

De weigering van het nultarief bij vermeende fraude in het buitenland: een inbreuk op het btw-systeem

Mr. R. Jeronimus en mr. R. Vos, datum 16-04-2020

Datum

16-04-2020

Auteur

Mr. R. Jeronimus en mr. R. Vos^[1]

Auteursprofiel

[R. Jeronimus](#)

[R. Vos](#)

Folio weergave

[Download gedrukte versie \(PDF\)](#)

JCDI

JCDI:ADS196217:1

Vakgebied(en)

Belastingrecht algemeen (V)

De systematiek van de btw brengt met zich mee dat goederen (en diensten) zich bevrijd van btw door de bedrijfskolom dienen te bewegen. De btw beoogt de heffing, als verbruiksbelasting, te laten plaatsvinden in het land waar de goederen en diensten worden verbruikt.

Wegens het niet-cumulatieve karakter van de btw, waarbij de heffing aan het verbruik wordt gekoppeld, worden ondernemers verplicht om btw op aangifte te voldoen. Tegelijkertijd bestaat (indien sprake is van belaste activiteiten) de mogelijkheid om de aan hen in rekening gebrachte btw in aftrek te brengen als voorbelasting. Dit principe geldt ook bij leveringen van goederen over de grens. Binnen de Unie wordt deze systematiek gewaarborgd door ondernemers de goederen vrij van btw, met toepassing van het nultarief, intracommunautair te leveren met behoud van het aftrekrecht (ook wel vrijstelling genoemd). Ten aanzien van de toepassing van het nultarief en het uitgangspunt van de btw staat met name het heffen van btw in het land van verbruik onder druk.

De Nederlandse Belastingdienst richt zich momenteel (al dan niet terecht) op de kwetsbaarheid van het hiervoor beschreven systeem in relatie tot btw-fraude in het buitenland. In die gevallen wordt de btw niet voldaan in de lidstaat van verbruik terwijl datzelfde goed Nederland met toepassing van het nultarief en daarmee bevrijd van btw heeft verlaten. De fraude in het buitenland vormt voor Nederland een nieuwe en tevens lucratieve inkomstenbron omdat btw wordt nageheven en in de Nederlandse schatkist belandt, terwijl deze btw conform de btw-systematiek daar nooit had kunnen belanden. Volgens ons is inmiddels een trend zichtbaar waarbij de Belastingdienst specifieke controles aankondigt met als doel het nultarief bij Nederlandse belastingplichtigen te controleren. Achtergrond van deze controle is dat via de Europese informatie-uitwisseling kenbaar is gemaakt dat de Nederlandse leverancier aan een buitenlandse *missing trader* heeft geleverd en mogelijkwerwijs het nultarief kan worden geweigerd.

Door de Nederlandse opgezette werkwijze ontstaat een inbreuk op het btw-systeem en profiteert de Nederlandse Belastingdienst ten onrechte van vermeende btw-fraude in het buitenland.

Voorwaarden toepassing nultarief

In art. 14 Btw-richtlijn wordt een (intracommunautaire) levering van een goed aanwezig geacht indien sprake is van de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. Art. 14 Btw-richtlijn is overeenkomstig geïmplementeerd in art. 3 Wet OB 1968. Vervolgens bepaalt art. 5 Wet OB 1968 de plaats van levering (oorsprongslidbeginsel) en dient de btw te worden voldaan indien sprake is van een intracommunautaire verwerving conform het bestemmingslandbeginsel (in Nederland ex art. 17a Wet OB 1968).

Ingevolge art. 9 lid 2 aanhef en letter b Wet OB 1968 in verbinding met post a.6 van de bij deze wet behorende tabel II, bedraagt de belasting nihil voor leveringen van goederen die worden vervoerd naar een andere lidstaat, wanneer deze goederen aldaar zijn onderworpen aan heffing van belasting ter zake van een intracommunautaire verwerving van die goederen.

Tot 1 januari 2020 was het nultarief van toepassing op leveringen van goederen die door of voor rekening van de verkoper

of afnemer werden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten hun respectieve grondgebied, maar binnen de Europese Unie, en deze leveringen werden verricht voor een andere belastingplichtige (...) die als zodanig handelt in een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek van de verzending of vervoer van de goederen (art. 138 lid 1 Btw-richtlijn).

Voor toepassing van het nultarief heeft het HvJ in onder andere Mecsek-Gabona en Euro Tyre Portugal in zijn voorwaarden expliciet aangegeven dat de materiële voorwaarden voor de toepassing van het nultarief doorslaggevend zijn. Voor de vraag of het bewijs voor de toepassing van het nultarief is geleverd, moet mede worden gekeken naar de voorwaarden die lidstaten naar nationaal recht hebben gesteld (HvJ Euro Tyre Holding, ECLI:EU:C:2010:786). In Nederland gold tot 1 januari 2020 dat het nultarief slechts kan worden toegepast indien de toepasselijkheid uit boeken en bescheiden blijkt en dat de ondernemer – als extra formeel vereiste – beschikt over het btw-identificatienummer van de afnemer (art. 12 lid 2 onderdeel a onder 2 Uitv.besl.).

Ondanks dat vorenstaande inhoudt dat tot 1 januari 2020 sprake was van een extra formeel vereiste, betekent dit volgens het HvJ niet dat niet-naleving van het formele vereiste meebrengt dat het nultarief mag worden geweigerd als de materiële voorwaarden wél zijn vervuld (onder andere HvJ Enteco Baltic). Volgens het HvJ mag deze bevoegdheid om extra maatregelen te nemen ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van belastingfraude niet verder gaan dan noodzakelijk is om deze doelstellingen te bereiken. De weigering van het nultarief wegens een enkel formeel gebrek doet volgens het HvJ dan ook afbreuk aan de neutraliteit van de btw indien geen sprake is van fraude. In onder andere HvJ Plöckl heeft het HvJ expliciet bevestigd dat de Btw-richtlijn zich er dan ook tegen verzet dat een lidstaat het nultarief weigert (corrigeert) wanneer een belastingplichtige zich onvoldoende heeft ingespannen om een (nationaal) formeel vereiste na te leven en het goed naar een andere lidstaat is overgebracht en de andere voorwaarden voor toepassing voor toepassing voor het nultarief zijn vervuld.

Het nultarief kan volgens het hof slechts in twee gevallen worden geweigerd indien de materiële voorwaarden wel zijn vervuld, namelijk:

- 1 Indien een belastingplichtige opzettelijk aan belastingfraude heeft deelgenomen en zo de goede werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel in gevaar heeft gebracht (HvJ R., zaak C-285/09 en HvJ VSTR, zaak C-587/10).
- 2 Indien de niet-nakoming van een formeel vereiste tot het verlies van het recht op vrijstelling van btw leidt enkel wanneer deze schending het leveren van het zekere bewijs dat aan de materiële voorwaarden is voldaan, zou hebben verhinderd (HvJ Collée, zaak C-146/05 en HvJ VSTR, zaak C-587/10).

Extra 'materiële' voorwaarden toepassing nultarief (1 januari 2020)

Via De wet implementatie Richtlijn harmonisatie en vereenvoudiging handelsverkeer tussen lidstaten (Richtlijn (EU) 2018/1910) zijn vier quick fixes in de Nederlandse wet geïmplementeerd. Voor de toepassing van het nultarief zijn twee extra voorwaarden opgenomen in art. 12 lid 2 onderdeel a onder 2 Uitv.besl. Deze extra voorwaarden zijn als 'materiële' voorwaarden gepresenteerd zodat de ondernemer, om het nultarief toe te kunnen passen, altijd aan deze voorwaarden moet voldoen (zie ook HvJ Collée, zaak C-146/05).

Voor het toepassen van het nultarief geldt per 1 januari 2020 dat de leverancier (dus) over het btw-identificatienummer van degene die de goederen afneemt moet beschikken, alsook dat de specifieke levering onderdeel moet uitmaken van de lijst als bedoeld in art. 37a Wet OB 1968 (de periodieke Opgaaf intracommunautaire prestaties).

Zoals gezegd heeft de Europese wetgever deze voorwaarden als 'materieel' gepresenteerd en in de Btw-richtlijn gecodificeerd, echter, het is nog afwachten of het HvJ in lijn met deze doelstelling zal beslissen. Het HvJ heeft reeds beslist dat het vereiste om over een btw-identificatienummer van de afnemer te beschikken als 'formeel vereiste' moet worden gezien. In het verlengde daarvan kan worden aangenomen dat de periodieke Opgaaf intracommunautaire prestaties als 'formeel vereiste' geldt. Wat ons betreft is de jurisprudentie van het HvJ over de voorwaarden voor toepassing van het nultarief onverminderd van toepassing en mag het nultarief alleen worden geweigerd indien niet wordt voldaan aan de materiële vereisten zoals beschreven in de periode tot 1 januari 2020.

Over het btw-identificatienummer als 'materiële voorwaarde' heeft A-G Ettema reeds een eerste kanttekening geplaatst in haar op 6 februari 2020 gepubliceerde conclusie (ECLI:NL:PHR:2019:1384). Volgens A-G Ettema behelst het vereiste van 'het btw-identificatienummer' dat de afnemer geïdentificeerd moet kunnen worden en dat deze voorwaarde pre 1 januari 2020 uitgelegd dient te worden. Volgens A-G Ettema gaat het vereiste dus niet om het btw-identificatienummer van de afnemer zoals toegekend door de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van de intracommunautaire geleverde goederen, maar dat de afnemer als zodanig geïdentificeerd kan worden. A-G Ettema merkt daarbij op dat uit de per 1 januari 2020 gewijzigde tekst van art. 12 lid 2 onderdeel a onder 2 Uitv.besl. en art. 138 lid 1 Btw-richtlijn nog duidelijker (in vergelijking met de oude tekst) blijkt dat kan worden volstaan met een btw-identificatienummer van de afnemer zoals is toegekend door de andere lidstaat – met name in het licht van het bestaan van de zogenoemde nummerverving. Het btw-identificatienummer van de afnemer in de lidstaat van aankomst is daarmee geen vereiste. Als wij deze nieuwe voorwaarden beschouwen, zijn wij bang dat de voorwaarden zoals genoemd in art. 12 lid 2 Uitv.besl. met name bonafide ondernemers zullen treffen en dat deze voorwaarden geen toevoeging zijn om belastingfraude mee te kunnen bestrijden. Het nultarief zal in de toekomst eerder worden geweigerd omdat ondernemers in de ogen van de

Belastingdienst niet voldoen aan deze nieuwe administratieve 'materiële' voorwaarden – nog los van de vraag of elders in Europa sprake is van mogelijke btw-fraude.

Volgens ons biedt de Europese jurisprudentie meer dan voldoende handvatten om het nultarief wegens deelname aan btw-fraude te weigeren en zijn de nieuwe voorwaarden een inbreuk op het btw-systeem. Met name omdat de weigering van het nultarief wegens fraude pas aan de orde kan zijn indien niet aan de materiële voorwaarden is voldaan.

Fraude en weigering van het nultarief

Art. 131 Btw-richtlijn geeft lidstaten ruimte voor de toepassing van het nultarief nadere voorwaarden te stellen om een juiste en eenvoudige toepassing te verzekeren en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen. Echter, deze maatregelen mogen niet verder gaan dan nodig om misbruik of fraude te bestrijden. Tot 1 januari 2020 gold dan ook dat indien aan de materiële voorwaarden voor toepassing van het nultarief is voldaan, het niet-voldoen aan een formele voorwaarde (ontbreken btw-identificatienummer) niet aan de toepassing van het nultarief kan afdoen (HvJ VSTR).

Ook vanaf 1 januari 2020 geldt dat indien aan de materiële voorwaarden wordt voldaan (waaronder het btw-identificatienummer en/of Opgaaf ICP), het nultarief alleen kan worden geweigerd in het geval de inspecteur in staat is om in dergelijke zaken, aan de hand van objectief vast te stellen gegevens, te bewijzen dat de ondernemer wist of had moeten weten dat de als grondslag voor de toepassing van het nultarief aangevoerde handeling deel uitmaakte van fraude door de afnemer of een andere marktdeelnemer die in een later stadium van de handelsketen actief is en als zodanig opzettelijk aan belastingfraude heeft deelgenomen (zie ook HvJ Mahagében en Dávid, punten 49, 50 en 52).

Het blijft echter onduidelijk wat het HvJ met 'deelnemen aan belastingfraude' of 'btw-fraude in de keten' bedoelt. Als naar HvJ Halifax, zaak C-255/02 r.o. 49 wordt gekeken is btw-fraude omschreven als (wetenschap van) het indienen van een valse aangifte of door het opstellen van onregelmatige facturen met het uitsluitende doel een belastingvoordeel te verkrijgen. Het is dan ook maar een (theoretische) vraag of de toepassing van het nultarief als 'belastingvoordeel' moet worden gezien dan wel als een integraal onderdeel van het btw-systeem. Het HvJ ziet de toepassing van het nultarief als een belastingvoordeel dat mag worden geweigerd indien dat recht frauduleus wordt ingeroepen (HvJ Kittel). Wat onder 'frauduleus wordt ingeroepen' wordt verstaan zegt het HvJ in Kittel niet. Een reden waarom het nultarief als belastingvoordeel wordt gezien is niet nader verklaard en zal op dit moment moeten worden aangenomen.

Ook in HvJ Italmoda geeft het HvJ geen uitleg over de kwalificatie van btw-fraude of van belastingvoordelen in de zin van HvJ Halifax en/of HvJ Kittel. In deze uitspraak wordt een andere afslag genomen. In HvJ Italmoda wordt geen koppeling gemaakt tussen de wetenschap van de leverancier met de frauduleuze handeling(en) van de afnemer, zoals het opstellen van valse facturen of het indienen van onjuiste aangifte en belastingvoordelen, maar staat de vraag centraal of de leverancier wist of had moeten weten dat de afnemer in het andere land fraude zou plegen.

Wij menen dan ook dat de balans tussen rechtsbescherming, rechtszekerheid en fraudeopsporing hersteld zou moeten worden. Een eerste stap zou moeten zijn om ondernemers rechtszekerheid te bieden voor de toepassing van het nultarief. Het komt de rechtszekerheid namelijk niet ten goede indien de inspecteur via een 'te goeder trouw-toets' op basis van HvJ Italmoda de intracommunautaire leveringen tot en met vijf jaar terug (naheffingsaanslag) nogmaals onder de loep kan nemen.

Met name de rechtsregel dat belastingplichtigen in fraudegevallen beschermd moeten worden – conform het rechtszekerheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel – indien de belastingplichtige *niet* van die fraude op de hoogte was, noch behoefde te zijn (omdat hij alles eraan had gedaan om niet bij fraude betrokken te raken), wordt momenteel ten nadele van de belastingplichtigen omgedraaid. De inspecteur lijkt in deze tijd een boekenonderzoek te starten met als doel leveringen tot en met vijf jaar terug te onderzoeken aan de hand van informatie vanuit andere lidstaten over aldaar (niet) bestaande missing traders.

Het boekenonderzoek wordt dientengevolge gestart met het uitgangspunt dat desbetreffende ondernemer niet alles heeft gedaan om niet bij de fraude in het buitenland betrokken te raken – hij is namelijk betrokken geraakt(!). Om het nultarief met toepassing van HvJ Italmoda te kunnen weigeren, zien wij dat de Belastingdienst voornamelijk het volgende stappenplan hanteert:

- 1 Is er sprake van mogelijke btw-fraude c.q. een missing trader in het buitenland? (ja)
- 2 Heeft de Nederlandse leverancier aan deze potentiële missing trader geleverd? (ja)
- 3 Zijn er gebreken te vinden in de zin van art. 12 Uitv.besl. en art. 52 AWR c.q. kan de stelling worden ingenomen dat sprake is van onzorgvuldig handelen van de ondernemer? (ja)
- 4 Kan de betrokkenheid bij de fraude in het buitenland daarmee niet worden uitgesloten c.q. is daarom sprake van wist of had moeten weten? (ja)
- 5 Bestaat in dat geval de verplichting om het nultarief ten aanzien van deze leveringen te weigeren aan de hand van HvJ Italmoda? (ja)

-> Naheffingsaanslag omzetbelasting met vergrijpboete (of strafrechtelijke vervolging)

Zelfs indien fraude in het buitenland heeft plaatsgevonden, geldt nog steeds het uitgangspunt dat het beginsel van fiscale

neutraliteit eist dat het nultarief mag worden toegepast wanneer de materiële voorwaarden zijn vervuld en de leverancier niets van de fraude wist (of had moeten weten). De Belastingdienst lijkt deze strikte uitgangspunten van het HvJ steeds meer los te laten en de bewijslast – het niet hoeven weten van de fraude – wordt ten onrechte bij ondernemers neergelegd. Het nultarief mag immers alleen worden geweigerd indien de inspecteur, aan de hand van objectieve gegevens, kan bewijzen dat de ondernemer wist of had moeten weten dat opzettelijk aan belastingfraude is deelgenomen (zie ook HvJ Mahagében en Dávid, punten 49, 50 en 52).

Stelselmatig weigeren nultarief: een onterechte inbreuk op het btw-systeem

Op 24 november 2016 stond in de rede van prof. dr. M.E. van Hilten de vraag al centraal of het btw-systeem houdbaar was of onder druk van rechtsmisbruik en fraude zou bezwijken omdat de door het HvJ mogelijk gemaakte aanpak van fraude en misbruik het btw-systeem doet kraken in zijn voegen.

Sinds 2016 is er geen andere aanpak van fraude of misbruik gekomen, maar is sinds de uitspraak van HvJ Italmoda (2015) juist geïntensiveerd. Hierdoor is het btw-systeem verder onder druk komen te staan. Ondanks dat lidstaten maatregelen moeten nemen om fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen, lijken de huidige ontwikkelingen en voorwaarden steeds een stap verder te gaan. Het is de vraag of de grens inmiddels is bereikt en of er moet worden gesteld dat men thans verder gaat dan nodig om misbruik of fraude te bestrijden als bedoeld in onder andere HvJ Teleos, zaak C-409/04.

In het huidige tijdperk stapelen de antifraudemaatregelen zich verder op en worden boekenonderzoeken gestart omdat vanuit het buitenland signalen komen dat mogelijk sprake is van btw-fraude. Hoe kan dan nog worden gewaarborgd dat geen sprake is van een tunnelvisie? De Nederlandse Belastingdienst lijkt ten onrechte in te zetten op het innen van btw van bonafide ondernemers ten aanzien van vermeende btw-fraude in het buitenland. En juist hier begint het steeds meer te wringen.

Deze werkwijze zorgt ervoor dat het systeem van de neutraliteit geweld wordt aangedaan door de toepassing van het nultarief (en van aftrek c.q. teruggaaf) te weigeren bij intracommunautaire handelstransacties. In de meeste gevallen gaat het namelijk om zuivere intracommunautaire leveringen die voldoen aan de materiële voorwaarden van de levering. Door het opwerpen van extra barrières (materiële en/of formele voorwaarden) om het nultarief toe te kunnen passen, vindt btw-heffing plaats bij Nederlandse ondernemers waar, gelet op de systematiek van de btw, geen btw behoort te drukken. Eveneens heeft de Nederlandse Belastingdienst er baat bij de materiële voorwaarden bij Nederlandse ondernemers streng te controleren of ondernemers eerder te kwalificeren als deelnemer aan belastingfraude in het buitenland.

De ingeslagen route van de Europese Unie alsook van de Nederlandse Belastingdienst, zoals eerder al door prof. dr. M.E. van Hilten is gesignaleerd, lijkt ons op dit moment strijdig met het karakter van de btw en de rechtszekerheid van het btw-stelsel.

Het is te hopen dat het HvJ de rechtszekerheid niet uit het oog verliest, de nieuwe voorwaarden als formele vereisten kwalificeert en streng toeziet op de bewijslast voor belastingautoriteiten ten aanzien van wist of had moeten weten. Anders voorspellen wij een verdere inbreuk op de neutraliteit ten koste van Nederlandse ondernemers die intracommunautair leveren. Is dat wellicht het einde van het btw-systeem?

Voetnoten

[1]

Mr. R. Jeronimus en mr. R. Vos zijn werkzaam als advocaat bij Hertoghs advocaten in Rotterdam.