



## UvA-DARE (Digital Academic Repository)

### Gaat het btw-systeem het houden, onder druk van rechtsmisbruik en fraude?

van Hilten, M.E.

**Publication date**

2016

**Document Version**

Final published version

**License**

Unspecified

[Link to publication](#)

**Citation for published version (APA):**

van Hilten, M. E. (2016). *Gaat het btw-systeem het houden, onder druk van rechtsmisbruik en fraude?* (Oratiereeks; No. 570). Universiteit van Amsterdam.

**General rights**

It is not permitted to download or to forward/distribute the text or part of it without the consent of the author(s) and/or copyright holder(s), other than for strictly personal, individual use, unless the work is under an open content license (like Creative Commons).

**Disclaimer/Complaints regulations**

If you believe that digital publication of certain material infringes any of your rights or (privacy) interests, please let the Library know, stating your reasons. In case of a legitimate complaint, the Library will make the material inaccessible and/or remove it from the website. Please Ask the Library: <https://uba.uva.nl/en/contact>, or a letter to: Library of the University of Amsterdam, Secretariat, Singel 425, 1012 WP Amsterdam, The Netherlands. You will be contacted as soon as possible.

Gaat het btw-systeem het houden,  
onder druk van rechtsmisbruik en  
fraude?

# Gaat het btw-systeem het houden, onder druk van rechtsmisbruik en fraude?

*Rede*

uitgesproken bij de aanvaarding van het ambt van  
bijzonder hoogleraar Kostprijsverhogende belastingen  
aan de Faculteit der Rechtsgeleerdheid  
van de Universiteit van Amsterdam  
op donderdag 24 november 2016

door

prof. dr. Mariken E. van Hilten

Dit is oratie 570, verschenen in de oratiereeks van de Universiteit van Amsterdam.

Opmaak: JAPES, Amsterdam

© Universiteit van Amsterdam, 2016

Alle rechten voorbehouden. Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand, of openbaar gemaakt, in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.

Voor zover het maken van kopieën uit deze uitgave is toegestaan op grond van artikel 16B Auteurswet 1912 j° het Besluit van 20 juni 1974, Stb. 351, zoals gewijzigd bij het Besluit van 23 augustus 1985, Stb. 471 en artikel 17 Auteurswet 1912, dient men de daarvoor wettelijk verschuldigde vergoedingen te voldoen aan de Stichting Reprorecht (Postbus 3051, 2130 KB Hoofddorp). Voor het overnemen van gedeelte(n) uit deze uitgave in bloemlezingen, readers en andere compilatiewerken (artikel 16 Auteurswet 1912) dient men zich tot de uitgever te wenden.

*Mevrouw de Rector Magnificus,  
Zeer gewaardeerde toehoorders,*

## **1 Inleiding**

Nog een paar maanden en het is 50 jaar geleden dat de belasting over de toegevoegde waarde (verder: btw) haar intrede deed in wat nu de Europese Unie is.<sup>1</sup> In Nederland viert de btw op 1 januari 2017 haar 48e verjaardag. Een respectabele leeftijd. Maar ook één waarop tekenen van verval – rimpels, scheuren, krassen – zich hebben geopenbaard. Dat geldt ook voor de Europese btw. Twintig jaar geleden al vroeg collega Van Zadelhoff zich in zijn oratie af ‘of de BTW het redt met telecom en internet’.<sup>2</sup> Het afgelopen decennium heeft naar mijn idee de reikwijdte van vrijstellingen soms – in naam van de neutraliteit van de belasting – een ruimere jas gekregen dan past in het karakter van de btw.<sup>3</sup> Tegenwoordig zijn het vooral fraude en misbruik die knagen aan de wortels van het btw-systeem.<sup>4</sup> Daarover wissel ik vanmiddag graag met u van gedachten

## **2 Karakter van de btw en afschaffing van de grenzen**

### *2.1 Karakter en kenmerken van de btw in een notendop*

Het is fiscalisten algemeen bekend dat de btw een indirecte algemene verbruiksbelasting is. *Indirect* omdat zij geheven wordt van de ondernemer, terwijl zij beoogt te drukken bij de verbruiker (de consument). *Algemeen* omdat zij alle consumptie wil treffen. *Verbruiksbelasting* omdat zij beoogt het consumptieve verbruik, of zo u wilt, consumptieve bestedingen te belasten.

Een belangrijk kenmerk van de btw is haar niet-cumulatieve karakter, dat wil zeggen dat goederen en diensten zich (idealiter) vrij van btw door de bedrijfskolom bewegen, terwijl de geheven btw uiteindelijk evenredig is aan de uitgave van de consument. Dit wordt bereikt door ondernemers enerzijds te verplichten btw te voldoen over de door hen aan hun afnemers in rekening

gebrachte vergoeding, doch hen anderzijds aftrek te verlenen van de door andere ondernemers aan hen in rekening gebrachte omzetbelasting. De consument heeft – uiteraard – geen recht op aftrek van de hem in rekening gebrachte belasting.

In internationaal perspectief brengt het karakter van de btw als *verbruiks*-belasting met zich dat de belasting behoort te worden geheven in, en ten goede behoort te komen van het land waar de consumptie plaatsvindt, ook wel aangeduid als het bestemmingslandbeginsel. Dit wordt gerealiseerd doordat – in ieder geval in het goederenverkeer – de grens als ‘sluis’ werkt: bij export worden goederen ontlast door toepassing van een zogenoemd nultarief op exportleveringen (geen heffing, wel aftrek van voorbelasting), terwijl bij import van goederen btw wordt geheven.<sup>5</sup>

## 2.2 *Afschaffing van de fiscale (fysieke) grenzen*

De invoering van het (Europese) btw-systeem in de jaren zestig van de vorige eeuw hield nauw verband met het in het – toenmalige – EEG-verdrag<sup>6</sup> neergelegde streven naar een gemeenschappelijke markt zonder fiscale grenzen. Destijds was afschaffing van die grenzen nog enkele bruggen te ver, al werd wel gefilosofeerd over de wijze waarop dat zou kunnen geschieden. Zo werd in de Duitse vakliteratuur<sup>7</sup> betoogd dat een ongelijkheid van tarieven niet aan het verdwijnen van grenzen in de weg zou hoeven te staan, en dat btw-heffing in een dergelijk geval zou kunnen plaatsvinden volgens het oorsprongsbeginsel,<sup>8</sup> waarbij een verrekeningskas in het leven zou moeten worden geroepen om te bewerkstelligen dat iedere lidstaat uiteindelijk de belasting zou krijgen waarop zij recht had.

Het idee van zo’n verrekeningskas of ‘clearingstelsel’ was ook opgenomen in de voorstellen die de Europese Commissie (hierna: Commissie) eind jaren tachtig onder de vlag “Europa 1992” het licht deed zien.<sup>9</sup> Een clearingstelsel bleek niet haalbaar, maar er lag inmiddels wel een commitment om de fiscale grenzen af te schaffen. Om toch de afschaffing van de fiscale grenzen op 31 december 1992 te realiseren, is uiteindelijk een overgangsregeling getroffen die zou hebben moeten gelden in de jaren 1993-1996.<sup>10</sup> Met ingang van 1 januari 1997 zou dan de definitieve regeling zijn beslag hebben moeten krijgen. Niet dus, zo weten we met de kennis van nu.

In de huidige btw-richtlijn<sup>11</sup> is het overgangssysteem dat in januari 1993 werd ingevoerd geruisloos gehandhaafd, zij het dat in de overwegingen 9 tot en met 11 van de considerans van die richtlijn nog wel over een ‘overgangsperiode’ wordt gesproken. En hoewel de Commissie inmiddels weer van zich

heeft doen horen met haar ‘Actieplan’ van 7 april 2016 – ik kom daarop terug – is in concreto het einde van de overgangsregeling nog niet in zicht.

### 2.3 *Het overgangssysteem bij intracommunautaire transacties*

De hiervoor bedoelde overgangsregeling heeft een wat hybride karakter. Enerzijds verdwenen in het goederenverkeer de fysieke landsgrenzen als sluisen, zodat in die zin sprake is van één Europa waarbinnen goederen zich zonder belemmeringen kunnen bewegen. Anderzijds zijn er voor de heffing en inning van de btw nog steeds 28 – naar het zich laat aanzien binnen afzienbare tijd 27 – lidstaten van bestemming met evenzovele schatkisten en belastingdiensten. De combinatie van een ontbreken van fysieke grenzen en het voortbestaan van verschillende bestemmingslanden maakte het niet eenvoudig een regeling te concipiëren die het bestemmingslandbeginsel geen geweld aandeed.

In het handelsverkeer is dat gelukt doordat met enig kunst- en vliegwerk in wezen alles bij het oude is gebleven: de exportlevering is een met 0% btw belaste intracommunautaire levering geworden, de import is ‘omgekat’ tot een intracommunautaire verwerving, belast bij de kopende ondernemer tegen het tarief van het land van aankomst. Het enige verschil met het systeem waarbij er fysieke grenzen en (dus) grenscontroles<sup>12</sup> zijn, is dat de heffing niet meer ‘aan de grens’ plaatsvindt, maar op de binnenlandse aangifte van de koper.

Een dergelijk systeem is kwetsbaar door de nultarieven – en vooral het daaraan verbonden recht op aftrek van voorbelasting – en het gebrek aan (grens)controle. Het biedt lieden met een minder hoogstaande belastingmoraal ongekende mogelijkheden in de sfeer van ‘niet afdragen, wel aftrekken’. Btw-fraude dus. Hele proefschriften zijn daarover geschreven.<sup>13</sup>

## 3 **Strijd tegen fraude**

### 3.1 *Richtlijnbepalingen als wapen tegen fraude*

Het voorgaande betekent niet dat de lidstaten niets tegen fraude kunnen doen. De Btw-richtlijn biedt de lidstaten in enkele bepalingen een basis om te kunnen inspelen op fraude, althans op het tegengaan daarvan. De Btw-richtlijn doorbladerend komen we in dit verband in de eerste plaats artikel 80 tegen. In die bepaling wordt het de lidstaten toegestaan om in gelieerde verhoudingen en onder bepaalde omstandigheden<sup>14</sup> de ‘normale waarde’ bij de

vaststelling van de maatstaf van heffing te hanteren. Vervolgens verdient artikel 131 van de Btw-richtlijn vermelding. Op grond van deze bepaling kunnen de lidstaten met betrekking tot de vrijstellingen voorwaarden stellen om – voor zover hier van belang<sup>15</sup> – elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen. In het kader van de voorgeschreven verplichtingen van belastingplichtigen bepaalt artikel 273 vervolgens dat de lidstaten, onder voorbehoud van gelijke behandeling van binnenlandse en intracommunautaire handelingen, andere verplichtingen kunnen voorschrijven die zij nodig achten ter voorkoming van fraude.<sup>16</sup> Tot slot verdient artikel 395 vermelding: deze bepaling maakt mogelijk dat de Raad een lidstaat machtigt om van de richtlijn afwijkende maatregelen te treffen teneinde ‘bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen’.<sup>17</sup>

Het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ) lijkt in zijn jurisprudentie aan de voorwaarden voor toepassing c.q. introductie van vorenbedoelde afwijkende regelingen strak de hand te houden. Zo benadrukte het HvJ in het arrest *Balkan and Sea Properties*<sup>18</sup> dat het bepaalde in artikel 80 van de Btw-richtlijn limitatief van aard is en dat de lidstaten in andere gevallen dan in die bepaling genoemd niet de normale waarde als maatstaf van heffing mogen hanteren. Wat betreft de maatregelen die de lidstaten mogen toepassen om fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen, hamert het HvJ consequent erop dat die nationale maatregelen niet verder mogen gaan dan nodig om misbruik of fraude te bestrijden<sup>19</sup> en dat de vrijstellingen – ik doel hier op de vrijstellingen-met-recht-op-afrek die in Nederland gewoonlijk als ‘nultarieven’ worden aangeduid – van toepassing zijn indien objectief aan de voorwaarden daarvoor is voldaan. Anders gezegd: als aan de materiële voorwaarden voor toepassing van het nultarief of van afrek van voorbelasting is voldaan, kan het niet-voldoen aan formele voorwaarden aan de toepassing van dat nultarief of die afrek niet afdoen. Zeer uitgesproken daarover is het HvJ bijvoorbeeld in punt 30 van het arrest *VSTR* (cursivering en onderstreping MvH):<sup>20</sup>

“Behalve deze voorwaarden, inzake de *hoedanigheid van belastingplichtige, de overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken* en de *fysieke verplaatsing van de goederen van een lidstaat naar een andere, kunnen geen andere voorwaarden worden gesteld* om een handeling als intracommunautaire levering of verwerving van goederen aan te merken (...), waarbij het begrip intracommunautaire levering net als het begrip intracommunautaire verwerving objectief van aard is en onafhankelijk van het oogmerk en het resultaat van de betrokken handelingen wordt toegepast (...).”<sup>21</sup>



### 3.2 Een ongeschreven antifraudebeginsel

Naar uit de rechtspraak van het HvJ van grofweg het laatste decennium volgt, omvat de Btw-richtlijn echter meer dan specifieke (geschreven) bepalingen ter bestrijding van fraude. Wanneer fraude in het spel is – en ik leid uit punt 59 van het arrest Halifax<sup>22</sup> af dat het HvJ daarbij bijvoorbeeld denkt aan het doen van valse aangifte of het opstellen van onregelmatige facturen – en de betrokken ondernemer daarvan weet of daarvan had moeten weten<sup>23</sup> – blijkt er namelijk een ongeschreven ‘anti-fraudebeginsel’ te zijn waaraan de lidstaten zich hebben te houden. Het HvJ komt tot het bestaan van dit beginsel aan de hand van het bepaalde in wat nu artikel 131 btw-richtlijn is. Ik wijs in dit kader op punt 76 van het arrest Leusden/Holin dat gewezen werd onder de werkingssfeer van de Zesde richtlijn, de voorganger van de Btw-richtlijn (cur-sivering en onderstreping MvH):<sup>24</sup>

“76 In dit verband zij eraan herinnerd dat de lidstaten overeenkomstig artikel 13, B, van de Zesde richtlijn vrijstelling verlenen voor de verhuur van onroerende goederen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen. Daaruit volgt dat de bestrijding van eventuele fraude, belastingontwijking en misbruik een doel is dat door de Zesde richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd.”

Het aldus geformuleerde ‘door de Zesde richtlijn erkende doel’ vindt, als ik het goed zie, zijn basis vooral in de vaste rechtspraak van het HvJ dat justitiabelen in geval van fraude of misbruik geen beroep kunnen doen op het gemeenschapsrecht.<sup>25</sup> Het gaat, in de woorden van het HvJ (zie punt 58 van het arrest Kittel): “(...) *frauduleuze handelingen tegen doordat zij het moeilijker maakt deze te verwezenlijken.*”

Uit de mogelijkheid die de lidstaten hebben om maatregelen te treffen om fraude en misbruik te voorkomen leidt het HvJ dus af dat als er eenmaal fraude is geconstateerd, de lidstaten deze fraude moeten aanpakken. Dit moet gebeuren door toepassing van multarieven en van aftrek van voorbelasting te weigeren. Daar is niets vrijblijvends aan. Het HvJ is daarover in de arresten Maks Pen<sup>26</sup> en Italmoda<sup>27</sup> duidelijk.<sup>28</sup>

Deze arresten vormen een soort tweetrapsraket. In het arrest Maks Pen transformeert het HvJ het door de richtlijn ‘erkende en gestimuleerde doel’ van fraudebestrijding uit zijn eerdere rechtspraak tot een ‘doelstelling van bestrijding van belastingfraude’ pur sang (zie de punten 35 en 36 van het arrest).

In vervolg daarop herhaalt het HvJ in het arrest Italmoda allereerst zijn vaste rechtspraak dat de lidstaten hun nationale recht zo veel mogelijk moeten uitleggen in het licht van de bewoordingen en van de *doelstelling* van de betrokken richtlijn.<sup>29</sup> Die doelstelling is in dit geval de in het arrest Maks Pen geformuleerde doelstelling van belastingfraudebestrijding. Uitlegging conform deze doelstelling houdt dan in, zo valt uit het arrest Italmoda af te leiden, dat in geval van belastingfraude de aftrek van voorbelasting en/of het nultarief moeten worden geweigerd, óók als is voldaan aan alle (materiële en formele) voorwaarden die gelden voor toepassing van dat nultarief of van die aftrek van voorbelasting.

Dat betekent dat de btw-richtlijn kennelijk een nadere – ongeschreven – voorwaarde voor toepassing van het nultarief en van aftrek van voorbelasting in zich heeft, voortvloeiend uit een beginsel van fraudebestrijding. Het lijkt mij dat een dergelijk verscholen beginsel de rechtszekerheid niet ten goede komt en (daardoor) het vertrouwen in de toepassing van het btw-systeem niet direct zal vergroten. Daaraan doet niet af dat weigering van aftrek of nultarief niet ‘zomaar’ mag plaatsvinden. Het is vaste rechtspraak dat weigering van aftrek of nultarief objectieve gegevens vereist op basis waarvan kan worden vastgesteld dát in een concreet geval fraude wordt gepleegd en dat de betrokken ondernemer daarvan wist of had moeten weten.<sup>30</sup>

### *3.3 Europees antifraudebeginsel werkt rechtstreeks en maakt inbreuk op het systeem*

De vraag rijst – en is in de zaak Italmoda ook gesteld – of de verplichte weigering van aftrek of nultarief ingeval van (wetenschap van) fraude zonder dat dit in nationale wetgeving ter uitvoering van de richtlijn is neergelegd, een breuk betekent met de vaste rechtspraak dat een (niet in nationaal recht verwerkte) richtlijnbevestiging geen verplichtingen aan een justitiabele kan opleggen.

Die vraag beantwoordt het HvJ ontkennend. Het weigeren van aftrek of nultarief bij fraude betekent naar het oordeel van het HvJ niet dat afbreuk wordt gedaan aan de vaste rechtspraak dat een richtlijn geen verplichtingen aan een justitiabele kan opleggen indien de nationale wet anders (gunstiger) voorschrijft.<sup>31</sup> De weigering van een aan de richtlijn ontleend voordeel betekent, aldus het HvJ in punt 56 van het arrest Italmoda, namelijk niet dat een verplichting aan de particulier wordt opgelegd.<sup>32</sup> “Immers”, zo vervolgt het HvJ in punt 57, daarbij verwijzend naar overwegingen uit zijn arresten Kittel en Firin (cursivering en onderstreping MvH):<sup>33</sup>

“de weigering van het voordeel is louter de consequentie van de vaststelling dat in werkelijkheid niet is voldaan aan *de objectieve voorwaarden die in deze richtlijn met betrekking tot dat recht zijn neergelegd om het gewenste voordeel te verkrijgen.*”.

Ik meen dat het HvJ zich met deze overweging op twee punten op glad ijs begeeft.

In de eerste plaats is de motivering van dit oordeel mijns inziens niet helemaal klemvast. De verwijzing naar (punt 53 van) het arrest Kittel is namelijk in die zin suggestief, dat in de betreffende overweging niet wordt gezegd wat het HvJ in punt 57 van het arrest Italmoda suggereert. In de betreffende overweging van het arrest Kittel wordt verwezen naar punt 59 van het arrest Halifax.<sup>34</sup> Laat nu daarin zijn opgenomen dat niet aan de objectieve voorwaarden van een handeling is voldaan in een geval van fraude *zoals het doen van een valse aangifte of het opstellen van onregelmatige facturen*. Dat laatste was in het arrest Italmoda niet het geval: de betrokken ondernemer – Italmoda – had geen onregelmatige facturen opgesteld of valse aangifte gedaan, en ook van andere onregelmatigheden was bij hem geen sprake. De goederen in kwestie werden volgens de regelen der intracommunautaire btw-kunst naar Italië overgebracht. Aan alle (formele en materiële) eisen voor toepassing van het nultarief ter zake van de intracommunautaire levering was voldaan. Het punt was alleen – nou ja: alleen – dat in Italië fraude gepleegd werd én dat Italmoda daarvan wist of had moeten weten.<sup>35</sup> Dit alles (voldoen aan alle voorwaarden, maar weten dat er elders in de keten fraude wordt gepleegd) roept de vraag op wat nu de in het vorenstaande citaat bedoelde ‘objectieve voorwaarde’ is. Is dat het ontbreken van ‘goede trouw’ bij de ondernemer, of bedoelt het HvJ te zeggen dat de fraude van de afnemers, die uiteraard wel kunnen worden beticht van onregelmatigheden, als het ware wordt betrokken op hun toeleverancier? Ik heb met beide uitleggingen wat moeite. Als goede trouw als objectieve voorwaarde heeft te gelden, akkoord: maar dan wel graag expliciet. Bij de ‘ketenbenadering’ vraag ik mij af hoe een prestatie verderop in de keten een objectieve voorwaarde voor een prestatie eerder in de keten kan zijn. En bovendien: hoe ver gaat dat? Wat wordt er van de ondernemers in de keten gevergd? Gaan nultarief en aftrek verschillende malen ‘verloren’ indien verschillende ondernemers in de keten (hadden moeten) weten van fraude door een andere ondernemer in die keten? Ik kom hierop terug.

De tweede stap op het gladde ijs is systematisch van aard – en wat mij betreft een ernstiger bedreiging voor het btw-systeem. Het gaat mij om de overweging dat het nultarief en de aftrek van voorbelasting *voordelen* zouden betreffen. Dat is naar mijn vaste overtuiging niet het geval. Nogal makkelijk

en zonder verdere motivering wuift het HvJ de – mijns inziens geheel terechte – opvatting van de Commissie dat het recht op teruggaaf een correctiemechanisme is waarmee de belastingneutraliteit bij intracommunautaire leveringen kan worden gewaarborgd weg (zie punt 47 van het arrest Italmoda).

De aftrek van voorbelasting noch de toepassing van het nultarief zijn voordelen: zij vormen grondbeginselen van het btw-stelsel. Zonder aftrek – dat het HvJ overigens ook zelf als ‘fundamenteel beginsel’ van de btw bestempelt<sup>36</sup> – en zonder nultarief is de btw geen btw meer en wordt het een cumulatieve belasting die bovendien afbreuk doet aan het bestemmingslandbeginsel.

## 4 Kanttekeningen bij de antifrauderechtspraak

### 4.1 Drie invalshoeken

In het voorgaande heb ik mijn twijfels geuit over het door het HvJ ontwikkelde antifraudebeginsel. Mijn grootste twijfels zijn van systematische aard: door te tornen aan de aftrek van voorbelasting en de toepassing van het nultarief wordt gezaagd aan de pijlers van het btw-systeem en dat gezaag maakt het systeem er niet steviger op. In tegendeel. Vanuit verschillende invalshoeken bezien begint het systeem te wankelen: in een binnenlandse, ‘interne’, context, in een intracommunautaire, ‘externe’, context en in een punitieve context.

### 4.2 Interne context: binnenlands verkeer en juridische neutraliteit

In de eerste plaats lijkt mij dat de invalshoek van het HvJ in het binnenlands verkeer de juridische neutraliteit van de btw aantast. De btw behoort bij de consument te drukken en daarbij evenredig te zijn aan de prijs die deze betaalt. Wanneer ergens in de keten van eerste leverancier tot uiteindelijke consument btw blijft drukken – bijvoorbeeld omdat de aftrek wordt geweigerd – zal die btw onzichtbaar, als ‘spookbelasting’, deel gaan uitmaken van de prijs van het goed of de dienst waarover btw wordt berekend. Dat levert cumulatie op en daarmee gaat de proportionaliteit van btw en consumentenprijs verloren.

Het optreden van dit effect lijkt ook bij (binnenlandse) btw-fraude niet ondenkbeeldig. Het valt namelijk op dat het HvJ in zijn rechtspraak – bijvoorbeeld in punt 48 van het arrest Stehcomp<sup>37</sup> – in *algemene* termen – dus niet uitsluitend in een intracommunautaire context – voorschrijft dat de nationale autoriteiten in geval van fraude of misbruik aftrek en teruggaaf moeten wei-

geren. Dat duidt erop dat ook bij binnenlandse fraude aftrek geweigerd moet worden. Dat gaat ver. Het legt de bal geheel bij de ondernemer: als hij aanwijzingen heeft van fraude (of zou moeten hebben? En hoe?<sup>38</sup>), moet hij onderzoek doen naar zijn leverancier, hetgeen suggereert dat hij een aftrekprobleem heeft wanneer hij dat nalaat. Het lijkt bovendien een breuk met oudere jurisprudentie van het HvJ waarin het recht op aftrek nog los stond van hetgeen de leverancier met de in rekening gebrachte btw had gedaan.<sup>39</sup> Ik wijs op punt 54 van het arrest Optigen en de rechtspraak waarnaar daar verwezen wordt (cur-sivering MvH):<sup>40</sup>

“Of de over de vroegere of latere verkopen van de betrokken goederen verschuldigde BTW al dan niet aan de schatkist is betaald, *is niet van invloed op het recht van de belastingplichtige op aftrek van de voorbelasting* (zie in die zin beschikking van 3 maart 2004, Transport Service, C 395/02, (...), punt 26). (...).”

Gaan we ervan uit dat de ondernemer wiens aftrek – met toepassing van de recentere ‘antifrauderechtspraak’ – wordt geweigerd omdat zijn toeleverancier de belasting niet betaalde, wel gewoon omzetbelasting verschuldigd is over zijn ‘vervolgtransactie’, dan moet worden geconstateerd dat de omzetbelasting cumuleert. Dat brengt met zich dat in de uiteindelijke consumptiefase, de enige fase waarin omzetbelasting behoort te drukken, meer belasting drukt dan op basis van de uitgave van de consument mag worden verondersteld. Dit nog ervan afgezien dat de belasting (dus) ook drukt bij schakels in de keten waar die belasting niet hoort te drukken.

Nu kan nog worden gezegd dat in het binnenlands verkeer een weigering van aftrek omdat de toeleverancier niet afdroeg in ieder geval de belangen van de schatkist veilig stelt en dat het verlies van de proportionaliteit tussen btw en consumentenprijs dan maar op de koop toe moet worden genomen. In het intracommunautaire verkeer ligt dat anders en is de versturende werking meervoudig.

#### 4.3 *Externe context: internationale fraude en externe neutraliteit*

Door de verplichting toepassing van het nultarief (en van aftrek c.q. terug-gaaf) te weigeren bij intracommunautaire handelstransacties wordt namelijk (ook) de externe neutraliteit van het btw-systeem geweld aangedaan. Weigering van het nultarief ter zake van een ‘echte’ intracommunautaire levering – dat wil zeggen een levering die voldoet aan alle materiële en formele voorwaarden voor een zodanige levering – heeft immers tot gevolg dat btw drukt

in een lidstaat waar die belasting systematisch en stelselmatig niet behoort te drukken. De ‘sluis’ van de fiscale grens, bestaande uit een ‘ontlasten’ (nultarief) als goederen een lidstaat verlaten en een belasting (invoer, verwerving) bij binnenkomst van goederen in een lidstaat werkt niet.<sup>41</sup> Dat zou – onder het motto: dan wordt er in elk geval érgens geheven<sup>42</sup> – tot daar aan toe zijn wanneer die heffing in de ‘verkeerde’ lidstaat zou worden gecorrigeerd indien in de lidstaat van aankomst van de goederen geheven wordt, maar zo’n correctiemechanisme is er niet.

In tegendeel, uit de rechtspraak van het HvJ valt af te leiden dat niet uitgesloten is dat in meer dan één lidstaat btw geheven (en geïnd) wordt. In het arrest R, inzake de intracommunautaire levering van auto’s van Duitsland naar ondernemers in Portugal, bleef nog in het midden of de Portugese autoriteiten, gegeven het feit dat ter zake van de ‘grensoverschrijdende’ transactie al in Duitsland btw was geheven, de mogelijkheid hadden om conform het bestemmingslandbeginsel in Portugal, btw (na) te heffen. Uit de arresten Italmoda en – meer uitgesproken nog – het arrest WebMindLicences (WML)<sup>43</sup> moet echter worden afgeleid dat het HvJ kennelijk geen problemen heeft met btw-heffing in meer lidstaten. In het arrest Italmoda is dat nog wat impliciet omdat daarin wel was vastgesteld (zie punt 10 van het arrest) dat in lidstaat van bestemming Italië belasting was nageheven,<sup>44</sup> maar deze feitelijke omstandigheid niet terugkomt in de overwegingen van het arrest. In het arrest WML spreekt het HvJ zich duidelijker uit.

Het ging in laatstgenoemd arrest niet om (intracommunautaire) goederenleveringen, maar om dienstverlening en de vraag of de in het arrest aan de orde zijnde knowhow voor de exploitatie van een internetsite voor ‘interactieve audiovisuele diensten met erotische inhoud’ werd verricht door een op Madeira gevestigde licentiehoudster (d.w.z. in Portugal belastbaar was) dan wel dat de licentieverlening – in mijn woorden – enkel schijn was en de prestaties vanuit Hongarije door WML werden verricht en daar – naar het hogere Hongaarse btw-tarief – belast waren. Het HvJ overweegt in punt 53 van het arrest WML dat ingeval van misbruik [maar ik zou dit fraude noemen] de btw moet worden voldaan in de lidstaat waarin die had moeten worden voldaan, *ook al is die betaald in de andere lidstaat*.<sup>45</sup> Over terugdraaien van de heffing in het ‘verkeerde’ land zegt het HvJ niets.<sup>46</sup> Kennelijk sanctioneert het HvJ heffing in verschillende lidstaten.

Ik meen dat dit in het licht van het karakter van de btw buitenproportioneel is.<sup>47</sup> In wezen komt het erop neer dat in geval van fraude – en wellicht ook van misbruik, zoals in het arrest WML wordt gesuggereerd – een lidstaat aan wie de btw systematisch niet toekomt – en waar derhalve geen verlies van

belastinginkomsten is, hetgeen een kenmerk van btw-fraude lijkt te zijn<sup>48</sup> – die belasting toch mag innen en houden.

Daarbij komt nog het volgende. Wanneer – contrair aan het systeem – geheven (en/of aftrek geweigerd) mag worden in een lidstaat waar op zich geen btw-fraude plaatsvindt, dat wil zeggen waar geen btw-verlies optreedt (omdat bij haar geen btw behoort te worden geheven), heeft die lidstaat in wezen baat bij fraude: zij krijgt waarop zij systematisch gezien geen recht heeft. Ik kan dat in het licht van de arresten Prankl,<sup>49</sup> Åkerberg Fransson,<sup>50</sup> Taricco<sup>51</sup> en, recent nog, Marina<sup>52</sup> niet heel goed plaatsen. Uit die arresten moet weliswaar worden afgeleid dat de lidstaten er alles aan moeten doen<sup>53</sup> om te waarborgen dat de btw op hun grondgebied volledig wordt geïnd (en dat zij fraude moeten bestrijden met afschrikwekkende en doeltreffende maatregelen), maar niet dat zij ook méér zouden mogen heffen en – indien ook in een andere lidstaat wordt geheven – dat de Unie meer zou mogen innen dan voortvloeit uit het btw-systeem. Kortom: het wringt.

#### 4.4 *Weigering aftrek of nultarief een straf?*

In aanmerking nemende dat bij weigering van aftrek en/of het nultarief niet is uitgesloten dat een lidstaat méér belasting ontvangt dan toepassing van het systeem meebrengt, lijkt de heffing of weigering van aftrek van btw bij fraude méér dan reparatoir. Dit doet de gedachte postvatten dat die weigering op zijn minst trekjes van bestraffing vertoont.<sup>54</sup> Ik heb mij ook wel eens afgevraagd of het oordeel van het HvJ om in de zaak R – waarin ontegenzeggelijk fraude werd gepleegd, alleen niet in de lidstaat waarin R strafrechtelijk werd vervolgd – af te wijken van het systeem en het nultarief niet toe te staan ter zake van een intracommunautaire levering, mede ingegeven is geweest door de omstandigheid dat als R wél het nultarief had mogen toepassen, de grond aan de Duitse strafzaak zou zijn ontvallen en R als (mede-)fraudeur de dans van bestraffing zou zijn ontkomen.

Ik constateer dat het HvJ wat betreft het bestraffende karakter van het weigeren van aftrek en van het nultarief verschillende signalen afgeeft. Zo overweegt het HvJ in punt 61 van het arrest Italmoda dat geen sprake is van bestraffing:

“Aangezien (...) de weigering van een recht dat voortvloeit uit het gemeenschappelijke btw-stelsel in geval van betrokkenheid van de belastingplichtige bij fraude louter de consequentie is van het ontbreken van de daarvoor in de relevante bepalingen van de Zesde richtlijn vereiste voorwaarden, vormt die weigering (...) geen straf of sanctie in de zin van arti-

kel 7 van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden, ondertekend te Rome op 4 november 1950, of van artikel 49 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (zie in die zin arresten Emsland-Stärke, C 110/99, EU: C:2000:695, punt 56; Halifax e.a., EU:C:2006:121, punt 93, en Döhler Neuenkirchen, C 262/10, EU:C:2012:559, punt 43)”.

Helaas vermeldt het HvJ niet aan welke voorwaarden van welke bepalingen van de Zesde richtlijn niet voldaan is. Goede trouw? Zorgvuldig koopmanschap? Maar die zijn juist niet opgenomen in bepalingen. De arresten waarnaar het HvJ in de geciteerde overweging verwijst, geven ook geen uitsluitel. In het arrest Döhler Neuenkirchen<sup>55</sup> was niet voldaan aan – geschreven – voorwaarden van een (douane)regeling, ten gevolge waarvan op grond van een ‘Uniewettelijke’ bepaling – artikel 204 van het CDW – een douaneschuld ontstond, en in de arresten Emsland-Stärke en Halifax wordt niet méér gezegd dan dat misbruik niet moet leiden tot een sanctie, maar alleen tot het terugdraaien van de misbruikelijke structuur. Dat is iets anders. Daarbij komt nog dat in de drie aangehaalde arresten geen sprake was van fraude, maar – althans in de arresten Halifax en Emsland-Stärke – van misbruik, terwijl in het arrest Döhler-Neuenkirchen zelfs daarvan geen sprake was: die belanghebbende had simpelweg niet aan de (administratieve) voorwaarden van de regeling voldaan. Bovendien verschillen douanerecht en btw qua karakter: het douanerecht beoogt de binnenlandse, althans de EU-markt te beschermen, de btw beoogt de consument te treffen, en niet zijn toeleverancier. Kortom: Het lijkt alsof hier appels en peren zijn vergeleken. De argumenten die het HvJ aanvoert voor zijn oordeel dat geen sprake is van bestraffen, overtuigen mij dan ook niet.

De hiervoor aangehaalde overweging 61 van het arrest Italmoda lijkt voorts te worden gelogenstraft door de arresten Mahagében<sup>56</sup> (pre-Italmoda) en Stehcemp<sup>57</sup> (post-Italmoda). Uit die arresten kan namelijk worden afgeleid dat het HvJ de weigering van aftrek c.q. van het nultarief bij fraudeurs kennelijk toch als straf ziet. In punt 47 van het arrest Mahagében en punt 49 van het arrest Stehcemp overweegt het HvJ namelijk dat het onverenigbaar is met de regels omtrent het aftrekrecht *om een straf op te leggen* in de vorm van het weigeren van aftrek aan een belastingplichtige die niet wist, noch hoefde te weten dat hij deelnam aan fraude. Met enige voorzichtigheid – want a contrario – kan hieruit worden afgeleid dat het kennelijk niet onverenigbaar is met die regels om een straf op te leggen in de vorm van het weigeren van aftrek aan een belastingplichtige die aan het frauderen is geslagen. Een slip of the pen kan een keer gebeuren, maar twee keer?



Daarbij komt dat afwijking van het systeem vanwege fraude in tegenspraak is met eerdere rechtspraak van het HvJ inzake illegale transacties. Toegegeven, in de zaken waarop ik doel ging het niet om btw-fraude, maar om prestaties die anderszins illegaal waren, zoals illegale gokdiensten<sup>58</sup>, de verkoop van nep-merkartikelen,<sup>59</sup> illegale (woeker)leningen<sup>60</sup> en de illegale export van wapens<sup>61</sup>. In al die zaken overwoog het HvJ dat er geen reden was om de desbetreffende illegale handelingen anders te behandelen dan de legale versie van die handelingen. Ik citeer en cursiveer uit het arrest Lange, over illegale wapenexport:

“22 Bijgevolg zou een Lid-Staat, door zijn weigering op een uitvoertransactie een in de Zesde richtlijn geregelde vrijstelling van BTW toe te passen, wanneer daarmee wordt beoogd de *overtreding te bestraffen van een nationale bepaling krachtens welke voor de uitvoer een vergunning is vereist, een doel nastreven dat met het doel van de Zesde richtlijn niets van doen heeft.*

(...)

24 (...) dat deze vaststelling geenszins afdoet aan de bevoegdheid van de Lid-Staten om *overtredingen van hun wettelijke regeling inzake vergunningen voor de uitvoer naar bepaalde derde landen, met passende sancties te vervolgen*, ook indien deze met geldelijke consequenties gepaard gaan.”

Deze in punt 24 gegeven route lijkt mij de aangewezen weg om fraude aan te pakken. Want natuurlijk moet fraude bestreden worden, maar mijns inziens niet via het systeem – of het loslaten daarvan – maar via afzonderlijke bestuurs- of strafrechtelijke sancties.

Dat lijkt overigens ook de richting die de Commissie kiest in punt 11 van de considerans<sup>62</sup> van de onlangs aangenomen<sup>63</sup> EU Anti tax avoidance Directive (ATAD).<sup>64</sup> Daarin is opgenomen dat algemene anti-misbruikregels moeten worden toegepast op kunstmatige constructies en dat *de lidstaten niet mag worden belet sancties toe te passen indien de algemene antimisbruikregel geldt*.<sup>65</sup> Daar kan ik mij in vinden, maar het valt op dat het HvJ in zijn rechtspraak inzake misbruik van recht in de btw afzonderlijke sancties lijkt uit te sluiten.

## 5 Misbruik en fraude

### 5.1 Misbruik

Daarmee sla ik kort een zijweg in: misbruik van recht in verhouding tot fraude. Hoewel het HvJ misbruik van recht en fraude doorgaans in één adem noemt, lijken het mij niet geheel dezelfde fenomenen.<sup>66</sup> Anders dan bij fraude wordt bij misbruik namelijk keurig van de regels gebruik gemaakt, alleen niet op een manier waarop zij bedoeld zijn. Naar vaste rechtspraak van het HvJ – ik noem in dit verband bijvoorbeeld de btw-arresten Halifax<sup>67</sup> en Weald Leasing<sup>68</sup> – is kenmerk van misbruik dat de belastingplichtige gebruik maakt van de letter van de wet (richtlijn) en zich door dat te doen een belastingvoordeel toe-eigent dat contrair is aan het met de betreffende bepaling(en) beoogde doel, en hij bovendien het wezenlijke doel heeft dat belastingvoordeel te behalen. Ik citeer en cursiveer de centrale overwegingen van het arrest Halifax:

*“74 (...) de betrokken transacties, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden die worden opgelegd door de desbetreffende bepalingen van de Zesde richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn, [leiden] ertoe (...) dat in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel wordt toegekend.*

*75 (...) moet uit een geheel van objectieve factoren blijken dat het wezenlijke doel<sup>69</sup> van de betrokken transacties erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen. Zoals de advocaat-generaal in punt 89 van zijn conclusie heeft gepreciseerd, geldt het verbod van onrechtmatige praktijken immers niet wanneer er voor de betrokken economische activiteit een andere verklaring bestaat dan de loutere verkrijging van belastingvoordelen.”*

Dit misbruikbegrip geldt overigens niet alleen voor de omzetbelasting. Ook in het douanerecht wordt eenzelfde misbruikbegrip gehanteerd en hoewel het HvJ het daarin niet expliciet uitwerkt, lijkt ook in de directe belastingen een vergelijkbaar begrip te gelden, te oordelen naar de verwijzingen van het HvJ in arresten over (btw-)misbruik naar het voor de directe belastingen gewezen arrest Cadbury Schweppes<sup>70</sup> waarin het kunstmatige karakter van handelingen (ook) voor de btw kenmerkend voor misbruiktransacties wordt genoemd.<sup>71</sup>

## 5.2 Gevolgen van vastgesteld misbruik voor de belastingheffing

Is eenmaal vastgesteld dat sprake is van misbruik van recht, dan moeten de transacties die het misbruik vormen, worden geherdefinieerd zodat de situatie wordt hersteld zoals die geweest was zonder het misbruik (punt 94 van het arrest Halifax). Het lijkt mij dat dit evenzeer te gelden heeft in gevallen waarin grensoverschrijdend wordt misbruikt. Dat wil zeggen dat wanneer twee lidstaten bij een misbruiksituatie zijn betrokken, en herdefiniëring ertoe leidt dat in één van die lidstaten niet geheven behoort te worden, deze lidstaat zou moeten terugtreden. Hiervan uitgaande is dan ook opvallend, dat het HvJ in het arrest WML die consequentie niet trekt, althans niet verder gaat dan vaststellen dat de omstandigheid dat in het ene land is gegeven, niet aan heffing in het (juiste) land in de weg staat. Dat klemt. Of toch niet? In de zaak WML is – hoewel het HvJ het zo noemt, mogelijk ingegeven door de vraagstelling van de verwijzende rechter – mijns inziens namelijk geen sprake van misbruik, maar van fraude. Het gaat er immers om of de belanghebbende de zaken anders heeft voorgesteld dan zij zijn. Dat is iets anders. Uitgaande van fraude sluit het arrest WML aan bij de (fraude-) arresten Italmoda en R, die ik eerder besprak.

Hoe dit ook zij, gezien we het arrest Halifax, dan lijkt het erop dat het ‘herdefiniëren’ van transacties het enige gevolg is dat aan misbruik van recht wordt verbonden. Bestrafing lijkt – althans op grond van het arrest Halifax – niet aan de orde:

“93 Verder zij eraan herinnerd dat de *vaststelling van een misbruik niet moet leiden tot een sanctie, waarvoor een duidelijke en ondubbelzinnige rechtsgrondslag vereist is*, maar tot een verplichting tot terugbetaling als louter gevolg van deze vaststelling van een misbruik, waardoor de voorbelasting ten onrechte geheel of ten dele in aftrek is gebracht (zie in die zin arrest Emsland Stärke, reeds aangehaald, punt 56).”

Niet valt uit te sluiten dat in het huidige tijdsgewricht – het arrest Halifax is inmiddels een decennium oud – dit iets anders ligt. Ik refereer aan de hiervoor aangehaalde considerans van de ATAD die weliswaar niet een beslissing van het HvJ betreft en bovendien specifiek op de directe belastingen is toegesneden, maar die wel te denken geeft, zeker in aanmerking nemende dat het – uitgaande van eenzelfde begrip ‘misbruik’ voor de directe en indirecte belastingen – wat vreemd zou zijn als misbruik van de directe belastingen wel tot bestrafing mag leiden, en bestrafing van indirecte belastingen niet.

## 6 Nuancering en rechtvaardiging voor afwijking van het systeem?

### 6.1 *Het HvJ is consequent: nultarief als ondernemer geen weet heeft van fraude*

Ik keer terug naar de antifrauderechtspraak van het HvJ. Het zal duidelijk zijn dat ik niet heel gelukkig ben met de verplichte weigering van aftrek en nultarief bij diegenen die zich bezondigen aan fraude, dan wel weten of hadden moeten weten dat zij deel uitmaakten van een keten van transacties waarin fraude aan de orde is.

Enige nuancering is echter op zijn plaats. Het HvJ is namelijk wel consequent, in die zin dat het in fraudegevallen waarin de betrokken ondernemer *niet* van die fraude op de hoogte was, noch hoefde te zijn (omdat hij alles eraan had gedaan om niet bij fraude betrokken te raken), de mogelijkheid openlaat af te wijken van het systeem ten faveure van de belastingplichtige. Dit op grond van het rechtszekerheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel.<sup>72</sup> Ik doel op de arresten *Teleos*<sup>73</sup> en *Netto Supermarkt*.<sup>74</sup> In beide arresten – het eerstgenoemde betrof een intracommunautaire levering, het tweede uitvoer – oordeelde het HvJ dat een ondernemer die niet wist en ook niet kon weten dat hij betrokken was bij fraude (het ging in beide gevallen om overlegging van de voor toepassing van het nultarief benodigde documentatie, die naderhand vervalst bleek) het nultarief niet mag worden geweigerd, zolang hij ‘met de zorgvuldigheid van een oplettend koopman’ heeft gehandeld. Daarbij valt overigens in het arrest *Teleos* op dat het HvJ overweegt dat de (frauderende) afnemer in dat geval de in de lidstaat van levering verschuldigde btw moet betalen, zodat – ervan uitgaande dat die afnemer te achterhalen is – niet helemaal kan worden volgehouden dat het HvJ ook in dit geval de beginselen van de btw heeft losgelasten. In het arrest *Netto Supermarkt* lijkt dat wel het geval, en wordt per saldo het nultarief toepasbaar geoordeeld zonder dat de goederen de Unie hadden verlaten. Consequent oordelen kan het HvJ in dit verband niet worden ontzegd.

Volledigheidshalve merk ik in dit kader nog op dat ik het door het HvJ toestaan van aftrek in binnenlandse verhoudingen aan een ondernemer die van fraude geen weet had, noch had moeten weten – ik verwijs naar het eerder genoemde arrest *Mahágében*, niet beschouw als een afwijking van het systeem, maar van een bevestiging van de (ook al genoemde) rechtspraak dat het voor aftrek niet mag uitmaken wat de leverancier met de in rekening gebrachte btw heeft gedaan.

## 6.2 *Rechtvaardiging?*

Voor de insteek van het HvJ in zijn ‘antifrauderechtspraak’ valt met wat goede wil ook enige rechtvaardiging te vinden.

De oorzaak van met name de intracommunautaire fraude lijkt vooral te liggen bij de lidstaten die in 1993 een wat halfslachtige poging deden om (tijdelijk) met behoud van grenzen de grenzen te laten vervallen. Het daarbij geschapen systeem van intracommunautaire ‘uitvoer’ en verwerving/invoer is, om met Bijl in zijn noot op het arrest *Italmoda*, BNB 2016/97, te spreken, ‘kwetsbaar voor lekkages en nodigt naar zijn aard tot fraude uit’. Toch is men er tot op heden niet in geslaagd dit systeem te vervangen.

Zou het zo kunnen zijn dat het HvJ met zijn bedoelde rechtspraak wilde redden wat er te redden valt in het lekkende systeem? Daar zou enig begrip voor op te brengen zijn. Maar het maakt de gekozen route nog niet de juiste. Door de benaderingswijze van het HvJ – waarbij de risico’s bij de belastingplichtigen worden neergelegd en de lidstaten mogelijk zelf(s) voordeel hebben bij fraude – zal immers de impuls voor de lidstaten om het als tijdelijke maatregel bedoelde intracommunautaire heffingssysteem aan te pakken niet groter worden. Dat was mogelijk anders geweest als het HvJ ook ingeval van fraude had vastgehouden aan het uitgangspunt dat het in niet-fraudegevallen hanteert: als voldaan is aan de objectieve factoren van een handeling, is sprake van die handeling, ongeacht de bedoeling van de ondernemer. Als die handeling deel uitmaakt van een keten waarin fraude plaatsvindt, dan is het aan de lidstaten daar wat aan te doen door middel van strafrechtelijke<sup>75</sup> sancties en/of boetes.<sup>76</sup> Misschien dus toch een gemiste kans?

## 7 **Slot: waar gaan we heen?**

Het zal duidelijk zijn dat ik meen dat fraude en misbruik het btw-systeem doen kraken in zijn voegen. De weg die het HvJ is ingeslagen in gevallen waarin sprake is van fraude [en misbruik] waarbij het systeem ter zijde wordt geschoven, is in mijn beleving niet begaanbare route. Die route is in strijd met het karakter van de btw en de rechtszekerheid en zal mijns inziens – uiteindelijk – het vertrouwen in het stelsel niet ten goede komen.

Die constatering is een makkelijke. De vraag is wat eraan te doen. Het lijkt mij onwaarschijnlijk dat het HvJ zal terugkomen van zijn rechtspraak. Een oplossing zou dan ook eerder gezocht moeten worden in het btw-systeem als zodanig.

In dit verband moet worden opgemerkt dat de Commissie zich op dit punt niet onbetuigd heeft gelaten. Sterker, de laatste jaren doet de Commissie regelmatig van zich horen. Afgezien van de – op voorstel van de Commissie tot stand gekomen – verordening van 7 oktober 2010 betreffende de administratieve samenwerking en bestrijding van btw-fraude<sup>77</sup> en de richtlijnen van 22 juli 2013<sup>78</sup> met betrekking tot een ‘snellere-actie’ mechanisme tegen btw-fraude en tijdelijke en facultatieve toepassing van de verleggingsregeling voor leveringen van bepaalde fraudegevoelige goederen en diensten, vermeld ik het zogeheten Groenboek over de toekomst van de btw,<sup>79</sup> de Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad en het Economisch en Sociaal Comité van 6 december 2011<sup>80</sup> en die van 7 april 2016 (‘Actieplan’).<sup>81</sup> Concrete voorstellen voor een nieuw systeem heeft dat echter nog niet opgeleverd.

Idealiter – maar dat lijkt utopisch – zou de EU niet alleen voor de douanerechten, maar ook voor de btw echt een ruimte zonder grenzen moeten zijn. Een ruimte waarin de EU het bestemmingsland is en waarin elke ondernemer aan elke afnemer, waar in de Unie ook gevestigd, btw in rekening zou brengen naar een volledig geharmoniseerd EU-tarief en waarin de ondernemende afnemers die btw rechtstreeks in aftrek zouden kunnen brengen. Dan zijn we binnen de EU dat vermaledijde nultarief kwijt en daarmee ook een stuk fraudemogelijkheid.<sup>82</sup> De btw-inkomsten zouden in de Brusselse kas vloeien en ‘Brussel’ zou die inkomsten eerlijk verdelen. Dat zullen wij niet meemaken.

Het alternatief waaraan in de jaren tachtig werd gedacht, te weten heffing ter zake van intracommunautaire leveringen (volgens het oorsprongslidbeginsel) in de lidstaat van de leverancier, onder dezelfde voorwaarden als die voor de binnenlandse handel – gecombineerd met een clearingsysteem – is voorts definitief in de ijskast gezet. Het Europese Parlement en de Europese Raad hebben besloten dat het definitieve stelsel gebaseerd moet zijn (blijven) op het beginsel van belastingheffing in de lidstaat van bestemming.

In haar Actieplan van april 2016 stelt de Commissie nu een soort ‘Plan C’ voor. Als ik het goed zie, wil de Commissie ‘grens’overschrijdende goederentransacties belasten in de lidstaat van bestemming door – naar ik aanneem – de plaats van de levering te wijzigen van die van het land van vertrek naar die van het land van aankomst van goederen (naar het tarief van de lidstaat van aankomst). Dat lijkt te betekenen dat de leverancier btw moet berekenen naar het tarief van de lidstaat van bestemming. Die btw zou dan – via het one-stop-shop-systeem in de lidstaat van vertrek worden geïnd en worden doorgesluisd naar de lidstaat van aankomst.<sup>83</sup>

Dat klinkt mooi, en dat is het misschien ook wel, maar ik zie de nodige haken en ogen, waarvan de meest voor de hand liggende zijn dat het voorstel nogal wat lijkt te eisen van ondernemers: niet alleen moeten zij weten wat de

btw-tarieven zijn in alle andere lidstaten waarmee zij handel drijven, maar ook moet worden bedacht dat het land van bestemming niet per se het land van de afnemer is. Dat is niet altijd even zichtbaar – denk aan afhaaltransacties – en roept de vraag op waar het risico wordt gelegd. Weer bij de ondernemer, vermoed ik.<sup>84</sup>

Als het ideale systeem niet te realiseren is, het bestaande systeem kraakt in zijn voegen en een tussenvorm ook allerlei (administratieve) ellende meebrengt, moeten we ons dan niet afvragen of oplappen wel zin heeft en of het systeem zijn langste tijd heeft gehad? Wat de opties dan zijn? Afschaffen van de btw? Niet aantrekkelijk, gezien de inkomsten voor de schatkist(en) en de omstandigheid dat nagenoeg de hele wereld inmiddels een btw heft. Een vorm van kleinhandelsbelasting, al dan niet via een algehele verleggingsregeling onder ondernemers? Dat ontmoet ook serieuze kritiek<sup>85</sup> Een directe consumptiebelasting introduceren?<sup>86</sup> Het terugbrengen van de belastinggrenzen?

Een oplossing vinden zal een uitdaging zijn, het uitvoeren daarvan een nog grotere. Er ligt een schone onderzoekstaak voor ons.

## Slotwoord

Ik kom tot een afronding en spreek gaarne enige woorden van dank uit.

Mevrouw de rector magnificus, leden van het college van bestuur van de Universiteit van Amsterdam, leden van het bestuur van de Stichting ter bevordering van de beoefening van de belastingwetenschap, en alle anderen die mijn benoeming mogelijk hebben gemaakt,

Ik dank u voor het in mij gestelde vertrouwen dat u met mijn benoeming toont.

*Leden van het ACTL, van de leerstoelgroep Belastingrecht en mede-docenten van het IBFD*

Het is mij een genoegen mij in uw midden te bevinden. U heeft mij hier zeer welkom gemaakt en ik voel mij thuis. Ik zie ernaar uit de komende jaren met u samen te werken.

*Dames en heren studenten*

De omzetbelasting is leuk, maar niet altijd even eenvoudig. Ik hoop u de komende jaren wegwijs te kunnen maken en iets van mijn enthousiasme voor het vak op u over te brengen.

*Steffen, Heleen en Hugo*

Jullie hebben je er inmiddels bij neergelegd dat ik een wat wonderlijke hobby heb die btw heet. Ik ben me ervan bewust dat ik jullie niet altijd de aandacht heb gegeven die jullie verdienen en ik realiseer me ook dat het onderwerp van deze oratie niet onmiddellijk in jullie belangstellingsgebied ligt. Des te verheugder ben ik dat jullie hier zijn.

Ik heb gezegd!



## Noten

1. Bij de Eerste en de Tweede richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, Richtlijn 67/227/EEG en Richtlijn 67/228/EEG, beide van 11 april 1967.
2. De titel van deze oratie is losjes geïnspireerd op de titel van de oratie die B.G. van Zadelhoff op 3 september 1996 – 20 jaar geleden – uitsprak bij zijn aanvaarding van het ambt van hoogleraar in het belastingrecht aan de Rijksuniversiteit Groningen: *‘Of de BTW het redt met Telecom en Internet’*
3. Bijvoorbeeld de arresten van het Hof van Justitie van de EG van 21 juni 2007, Volker Ludwig, C-453/05, ECLI:EU:C:2007:369 en van 3 april 2008, J.C.M. Beheer, C-124/07, ECLI:EU:C:2008:196. Zie ook: M.E. van Hilten, *Over de neutraliteit van de omzetbelasting en het hellend vlak van de uitzonderingen*, Kluwer; Deventer 2009 (oratie Vrije Universiteit Amsterdam).
4. Te wijzen valt bijvoorbeeld op de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 25 oktober 2016 (2016-0000180781) aan de Tweede Kamer over btw-carrousel-fraude en lopende onderzoeken FIOD en Belastingdienst
5. In (artikel 16 van) het voorstel voor een Zesde richtlijn was ook voor (bepaalde) diensten aan afnemers buiten de lidstaat van de dienstverrichter een nultarief opgenomen. Voor de desbetreffende diensten is in de Zesde richtlijn uiteindelijk de plaats van de dienst ‘verlegd’ naar het land van de afnemer (zie artikel 9, lid 2, onder e, Zesde richtlijn).
6. Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap
7. H. Fus, *Die Umsatzsteuer Harmonisierung in ihrer Wirkung auf den Auszenhandel*, Der Volkswirt 10 mei 1963, aangehaald in J. Reugebrink, *Omzetbelasting en EEG, aspecten van een belasting over de toegevoegde waarde*, Kluwer, Deventer 1963.
8. Althans qua heffingssysteem, de toerekening aan de schatkisten zou nog steeds via het bestemmingslandbeginsel plaatsvinden. Zie ook Bijl, Van Hilten, Van Vliet, *BTW in Europees perspectief*, Kluwer; Deventer, 1992, par. 1.4.
9. Zie COM(87) 322 – Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van btw en tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG – afschaffing van de belastinggrenzen, en COM(87) 323 – de voltooiing van de interne markt, de invoering van een BTW- clearingstelsel voor het intra-communautaire handelsverkeer, werkdocument van de Commissie.
10. De overgangsregeling werd ingevoerd bij Richtlijn 91/680/EEG van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van Richtlijn 77/388/EEG.
11. Richtlijn van de Raad van 28 november 2006, 2006/112/EG.
12. Opgemerkt moet worden dat met het verdwijnen van de grenscontroles, ook de kosten daarvan (wachttijden, administratieve handelingen) verdwenen zijn.
13. Althans, in ieder geval één: R.A. Wolf, *Carrouselfraude*, Sdu, 2010. De hier bedoelde (carrousel)fraude is overigens niet beperkt tot het intracommunautaire

- verkeer noch tot het goederenverkeer – denk aan fraude met emissierechten. Zie hierover ook R.A. Wolf, *Actie, maar nu echt?* NTFR 2016/1262.
14. Waaronder de voorwaarde dat hetzij bij de presterende ondernemer (bij een vergoeding hoger dan de normale waarde), hetzij bij de afnemer (bij een vergoeding lager dan de normale waarde) geen volledig recht op aftrek bestaat.
  15. De te stellen voorwaarden betreffen ook het verzekeren van 'een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen'.
  16. Zolang deze verplichtingen maar geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met grensoverschrijding.
  17. Zie in dit verband HvJ 9 juni 2011, Campsa Estaciones de Servicio SA, C-285/10, ECLI:EU:C:2011:381 In dat arrest stond centraal gebruikmaking door de Spaanse fiscus van een regeling op grond waarvan in Spanje in gelieerde verhoudingen de normale waarde werd gehanteerd als maatstaf van heffing indien de vergoeding aanzienlijk lager was dan de normale waarde van goederen of diensten. De machtiging die Spanje op grond van artikel 27 van de Zesde richtlijn daartoe had, was evenwel verstreken. Dat was dodelijk. Voor de regeling althans. Zie punten 32 en 40 van het arrest.
  18. HvJ 26 april 2012, Balkan and Sea Properties en Provadinvest, C-621/10 en C-129/11; ECLI:EU:C:2012:248.
  19. Zie bijvoorbeeld punten 45 en 46 van het arrest van het HvJ van 27 september 2007, Teleos, C-409/04; ECLI:EU:C:2007: 548 en de daarin aangehaalde rechtspraak. In het arrest van 11 mei 2006, Federation of Technological Industries, C-384/04, ECLI:EU:C:2006:309 oordeelde het HvJ dat lidstaten de hoofdelijke aansprakelijkheid voor btw-schulden voor anderen dan de belastingplichtige weliswaar op vermoedens mogen baseren, maar dat die vermoeden niets op een zodanig wijze mogen worden geformuleerd dat het voor de belastingplichtige in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk wordt het tegendeel te bewijzen.
  20. HvJ 27 september 2012, VSTR, C-587/10, ECLI:EU:C:2012:592.
  21. Zie omtrent het objectieve karakter van handelingen ook HvJ 27 september 2007, Teleos, C-409/04, ECLI:EU:C:2007:548, punt 38, en HvJ 6 juli 2006, Kittel en Recolta, C-439/04 en C-440/04; ECLI:EU:C:2006:446, punt 41. Dat formele criteria zoals het beschikken over een vergunning om een onderneming te drijven of een inschrijving in het btw-register van de leverancier niet afdoen aan het recht op aftrek van de afnemer kan worden afgeleid uit de arresten van 22 december 2010, Dankovski, C-438/09; ECLI:EU:C:2010:818 en van 6 september 2012, Toth, C-324/11; ECLI:EU:C:2012:549. Het niet-voldoen aan formele voorwaarden laat overigens onverlet dat de lidstaten bevoegd zijn ter zake – doch binnen de grenzen van het evenredigheidsbeginsel – sancties op te leggen. Zie HvJ 15 september 2016, Barlis o6, C-516/14, punt 47 en HvJ 15 september 2016, Senatex, C-518/14, punt 42.
  22. HvJ 21 februari 2006, Halifax e.a, C 255/02, ECLI:EU:C:2006:121.
  23. Vgl. bijvoorbeeld HvJ 12 januari 2006, Optigen, Fulcrum en Bond House Systems, C-354/03, C-355/-3 en C-484/03; ECLI:EU:C:2006:16, punt 52.
  24. HvJ 29 april 2004, Gemeente Leusden et Holin Groep, C 487/01 en C 7/02, ECLI:EU:C:2004:263, punt 76. In de arresten Kittel en Halifax vinden we vergelijkbare overwegingen, maar dan zonder de parafrasering van artikel 131 Btw-richtlijn.

25. Zie bijvoorbeeld HvJ 12 mei 1998, *Kefalas e.a.*, C 367/96, ECLI:EU:C:1998:222, punt 20, HvJ 23 maart 2000, *Diamantis*, C 373/97, ECLI:EU:C:2000:150, punt 33, en HvJ 3 maart 2005, *Fini H*, C 32/03, ECLI:EU:C:2005:128, punten 31 en 32.
26. HvJ 13 februari 2014, *Maks Pen*, C-18/13, ECLI:EU:C:2014:69. In de zaak die tot dit arrest leidde vroeg de Bulgaarse verwijzrechter zich af of het Unierecht eist dat de nationale rechter – op grond van nieuwe feiten en ambtshalve – vaststelt dat sprake is van belastingfraude, ook als dat inbreuk maakt op verplichtingen die voor die rechter uit het nationale recht voortvloeien. Anders gezegd: moet de nationale rechter in geval van fraude zijn nationale recht opzij zetten? In het arrest *Italmoda* was daarvan geen sprake, maar lag simpelweg de vraag voor of het ontbreken van nationaal recht op grond waarvan bij fraude het systeem opzij kan worden gezet, ertoe leidt dat dat nationale systeem kan worden gevolgd.
27. HvJ 18 december 2014, *Italmoda*, C-131/13, ECLI:EU:C:2014:2455.
28. Voor de Ierse rechter is het kennelijk toch niet helemaal duidelijk, althans in een misbruiksituatie. Ik verwijs naar de prejudiciële vragen die het Ierse Supreme Court op 2 mei 2016 aan het HvJ voorlegde (zaak C-251/16, *Cussens e.a. versus Brosnan*).
29. Onder verwijzing naar de arresten *Adeneler e.a.*, C 212/04, EU:C:2006:443, punt 111; *Kofoed*, C 321/05, EU:C:2007:408, punt 45, en *Maks Pen*.
30. Te wijzen valt op de arresten van het HvJ van 21 juni 2012, gevoegde zaken *Mahagében en David*, C-80/11 en C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373, punten 45 en 47, van 6 september 2012, *Tóth*, C-324/11, ECLI:EU:C:2012:549, punten 38 en 45, van 6 december 2012, *Bonik*, C-285/11, punt 41, en van 13 februari 2014, *Maks Pen*, C-18/13 ECLI:EU:C:2014:69.
31. Het HvJ haalt in dit verband de arresten van 5 oktober 2004, *Pfeiffer e.a.*, C-397/01 – C-403/01, ECLI:EU:C:2004:584, punt 108 en van 19 januari 2010, *Kükdeveci*, C-555/07, ECLI:EU:C:2010:21, punt 46 aan.
32. Zie hierover ook T.A.J.A. Vandamme, *C'est arrivé près de chez vous! Het arrest Italmoda en het ontzeggen van rechten aan de particulier op grond van de EU-Richtlijn*; NTER 2015, nr. 5, blz 154 e.v.
33. HvJ 13 maart 2014, *FIRIN*, C-107/13, ECLI:EU:C:2014:151.
34. Datzelfde geldt voor de verwijzing naar het arrest *FIRIN*, C 107/13, EU:C:2014:151, punt 41. In dat punt 41 wordt weer verwezen naar het arrest *Bonik*, punt 38, waarin op zijn beurt wordt verwezen naar... punt 59 van het arrest *Halifax*.
35. In de zaak die tot het arrest van het HvJ van 7 december 2010, *R*, C-285/09; ECLI:EU:C:2010:742 leidde, had het HvJ ook al in die zin beslist. Omdat *R* de fraude van zijn afnemers in Portugal (de btw-vrije doorverkoop van de intracommunautair geleverde auto's) faciliteerde door de facturen op naam te stellen van andere ondernemers dan de werkelijke afnemers, had in die zaak mijns inziens nog kunnen worden gezegd dat aan de materiële voorwaarden voor toepassing van het nultarief niet was voldaan ('onregelmatige facturen'). In die zin verschillen de zaken *Italmoda* (correcte factuur) en *R* dus enigszins van elkaar.
36. Zie bijvoorbeeld HvJ 30 september 2010, *Uszodaépitó*, C-392/09, ECLI:EU:C:2010:569, punten 34-35 en, recentelijk nog HvJ 15 september 2016, *Barlis o6*, C-516/14, ECLI:EU:C:2016:690, punten 37-42.

37. Zie punt 48 van het arrest Stehcemp: “Derhalve staat het aan de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties om het recht op aftrek te weigeren wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat aanspraak op dit recht wordt gemaakt in geval van fraude of misbruik (zie arresten Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punten 35 en 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punt 26).” In dezelfde zin punt 3 van het dictum van het arrest Italmoda.
38. Wel valt te wijzen op het eerder aangehaalde arrest van 11 mei 2006, Federation of Technological Industries, waaruit kan worden afgeleid dat een ondernemer die geconfronteerd wordt met (wettelijke) vermoedens dat fraude in het spel is, een (reële) mogelijkheid moet hebben deze vermoedens te weerleggen.
39. Zie ook Bijl, noot op het arrest Italmoda, BNB 2016/97.
40. HvJ 12 januari 2006, Optigen e.a., C-354/03; ECLI:EU:C:2006:16.
41. Misschien is het maar beter om niet-bestaande goederen te verhandelen. In dat geval kan/moet weliswaar aftrek geweigerd worden, maar het lijkt me moeizaam om wel te heffen ter zake van een gefingeerde transactie.
42. Die gedachte lijkt mede ten grondslag te liggen aan het arrest van het HvJ van 22 april 2010, Facet en X, C-536/08 en C-539/08, ECLI:EU:C:2010:217 inzake zogeheten nummerverwervingen. Uit het arrest Italmoda valt af te leiden dat nummerverwervingen in een fraudeketen geen recht op aftrek meebrengen indien in de lidstaat waar de goederen heen gaan ook wordt gegeven.
43. HvJ 17 december 2015, WebMindLicences (WML), C-419/14, ECLI:EU:C:2015:832.
44. Niet duidelijk is of deze btw ook geïnd is.
45. Uit dit punt 53 van het arrest WML lijkt te volgen dat het HvJ ook bij misbruik van recht van oordeel is dat heffing in het ene land niet afdoet aan heffing in het land waar de plaats van de dienst zou zijn gelegen ingeval geen *misbruik* was gepleegd. Ik kan dit niet heel goed plaatsen omdat de situatie die het HvJ hier voor ogen heeft geen misbruik (i.e. gebruikmaking van de regels in strijd met het doel van die regels en met het oogmerk een belastingvoordeel te behalen) inhoudt, maar fraude: het gaat in de context van de overweging immers om het *schijnbaar* overdragen van licentierechten, hetgeen mij fraudulent lijkt en niet misbruikelijk.
46. Waarbij wel moet worden opgemerkt dat daarnaar ook niet was gevraagd.
47. Zie in dezelfde zin de (niet door het HvJ gevolgde) conclusie van A-G Cruz Villalon van 29 juni 2010 in de zaak R, ECLI:EU:C:2010:381.
48. Zie bijvoorbeeld punt 42 van het arrest van 27 september 2007, Collée, C-146/05; ECLI:EU:C:2007:549.
49. HvJ 5 maart 2015, Prankl, C-175/14; ECLI:EU:C:2015:142.
50. HvJ 26 februari 2013, Åkerberg-Fransson, C-617/10, ECLI:EU:C:2013:105, punten 25 e.v.
51. HvJ 8 september 2015, Taricco e.a., C-105/14; ECLI:EU:C:2015:555.
52. HvJ 5 oktober 2016, Maya Marinova ET, C-576/15, ECLI:EU:C:2016:740.
53. Preciezer: ‘alle wettelijke en bestuursrechtelijke maatregelen moeten treffen’. Zie bijvoorbeeld punten 36-37 van het arrest Taricco (waarin overigens naar het arrest Åkerberg Fransson wordt verwezen).
54. Zie ook A.A. Feenstra, *Weigering van rechten bij btw-fraude: straf of maatregel*, BTW-bulletin 2016/57.

55. HvJ 6 september 2012, Döhler Neuenkirchen, C-262/10, ECLI:EU:C:2012:522.
56. HvJ 21 juni 2012, Mahagében en Dávid, C-80/11 en C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373.
57. HvJ 22 oktober 2015, Stehcemp, C-277/14; ECLI:EU:C:2015:719.
58. HvJ 11 juni 1998, Fischer, C-283/95, ECLI:EU:C:1998:276.
59. HvJ 28 mei 1998, Goodwin & Unstead, C-3/97, ECLI:EU:C:1998:263.
60. HvJ 7 juli 2010, Gennaro Curia, C-381/09, ECLI:EU:C: 2010:406.
61. HvJ 2 augustus 1993, Lange, C-111/92, , ECLI:EU:C:1993:345.
62. In artikel 6 van de ATAD, waarin de algemene antimisbruikmaatregel is opgenomen, wordt overigens niet over de mogelijkheid van het opleggen van sancties gesproken.
63. 20 juni 2016.
64. Voorstel voor een richtlijn van de Raad, 2016/0011, als aanvaard op 20 juni 2016, middernacht. Doc. 10426/16 Fisc 104, Ecofin 628.
65. In HvJ 15 september 2016, Senatex, C-518/14, ECLI:EU:C:2016:691, punt 42, overweegt het HvJ omtrent een Duitse sanctie bestaande in uitstel van aftrek: “ten-einde de niet-naleving van de formele voorwaarden te bestraffen, zijn evenwel andere sancties dan de weigering van het recht op aftrek (...) denkbaar, zoals een geldboete of een geldelijke sanctie die evenredig is met de ernst van de inbreuk.”
66. Dat is overigens in mindere mate het geval wanneer wordt uitgegaan van het kenmerk van fraude in het arrest Collée, namelijk dat de lidstaat btw-inkomsten misloopt.
67. HvJ 21 februari 2006, Halifax, C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121.
68. HvJ 22 december 2010, Weald Leasing, C-103/09, ECLI:EU:C:2010:804.
69. MvH: Ik leid uit het arrest Part Service af dat hiermee wordt bedoeld dat het realiseren van belastingvoordeel het doorslaggevende doel van de transacties was, niet per se het enige doel. Anders gezegd: wanneer er diverse redenen zijn om de transacties aan te gaan zoals zij zijn aangegaan, maar de transacties niet waren vormgegeven zoals zij zijn vormgegeven als er geen belastingvoordeel te behalen was, dan is kennelijk het behalen van belastingvoordeel het wezenlijke doel van de handelingen.
70. Inzake directe belastingen, HvJ 12 september 2006, Cadbury Schweppes, C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544.
71. Zie bijvoorbeeld punt 28 van het arrest van 22 mei 2008, Amplifin en Ampliscientifica, C-162/07, ECLI:EU:C:2008:301: “Dit beginsel moet aldus mede voorkomen dat volstrekt kunstmatige constructies worden opgezet die geen verband houden met de economische realiteit en alleen bedoeld zijn om een fiscaal voordeel te verkrijgen (zie in die zin arrest van 12 september 2006, Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas, C 196/04, Jurispr. blz. I 7995, punt 55).” In dezelfde zin HvJ 21 februari 2008, Part Service, C-425/06, ECLI:EU:C:2008:108.
72. Het zou, aldus het HvJ in het hierna te noemen arrest Teleos, in strijd zijn met het rechtszekerheidsbeginsel indien een ondernemer de voor het nultarief verplichte documentatie overlegt en de fiscus die in eerste instantie aanvaardt, om daarop later terug te komen. Een regeling waarbij de verantwoordelijkheid voor de betaling van btw volledig bij de ondernemer komt te liggen beschermt het btw-systeem voorts niet noodzakelijkerwijs tegen fraude en misbruik (en is daarom niet per se in overeenstemming met het evenredigheidsbeginsel dat bij de verdeling

- van het risico tussen leverancier en fiscus bij fraude van een derde in acht moet worden genomen).
73. HvJ 27 september 2007, Teleos, C-409/04, ECLI:EU:C:2007:548.
  74. HvJ 21 februari 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, ECLI:EU:C:2008:105.
  75. Uit het arrest Taricco lijkt af te leiden dat tegen gevallen van ‘ernstige fraude’, welk begrip overigens niet nader wordt gedefinieerd, uitsluitend strafrechtelijk mag worden opgetreden omdat alleen dit resulteert in doeltreffende en afschrikwekkende bestrafing (zie punten 42-44 van het arrest Taricco).
  76. In dit verband valt te wijzen op de (mogelijke) opname van btw-fraude in de zogenaamde PIF-richtlijn, waarvan thans een voorstel voorligt (Voorstel voor een Richtlijn betreffende de strafrechtelijke bestrijding van fraude die de financiële belangen van de Unie schaadt) al dan niet inclusief opname van btw-fraude in de zogeheten PIF-richtlijn (11 oktober 2016, 12686/1/16).
  77. Verordening (EU)904/2010.
  78. Richtlijnen 2013/42/EU en 2013/43/EU.
  79. 1 december 2010, COM(2010)695 def. (‘Naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel’).
  80. 6 december 2011, COM(2011) 851 def (‘Naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel aangepast aan de eengemaakte markt’).
  81. COM(2016) 148 def. (‘Naar een gemeenschappelijke btw-ruimte in de EU – Tijd om knopen door te hakken’).
  82. Uitgaande van het rechtskarakter van de btw lijken we niet zonder het nultarief te kunnen in het verkeer met landen buiten de Unie – en die kunnen dichterbij komen te liggen dan we sinds 1973 gewend waren.
  83. Met kennelijk een verleggingsregeling voor ‘compliance bedrijven’ die gecertificeerd zijn door de belastingdiensten.
  84. Ik wijs op beschouwingen over dit onderwerp in International VAT Monitor juli/augustus 2016 van Marie Lamensch, *EU VAT neutrality in question* en van Christian Amand, *The 2016 European Commission VAT Action Plan: weaknesses of a clearing system and possible alternatives*.
  85. Bijvoorbeeld Beelen, die de toepassing van een algemene verleggingsregeling beschouwt als de bijl aan de wortels van de btw. Zie S.T.M Beelen, *De btw in tijden van crisis, de btw in crisis?*, MBB 2016, nr. 9-10 blz. 329-334.
  86. Zoals in de jaren vijftig van de vorige eeuw verdedigd door Nicholas Kaldor in *An Expenditure Tax*, Londen, 1955.