agencia Tributaria, 'The Immediate Supply of Information System (S.I.I.)', 2 december 2016.

Geraadpleegd via:

[https://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos Comunes/La Agencia Tributaria/Modelos y formularios/Suministro inmediato informacion/folleto informativo SII en\\_gb.pdf](https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos Comunes/La Agencia Tributaria/Modelos y formularios/Suministro inmediato informacion/folleto informativo SII en_gb.pdf)

Deloitte, 'Real-time reporting – how soon is now?', 24 november 2017. Geraadpleegd via:

<https://www.deloitte.com/ie/en/services/tax/analysis/real-time-reporting.html>

Deloitte, 'EU Project on Baseline Measurement and Reduction of Administrative Costs, Report on the Tax Law (VAT) Priority Area', 2009. Geraadpleegd via:

[http://ec.europa.eu/dgs/secretariat\\_general/admin\\_burden/docs/enterprise/files/abst09\\_taxlaw\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/dgs/secretariat_general/admin_burden/docs/enterprise/files/abst09_taxlaw_en.pdf)

Deloitte, 'Two steps forward, one step back: Council of the EU approves on B2B e-invoicing mandate in Romania and Germany, while France postpones implementation', 3 augustus 2023. Geraadpleegd via:

<https://www2.deloitte.com/nl/nl/pages/tax-news/articles/council-eu-approves-b2b-e-invoicing-mandate-romania-germany.html>

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

Ecommerce Europe, 'Ecommerce Europe's feedback on the VAT in the Digital Age proposal', 3 april 2023.

Geraadpleegd via: <https://ecommerce-europe.eu/wp-content/uploads/2023/04/ECOM-PP-on-VAT-in-the-Digital-Age-03042023.pdf>

Europese Commissie, 'Summary Report Public consultation on the VAT in the Digital Age initiative', 17 juni 2022. Geraadpleegd via: [https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13186-VAT-in-the-digital-age/public-consultation\\_en](https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13186-VAT-in-the-digital-age/public-consultation_en)

Europese Commissie, 'VAT in the Digital Age - Volume 2: VAT Treatment of the Platform Economy', 21 juli 2022. Geraadpleegd via: <https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/a00e04a0-f236-494a-9d1f->

[b877ab57fcda\\_en?filename=VAT%20in%20the%20Digital%20Age\\_Final%20Report%20Volume%202.pdf](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/qanda_22_7519)

Europese Commissie, 'Question and Answers VAT-gap 2022 report', 8 december 2022. Geraadpleegd via: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/qanda\\_22\\_7519](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/qanda_22_7519)

Europese Commissie, 'Taxation: Embracing the digital transition to help fight VAT fraud and support EU businesses', 8 december 2022'. Geraadpleegd via: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip\\_22\\_7514](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_22_7514)

Europese Commissie, 'VAT gap in the EU – Report 2022', 8 december 2022. Geraadpleegd via: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/030df522-7452-11ed-9887-01aa75ed71a1>

Europese Commissie, 'VAT gap in the EU – Report 2023', 24 oktober 2023. Geraadpleegd via: [https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-gap\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-gap_en)

Europese Commissie, 'eInvoicing in Germany', 20 maart 2024. <https://ec.europa.eu/digital-building-blocks/sites/display/DIGITAL/eInvoicing+in+Germany>

Europees Parlement, 'Options for a definitive VAT system', september 1995. Geraadpleegd via: [https://www.europarl.europa.eu/workingpapers/econ/pdf/e5en\\_en.pdf](https://www.europarl.europa.eu/workingpapers/econ/pdf/e5en_en.pdf)

Europees Parlement, 'Lisbon European Council 23 and 24 March 2000: Presidency Conclusions', 23 maart 2000. Geraadpleegd via: [https://www.europarl.europa.eu/summits/lis1\\_en.htm](https://www.europarl.europa.eu/summits/lis1_en.htm)

EP, 'Briefing note for the meeting of the EMPL Committee 5 October 2009 regarding the exchange of views on the Lisbon Strategy and the EU cooperation in the field of social inclusion', 5 oktober 2009. Geraadpleegd via: [https://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009\\_2014/documents/empl/dv/lisbonstrategybn\\_/lisbonsstrategybn\\_en.pdf](https://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/empl/dv/lisbonstrategybn_/lisbonsstrategybn_en.pdf)

Europees Parlement, 'Tax Challenges in the Digital Economy, 30 juni 2016'. Geraadpleegd via: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL\\_STU\(2016\)579002\\_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU(2016)579002_EN.pdf)

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

PricewaterhouseCoopers, 'Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries', 20 september 2010. Geraadpleegd via: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/e0d6a4f7-9ada-11e6-868c-01aa75ed71a1>

PriceWaterhouseCoopers, 'Blockchain for tax compliance', 19 april 2019. Geraadpleegd via: <https://www.pwc.nl/nl/tax/assets/documents/pwc-blockchain-for-tax-compliance.pdf>

Reckon, 'Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States', 21 september 2009. Geraadpleegd via: [https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/reckon\\_report\\_sep2009.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/reckon_report_sep2009.pdf)

Rijksoverheid, 'Verslag Eurogroep en Ecofinraad van 15 en 16 juni 2023 en toezegging Commissiedebat Eurogroep/Ecofinraad 13 juni jl.', 30 juni 2023. Geraadpleegd via:



<https://www.rijksoverheid.nl/documenten/publicaties/2023/06/30/verslag-eurogroep-en-ecofinraad-15-en-16-juni-2023>

S. Nakamoto, 'Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System', 31 oktober 2008. Geraadpleegd via: [www.bitcoin.org](http://www.bitcoin.org)

Tungsten Automation, 'What Is the 'VAT in the Digital Age' (ViDA) Proposal and How Will It Impact Buyers?', 1 augustus 2023. Geraadpleegd via: <https://www.tungstenautomation.com/learn/blog/what-is-the-vida-proposal>

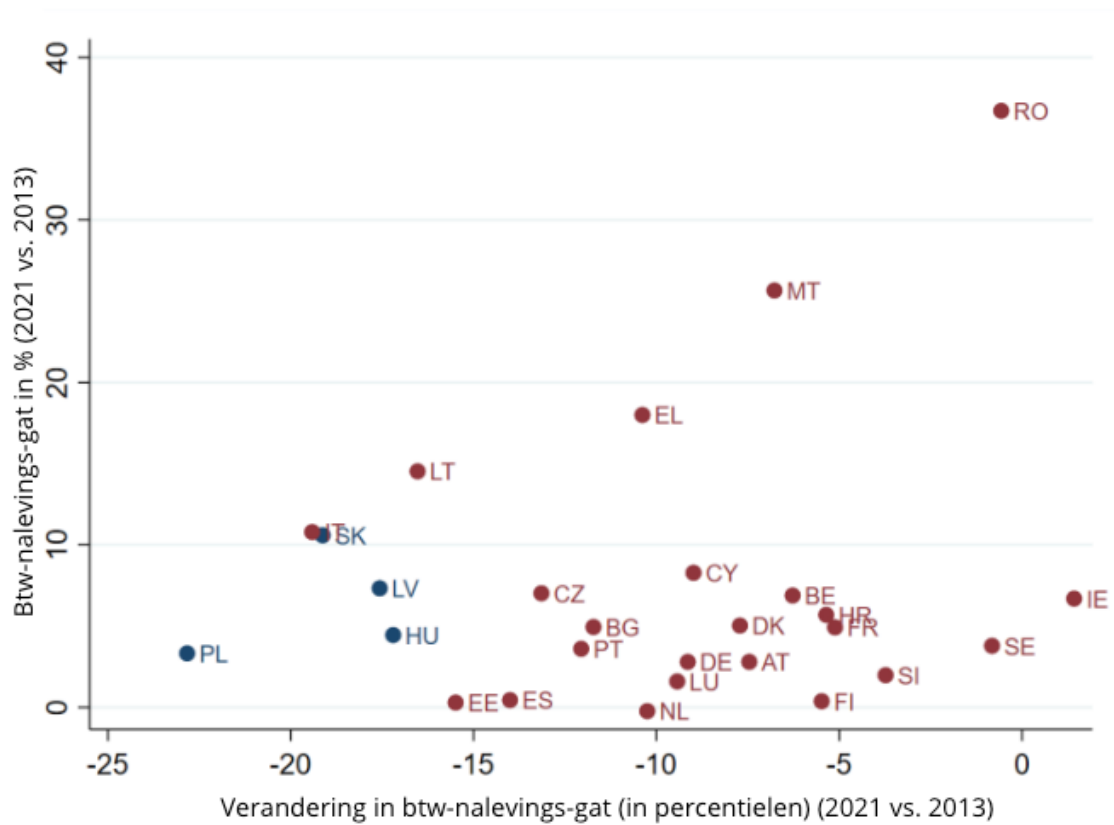
VAT Expert Group, 'Opinion of the VAT Expert Group on the Action Plan on VAT – Creating a Definitive Regime', 20 mei 2016. Geraadpleegd via: [https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-10/veg\\_opinion\\_action\\_plan\\_vat.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-10/veg_opinion_action_plan_vat.pdf)

## A. Appendix

MS	2020				2021				VAT gap change (pp)
	VTTL (EUR mln)	Revenues (EUR mln)	VAT gap (EUR mln)	VAT gap (%)	VTTL (EUR mln)	Revenues (EUR mln)	VAT gap (EUR mln)	VAT gap (%)	
BE	33 898	29 282	4 616	13.6%	36 834	34 304	2 530	6.9%	-6.7
BG	6 076	5 635	442	7.3%	7 018	6 671	347	4.9%	-2.3
CZ	18 236	16 022	2 214	12.1%	19 440	18 078	1 362	7.0%	-5.1
DK	32 475	31 073	1 402	4.3%	35 398	33 618	1 780	5.0%	0.7
DE	234 602	221 562	13 040	5.6%	266 845	259 385	7 460	2.8%	-2.8
EE	2 599	2 469	129	5.0%	2 887	2 847	40	1.4%	-3.6
IE	15 770	13 765	2 004	12.7%	16 708	15 592	1 116	6.7%	-6.0
EL	16 351	12 925	3 426	21.0%	18 173	14 942	3 231	17.8%	-3.2
ES	73 447	69 435	4 012	5.5%	82 912	82 250	662	0.8%	-4.7
FR	176 449	161 537	14 912	8.5%	194 283	184 731	9 552	4.9%	-3.5
HR	6 710	6 322	388	5.8%	8 108	7 647	461	5.7%	-0.1
IT	126 968	99 669	27 299	21.5%	135 580	120 980	14 600	10.8%	-10.7
CY	2 164	1 786	378	17.5%	2 378	2 182	197	8.3%	-9.2
LV	2 790	2 541	250	9.0%	3 079	2 854	225	7.3%	-1.6
LT	4 929	4 009	920	18.7%	5 482	4 688	795	14.5%	-4.2
LU	3 941	3 741	200	5.1%	4 414	4 344	70	1.6%	-3.5
HU	14 460	13 429	1 031	7.1%	15 938	15 230	709	4.4%	-2.7
MT	1 171	849	322	27.5%	1 346	1 001	345	25.7%	-1.8
NL	61 407	58 971	2 436	4.0%	65 254	65 400	- 146	-0.2%	-4.2
AT	30 133	28 136	1 997	6.6%	31 551	30 668	883	2.8%	-3.8
PL	47 085	41 856	5 229	11.1%	51 010	49 317	1 694	3.3%	-7.8
PT	18 071	16 804	1 267	7.0%	19 821	19 108	713	3.6%	-3.4
RO	21 304	13 368	7 936	37.3%	24 507	15 511	8 996	36.7%	-0.5
SI	3 754	3 553	201	5.4%	4 386	4 299	87	2.0%	-3.4
SK	7 925	6 820	1 104	13.9%	8 236	7 366	871	10.6%	-3.4
FI	22 527	22 005	522	2.3%	23 641	23 551	90	0.4%	-1.9
SE	45 625	43 981	1 644	3.6%	51 151	49 215	1 935	3.8%	0.2
<b>Total (EU-27)</b>	<b>1 030 868</b>	<b>931 545</b>	<b>99 323</b>	<b>9.6%</b>	<b>1 136 381</b>	<b>1 075 778</b>	<b>60 603</b>	<b>5.3%</b>	<b>-4.3</b>
<b>Median (EU-27)</b>				<b>7.3%</b>				<b>4.9%</b>	

Figuur 12. Btw-nalevings-gat als percentage van de VTTL in de EU-27 lidstaten over 2020 en 2021.<sup>322</sup>

<sup>322</sup> Ontleend aan: EC, 'VAT Gap in the EU – 2023 Report'.



Figuur 13. Het niveau van de btw-nalevings-gat in 2021 ten opzichte van de verandering tussen 2013 en 2021.<sup>323</sup>

<sup>323</sup> Ontleend aan: EC, 'VAT Gap in the EU – 2023 Report'.