

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM NADRUK VERBODEN

“Btw-fraude v. 2.0”
Medeplegen van btw-fraude in de digitale (deel)economie

Door: mr. A. Sanders
Post-Master Indirecte belastingen
December 2015

Inhoudsopgave

Inhoudsopgave	1
Inleiding – digitale (deel)economie	2
1. Wat is (belasting)fraude?	4
1.1. Wat is een deelnemer/medeplichtige?	4
1.2. Btw-fraude in de digitale (deel)economie	5
1.3. ‘Wist of behoren te weten’	6
1.4. ‘Behulpzaam zijn’	8
1.5. Maatregelen	8
1.6. Hoe ver mag de belastingdienst gaan?	10
1.7. Risico’s van medeplegen	11
1.8. Tussenconclusie	11
2. Informatieverzoek derden / Gegevensuitwisseling	13
2.1. Verordening (EU) nr. 904/2010	13
2.2. Uitwisseling van gegevens tussen lidstaten	14
2.3. Uitputtingsbeginsel	15
2.4. ‘Fishing expedition’	17
2.5. Evenredigheidsbeginsel	17
3. Conclusie	19
Literatuurlijst	21
Beleid	21
Jurisprudentielijst	21

Inleiding – digitale (deel)economie

De ontwikkeling van jurisprudentie en wet- en regelgeving staat nooit stil. Langzaam maar voor fiscale adviseurs steeds duidelijker wordend, ontwikkelt de economie in een hogere versnelling. Door de ontwikkeling van het internet maar ook de enorme toename in het gebruik hiervan, is een nieuwe explosief groeiende economie ontstaan: de 'digital economy', 'sharing economy', of gewoon op zijn boeren Hollands 'de digitale (deel)economie'. Het toenemende succes van de nieuwe economie en mijn lichtroze btw-bril zetten mij aan het denken. Is het mogelijk dat de digitale (deel)economie straks wordt geremd door een (explosieve) toename van btw-fraude?

Binnen de digitale (deel)economie stellen exploitanten een online marktplatform ter beschikking aan individuen. Dit online marktplatform wordt bijvoorbeeld aangeboden via een mobiele applicatie ('app'). Individuen kunnen via dit online marktplatform hun diensten aanbieden en/of goederen verkopen aan wie dan ook. Anno 2015 is deze digitale (deel)economie niet meer weg te denken en worden bestaande (niet-online) ondernemingen bedreigd door de snelle en explosieve opkomst van deze online marktplatforms. Voorbeelden van online platforms zijn Helpling (huishoudelijke hulp), Airbnb (verhuur appartementen), Uber (vervoer door taxi's), BlablaCar (carpoolen), Snappcar (verhuur van auto's), Croqker (vraag en aanbod van klussen in en om het huis), Jonny Fresh (wassen/stomen van kleding) en myTomorrows ('database van clinical trials en verkopen van nog in ontwikkeling zijnde medicijnen').

Op het eerste gezicht lijkt deze nieuwe economie wellicht niet spannend voor de btw. Wanneer echter beter naar het business model van de online marktplatforms wordt gekeken, wordt snel duidelijk dat voor de btw een hoop vragen spelen. De individuen actief op een online marktplatform kunnen particulieren betreffen maar bijvoorbeeld ook freelancers, eenmanszaken en of andere (kleine) ondernemers. Voor de btw rijst al snel de vraag of deze individuen door hun activiteiten op het online marktplatform kwalificeren als ondernemer voor de btw. Door de toenemende populariteit van online marktplatforms, worden deze platforms niet alleen ter beschikking gesteld aan lokale individuen maar ook aan individuen in andere (EU) landen. Het aantal individuen dat deelneemt aan het economische verkeer groeit hierdoor explosief. Dit heeft tot gevolg dat een steeds grotere groep individuen door hun activiteiten op een online marktplatform, zeer waarschijnlijk kwalificeert als ondernemer voor de btw. In de praktijk blijkt echter dat een groot deel van deze groep niet als zodanig is geregistreerd (uitzonderingen op grond van de kleine ondernemersregeling¹ daargelaten), noch aan hun overige btw-verplichtingen voldoet.²

Het is voor de individuen tot op zekere hoogte makkelijk om anoniem te opereren op en via het online marktplatform en ze blijven daardoor redelijk uit het zicht van de belastingdienst. Gezien de explosieve groei en de populariteit van dit soort online marktplatforms zijn de belastingautoriteiten bewust van het feit dat de schatkist belastinginkomsten misloopt.

¹ Het is mogelijk dat een individu een beroep doet op een speciale vrijstelling voor kleine ondernemers in de lidstaat waar deze is gevestigd. Op grond van artikel 281 e.v. van de Btw-richtlijn kunnen lidstaten gebruikmaken van een kleine ondernemersregeling. Deze speciale vrijstelling heeft tot gevolg dat een ondernemer zich niet voor de btw hoeft te registreren indien hij met zijn jaarlijkse omzet niet de registratiedrempel overschrijdt. Op zijn facturen mag hij als niet geregistreerde ondernemer geen btw berekenen en hij heeft ook geen recht op aftrek van voorbelasting.

² Deze verhandeling zal enkel ingaan op transacties tegen vergoeding die binnen de Europese Unie plaatsvinden en op grond van de Btw-richtlijn 2006/112/EG ('Btw-richtlijn') kwalificeren als belastbare transacties.

Door de grote groep en de (redelijke) anonimiteit echter, is het voor de belastingautoriteiten lastig te achterhalen welke individuen allemaal actief zijn en welke (wellicht) niet aan hun btw-verplichtingen voldoen. Het gevolg hiervan is een 'klopjacht' op de individuen.

Deze klopjacht door de belastingautoriteiten lijkt te worden gevoerd op het niveau van de exploitanten van de online marktplatforms en niet zozeer op het niveau van de individuen. De belastingautoriteiten beseffen zich mogelijk dat deze exploitanten een grote hoeveelheid aan informatie hebben en op zijn minst informatie hebben over de identiteit van de individuen die actief zijn op het online marktplatform. Mijn vraag is daarom: Hoe ver en bij wie ligt de onderzoeksplicht in verband met btw-fraude?

Om dit te onderzoeken zal ik nader ingaan op de mogelijkheden die de belastingautoriteiten in hun 'klopjacht' kunnen gebruiken om de gemiste btw-inkomsten alsnog binnen te halen. Meer in het bijzonder zal ik ingaan op: btw-fraude en medeplichtigheid (hoofdstuk 1), informatieverzoek derden (hoofdstuk 2) en afsluiten met mijn conclusie (hoofdstuk 3).

1. Wat is (belasting)fraude?

Het begrip fraude is een brede verzamelnaam waar meerdere begrippen onder worden geschaard. Een eenduidige definitie van fraude bestaat derhalve niet. In het Wetboek van Strafrecht komt de term fraude niet eens voor³. Oplichting, bedrog, misleiding en misbruik zijn voorbeelden die onder het brede verzamelbegrip fraude kunnen worden geschaard. De gemeenschappelijke deler van voornoemde begrippen is dat in alle gevallen door oneerlijk handelen (vaak) een financieel voordeel wordt behaald.

De belastingautoriteiten kunnen het standpunt innemen dat de individuen die actief zijn op de online marktplatforms en niet voldoen aan hun btw-verplichtingen, belastingfraude plegen (meer in het bijzonder btw-fraude). Ook het begrip belastingfraude is een verzamelnaam en kent niet één algemene definitie. De OESO omschrijft belastingfraude als: *“An act, attempted act or failure to act by any person that is intended to violate a legal duty concerning the accurate reporting, determination or collection of a tax.”*⁴

Naar mijn mening is deze omschrijving ook te gebruiken voor het definiëren van btw-fraude. Btw-fraude kan op verschillende manieren plaatsvinden. Zo valt te denken aan het helemaal niet berekenen van btw, het wel berekenen van btw maar niet voldoen op aangifte, het doen van een onjuiste btw-aangifte, het niet rapporteren van intracommunautaire verwervingen of het onterecht terugvragen van voorbelasting. Maar ook degene die deelneemt aan de frauduleuze handelingen van een ander pleegt btw-fraude ('medeplegen').

1.1. Wat is een deelnemer/medeplichtige?

Voorop staat dat eerst btw-fraude moet worden vastgesteld bij een individu voordat überhaupt kan worden gesproken over deelname aan btw-fraude. Indien inderdaad is vast komen te staan dat btw-fraude is gepleegd, kan de belastingdienst (eventueel) sancties opleggen aan de medeplichtige(n). Om te beoordelen of de exploitant van een online marktplatform kan kwalificeren als deelnemer c.q. medeplichtige aan de btw-fraude die door een individu wordt gepleegd, dient allereerst te worden gekeken wanneer sprake is van deelname aan btw-fraude. Alvorens hierop in te gaan maak ik de kanttekening dat de Europese jurisprudentie inzake btw-fraude tot dusver (grotendeels) ziet op zaken waar btw-fraude wordt gepleegd met de levering van goederen en niet met het verrichten van diensten. Desalniettemin ben ik van mening dat hetgeen in deze zaken door het Hof is geoordeeld, onverminderd van toepassing is op btw-fraude bij het verrichten van diensten.

Halverwege 2006 in de gevoegde zaken Axel Kittel en Recolta Recycling ('Kittel en Recolta') oordeelde het Europese Hof van Justitie ('Hof') voor het eerst wanneer een belastingplichtige kwalificeert als deelnemer c.q. medeplichtige aan btw-fraude⁵:

“Zo ook moet een belastingplichtige, die wist of had moeten weten dat hij door zijn aankoop deelnam aan een transactie die onderdeel was van BTW-fraude, voor de toepassing van de Zesde richtlijn worden beschouwd als deelnemer aan deze fraude, ongeacht of hij winst haalt uit de doorverkoop van de goederen.

*In een dergelijke situatie is de belastingplichtige de fraudeurs immers behulpzaam en wordt hij hun medeplichtige.”*⁶

³ Met uitzondering van artikel 273f Wetboek van Strafrecht, inzake mensenhandel.

⁴ OESO, Improving Access to Bank Information for Tax Purposes, the 2003 Progress Report, p.11.

⁵ HvJ 6 juli 2006, gevoegde zaken nr. C-439/04 en C-440/04 ('Kittel en Recolta')

⁶ HvJ 6 juli 2006, gevoegde zaken nr. C-439/04 en/ C-440/04 ('Kittel en Recolta'), ro. 56 en 57

Uit het vorenstaande overwegingen volgt dat voor het Hof van doorslaggevend belang is of de belastingplichtige ‘wist of had behoren te weten’ dat hij deelnam aan een transactie die onderdeel was van btw-fraude. Of de belastingplichtige inderdaad op de hoogte was van de btw-fraude of dit had behoren te weten, dient aan de hand van objectieve gegevens te worden beoordeeld. Het is aan de belastingdienst om genoegzaam te bewijzen dat de belastingplichtige wist of had behoren te weten dat deze met haar transactie deelnam aan btw-fraude. De belastingdienst dient dit te doen aan de hand van objectieve gegevens.⁷

1.2. Btw-fraude in de digitale (deel)economie

De online marktplatforms werken nagenoeg allemaal via een app voor smartphones. Deze app is onder andere in zogenoemde appstores vaak gratis te verkrijgen. Een ieder die zijn diensten wil aanbieden, dient zich meestal bij de exploitant van het online marktplatform aan te melden. In de meeste gevallen zullen dan enkele (basis) gegevens door het individu moeten worden opgegeven. Daarnaast is vaak sprake van een overeenkomst ter zake van het ter beschikking stellen van het online marktplatform tussen de exploitant van het online marktplatform en degene die zich aanmeldt. De exploitant brengt vervolgens een commissie in rekening voor het ter beschikking stellen van het online marktplatform. Deze commissie is veelal een bepaald percentage van de verkoopprijs die tussen de aanbieder en de afnemer tot stand is gekomen.

Essentieel voor het succes bij dit soort apps is niet alleen het monitoren van het gedrag van de markt waarop de app is gericht maar ook het monitoren van het gedrag van de individuen die hun diensten via het online marktplatform aanbieden. Een exploitant houdt bijvoorbeeld in de gaten hoe vaak een individu actief is op de app, hoeveel transacties plaatsvinden, op welke momenten de vraag het grootst is en op welke momenten meer aanbod is. Daarnaast maken sommige apps gebruik van de locatie van partijen door middel van GPS. Voor het onderscheiden van andere spelers in de markt en ook om het de gebruikers van de app zo makkelijk mogelijk te maken, verzorgen sommige exploitanten ook administratieve taken. “Onbewust” verzamelt een exploitant dus een hoop informatie over de individuen die actief zijn op het online marktplatform.

Zoals in de inleiding al kort is aangegeven, groeit de digitale (deel)economie en het aantal individuen dat actief is in deze economie explosief. Online marktplatforms waar individuen hun diensten of goederen tegen een vergoeding kunnen aanbieden, schieten als paddenstoelen uit de grond. Het huidige succes van deze online marktplatforms is onder andere te danken aan het feit dat de individuen op regelmatige basis actief zijn op het online marktplatform en dus veelal niet eenmalig. De individuen die diensten en goederen aanbieden nemen deel aan het economische verkeer (of hebben over het algemeen op zijn minst de intentie om duurzaam aan het economische verkeer deel te nemen). Dit heeft tot gevolg dat veel van deze individuen op grond van artikel 9 van de Btw-richtlijn als ondernemer voor de btw kwalificeren.

In de praktijk is het de vraag of de individuen zich voor de btw registreren, een periodieke btw-aangifte indienen en andere rapportage verplichtingen nakomen. Het is ook mogelijk dat het individu die zijn diensten aanbiedt of goederen verkoopt via het online marktplatform, wel btw berekent maar deze vervolgens niet op aangifte voldoet. Hoewel concrete cijfers op dit moment ontbreken, is het goed denkbaar dat door de digitale (deel)economie de EU lidstaten btw-inkomsten mislopen.

⁷ HvJ 21 juni 2012, gevoegde zaken nr. C-80/11 en C-142/11 (‘Mahagében’), ro. 49

De vraag rijst of door de digitale (deel)economie op grote schaal door de individuen die niet voor de btw zijn geregistreerd, geen btw-aangifte doen en/of geen btw voldoen over hun transacties, (op grote schaal) belastingfraude en meer in het bijzonder btw-fraude wordt gepleegd. Dit leidt vervolgens tot de vraag in hoeverre de exploitant van een online marktplatform kan worden meegetrokken in de (potentieel) fraudeleuze handelingen van een individu die actief is op dit platform. Neemt de exploitant door het faciliteren van een online marktplatform deel aan de btw-fraude en kan hem zodoende zijn rechten⁸ worden ontzegd?

1.3. 'Wist of behoren te weten'

Het Hof heeft met 'wist of behoren te weten' een mooi criterium geformuleerd maar bij mij roept dit criterium vragen op. Met name over de juiste invulling hiervan. Maar ook hoe kan een marktdeelnemer voorkomen dat hij voldoet aan het criterium 'wist of behoren te weten'. Helaas worden deze vragen in de Europese jurisprudentie met betrekking tot btw-fraude tot op heden nog niet beantwoord. Indien we een kleine uitstap maken naar douane, vinden we een uitspraak van het Hof in de douanezaak 'Oliver Jestel'.⁹ In deze zaak is een nadere toelichting te vinden over de invulling van het criterium 'wist of behoorde te weten'. Deze invulling is naar mijn mening ook van toepassing voor btw-fraude zaken.

In de douanezaak Oliver Jestel ging het om de heer Jestel die twee internetwinkels exploiteert en via het internetplatform eBay goederen uit China heeft geveild in de periode 2004-2006. Jestel handelt als bemiddelaar ter zake van de afsluiting van de verkoopcontracten voor de goederen. Daarnaast ontvangt Jestel de verkoopprijs. De Chinese leverancier zorgt voor de vaststelling van de prijs van de desbetreffende goederen en zorgt ook voor de levering van de goederen. De goederen worden door de Chinese leverancier rechtstreeks verzonden naar de kopers in Duitsland. Echter, de Chinese leverancier verstrekt onjuiste gegevens over de inhoud en de waarde van de zending. Dit heeft tot gevolg dat de goederen aan de kopers worden geleverd zonder dat de goederen bij de douane zijn aangebracht en zonder dat invoerrechten worden geïnd. Aan Jestel wordt een belastingaanslag opgelegd voor een X bedrag aan verschuldigde btw ter zake van de invoer en X bedrag aan douanerechten. Bij het opleggen van de belastingaanslag werd opgemerkt dat Jestel had deelgenomen aan het onrechtmatig binnenbrengen van goederen in het douanegebied van de Unie.

De vraag wordt aan het Hof voorgelegd of een persoon douaneschuldenaar wordt door 'deelneming' aan het op onregelmatige wijze binnenbrengen van goederen in het douane gebied van de Unie wanneer hij bemiddelt bij het sluiten van de koopovereenkomsten voor de relevante goederen en zonder rechtstreeks mee te werken aan het binnenbrengen. Artikel 202, lid 3 van het douanewetboek geeft een ruime omschrijving van de personen die als schuldenaar van de douaneschuld kunnen worden aangemerkt. Zo worden personen ook schuldenaar indien zij aan het onregelmatig binnenbrengen van goederen op het grondgebied van de Unie hebben deelgenomen terwijl zij wisten, of redelijkerwijs hadden moeten weten, dat zulks op onrechtmatige wijze gebeurde.

Volgens het Hof is het onregelmatig binnenbrengen een objectieve voorwaarde. Het bewust deelnemen aan dit onregelmatig binnenbrengen is een subjectieve voorwaarde. 'Wisten of redelijkerwijs hadden moeten weten' impliceert volgens het Hof dat de personen die hebben deelgenomen aan het binnenbrengen van de goederen, kennis hadden of redelijkerwijs moesten hebben van het bestaan van één of meerdere onregelmatigheden.

⁸ Vgl. HvJ 21 februari 2006, nr. C-255/02 ('Halifax') ro. 68

⁹ HvJ 17 november 2011, nr. C-454/10 ('Oliver Jestel')

Voor wat betreft het 'redelijkerwijze hadden moeten weten' oordeelt het Hof dat dit een verwijzing is naar het gedrag van een bedachtzame en zorgvuldige marktdeelnemer. Een persoon die als bemiddelaar optreedt voor de afsluiting van verkoopovereenkomsten dient daarnaast te weten dat de levering van goederen van een derde land naar een bestemming binnen de Unie de verplichting tot het betalen van invoerrechten doet ontstaan. Het Hof geeft aan dat de relevante vraag is of de bemiddelaar ('Jestel') alle stappen heeft ondernomen die redelijkerwijze van hem konden worden verwacht opdat (i) hij zich ervan heeft vergewist dat de desbetreffende goederen niet op een onrechtmatige wijze worden binnengebracht en (ii) of hij de leverancier op de verplichting heeft gewezen om de goederen bij de douane aan te geven. Het Hof oordeelde dat rekening moet worden gehouden met de informatie waarover de bemiddelaar beschikte en de periode gedurende welke hij zijn diensten heeft verricht. De hoeveelheid beschikbare informatie en de lengte van de periode geven een duidelijke indicatie of de bemiddelaar kans had om kennis te nemen van de praktijken van de leverancier betreffende de levering van de desbetreffende goederen.

Uit de zaak Oliver Jestel valt af te leiden dat het Hof voor het toetsen van het criterium 'wist of behoorde te weten' waarde hecht aan de hoeveelheid informatie die een bemiddelaar beschikt en hoe lang partijen zaken met elkaar doen. Naar mijn mening zal dit ook van belang zijn bij het beoordelen of een belastingplichtige wist of kon weten dat sprake was van btw-fraude. Gelijk aan de zaak Oliver Jestel kan men stellen dat een exploitant van een online marktplatform fungeert als een bemiddelaar tussen het individu die goederen en/of diensten aanbiedt en de afnemers hiervan. Hoewel dit een douanezaak betrof, zal de invulling die aan het criterium 'wist of behoorde te weten' ook gelden met betrekking tot btw-fraude en de deelname hieraan.

Een exploitant van een online marktplatform vergaart 'onbewust' informatie over de individuen die actief zijn op zijn platform. Zo houdt de exploitant bijvoorbeeld in de gaten hoe vaak een individu actief is op de app, hoeveel transacties plaatsvinden. Daarnaast maken sommige apps gebruik van de locatie van partijen door middel van GPS. Een exploitant van een online marktplatform beschikt dus over een substantiële hoeveelheid aan informatie en verricht vaak voor een langere periode diensten aan de individuen. Dit alles leidt ertoe dat een exploitant van een online marktplatform een risico loopt. Namelijk het risico dat hij voldoet aan het criterium 'wist of had behoren te weten' dat sprake is van btw-fraude. Daarnaast is het heel goed denkbaar dat een individu voor een langere periode actief is het op het online marktplatform. Dit zou op grond van het arrest Oliver Jestel onderstrepen dat de exploitant op basis van zijn 'kennis' over een individu wist of behoorde te weten dat deze (zeer waarschijnlijk) niet aan zijn btw-verplichtingen voldoet en wellicht sprake is van fraude door het individu.

Hoewel de arresten Halifax¹⁰ en Emsland Stärke¹¹ gaan over misbruik van recht, was Halifax een btw-zaak en Emsland Stärke een douanezaak. In het arrest Halifax wordt meerdere keren verwezen naar het eerder gewezen arrest Emsland Stärke. Het begrip misbruik van recht is een communautair begrip. Dit houdt in dat het voor zowel btw als douane dezelfde uitleg kent. Naar mijn mening is btw-fraude ook een communautair begrip en is de uitleg van het criterium 'wist of behoorde te weten' eenduidig. Dit leidt ertoe dat het arrest Oliver Jestel nadelig is voor exploitanten van online marktplatforms.

¹⁰ HvJ 21 februari 2006, nr. C-255/02 ('Halifax')

¹¹ HvJ 14 december 2000, nr. C-110/99 ('Emsland Stärke')

1.4. 'Behulpzaam zijn'

In rechtsoverweging 60 van het arrest Kittel en Recolta geeft het Hof aan dat op het moment dat de belastingplichtige wist of had behoren te weten dat zijn aankoop onderdeel is van btw-fraude, hij behulpzaam is bij het plegen van btw-fraude:

*"In een dergelijke situatie is de belastingplichtige de fraudeurs immers behulpzaam en wordt hij hun medeplichtige."*¹²

In deze overweging van het Hof vloeit het 'behulpzaam zijn' naar mijn mening voort uit het criterium 'wist of had behoren te weten'. Hoewel in latere Europese jurisprudentie inzake btw-fraude niet verder wordt gesproken over het 'behulpzaam zijn', kan ik mij voorstellen dat dit (nog) voor ruimere uitleg vatbaar is dan het 'weten of behoren te weten'. Met als gevolg dat bijvoorbeeld de exploitant door het enkel *faciliteren* van een online marktplatform, ook geacht wordt behulpzaam te zijn bij btw-fraude door een individu die actief is op dat online marktplatform. Het Hof heeft tevens aangegeven dat het niet van belang is of een deelnemer aan btw-fraude met zijn transacties winst behaalt.¹³ Indien het Hof van 'behulpzaam zijn' een apart criterium maakt, zal de exploitant nog sneller kwalificeren als medeplichtige aan btw-fraude. Echter, het Hof lijkt in de zaak Mahagében deze gedachte van de hand te wijzen. Het Hof oordeelde daar dat het invoeren van een regeling van onvoorwaardelijke aansprakelijkheid verder zou gaan dan noodzakelijk voor de bescherming van de rechten van de schatkist.¹⁴

1.5. Maatregelen

Hoewel de zaak Oliver Jestel een douanezaak betrof, is het beginsel "goede trouw" ook een beginsel dat in de btw wordt toegepast. Volgens Advocaat-Generaal Szpunar dient het beginsel van goede trouw in geval van fraude ruimer te worden uitgelegd dan de klassieke opvatting. Een belastingplichtige is te goeder trouw indien hij niet actief heeft deelgenomen aan btw-fraude maar ook niet wist of niet kon weten dat hij bij btw-fraude was betrokken.¹⁵ Als belastingplichtige dien je te allen tijde als een zorgvuldig en goed koopman te handelen. Naar mijn mening bedoelt het Hof hier hetzelfde mee als in de zaak Oliver Jestel. Daar sprak het Hof namelijk over 'een bedachtzame en zorgvuldige marktdeelnemer'.

In de gevoegde zaken Kittel en Recolta oordeelde het Hof dat een belastingplichtige de nodige maatregelen moet treffen om te voorkomen dat zijn handelingen deel uitmaken van btw-fraude door een marktdeelnemer in een eerder of later stadium.¹⁶ Dit is naar mijn mening een invulling van het handelen als een zorgvuldig en goed koopman. Of de belastingplichtige inderdaad alle benodigde maatregelen heeft getroffen die redelijkerwijs van hem kunnen worden verlangd, moet aan de hand van de omstandigheden van het concrete geval worden bepaald.¹⁷ Het Hof preciseert dat dit bijvoorbeeld betekent dat een belastingplichtige verplicht is om inlichtingen in te winnen over een marktdeelnemer indien zij aanwijzingen heeft dat sprake is van onregelmatigheden of btw-fraude.

¹² HvJ 6 juli 2006, gevoegde zaken nr. C-439/04 en C-440/04 ('Kittel en Recolta'), ro. 57

¹³ HvJ 6 juli 2006, gevoegde zaken nr. C-439/04 en C-440/04 ('Kittel en Recolta'), ro. 56 en onlangs nog wederom bevestigd in HvJ 22 oktober 2015, nr. C-277/14 ('Stefanek'), ro. 48

¹⁴ HvJ 21 juni 2012, gevoegde zaken nr. C-80/11 en C-142/11 ('Mahagében'), ro. 48

¹⁵ Conclusie AG Szpunar, 11 september 2014, gevoegde zaken nr. C-131/13, C-163/13 en C-164/13 ('Schoenimport Italmoda')

¹⁶ HvJ 6 juli 2006, gevoegde zaken nr. C-439/04 en C-440/04 ('Kittel en Recolta'), ro. 51

¹⁷ HvJ 21 juni 2012, gevoegde zaken nr. C-80/11 en C-142/11 ('Mahagében'), ro. 59

Bij aanwijzingen van onregelmatigheden of btw-fraude dient een belastingplichtige zich namelijk te vergewissen van de betrouwbaarheid van de marktdeelnemer. Indien een belastingplichtige alles heeft gedaan wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd om geen onderdeel te worden van btw-fraude en niet wist of behoorde te weten dat sprake was van btw-fraude, dan mag hij aanspraak maken op het Unierecht. In die zin dat bijvoorbeeld het recht op aftrek van voorbelasting niet aan deze belastingplichtige kan worden ontzegd.¹⁸

Zoals in het vorenstaande is aangegeven, dient op grond van de omstandigheden van het concrete geval te worden bepaald of de belastingplichtige voldoende maatregelen heeft getroffen om niet bij btw-fraude betrokken te raken. Dit betekent in mijn ogen dat een kleine ondernemer anders wordt behandeld dan een grote ondernemer. Meer in het bijzonder omdat deze voorwaarde een zekere subjectiviteit omvat. Van een grote ondernemer worden meer maatregelen en/of ook kennis verlangd dan van een kleine ondernemer. Dit aangezien een grote ondernemer (vaak) de middelen en mogelijkheden heeft om preventieve maatregelen te nemen. Als we dit naast de casus van het online marktplatform leggen, moet de exploitant alles hebben gedaan wat redelijkerwijs binnen zijn mogelijkheden ligt om te voorkomen dat hij bij btw-fraude betrokken raakt. Gezien de hoeveelheid en het soort informatie dat een exploitant van een online marktplatform tot zijn beschikking heeft, leidt dit ertoe dat de exploitant ver strekkende maatregelen moet treffen. Op het moment namelijk dat een individu zich aanmeldt op het online marktplatform, dan vergaart de exploitant al informatie. Indien het individu langere tijd actief is op het online marktplatform (lees: diensten verricht of goederen verkoopt), dan voldoet de exploitant al snel aan het criterium wist of behoorde te weten dat zijn transacties onderdeel zijn van btw-fraude. Dit laat naar mijn mening de exploitant niet veel keus, anders dan deze groep na een bepaalde periode te weren van het online marktplatform. Tenzij de individuen aantonen dat zij (alsnog) voor de btw zijn geregistreerd of aantonen dat zij gebruikmaken van de kleine ondernemersregeling. Dit alles om maar te voorkomen dat de exploitant medeplichtig wordt aan btw-fraude.

Dit brengt voor een exploitant van een online marktplatform een zwaardere verplichting mee om maatregelen te treffen die onderbouwen dat hij te goeder trouw heeft gehandeld. Eén van die maatregelen zou bijvoorbeeld zijn dat de exploitant individuen naar verloop van tijd moet gaan weigeren op zijn platform omdat wellicht sprake is van frauduleus gedrag. Het kan echter niet de bedoeling zijn dat de exploitant dusdanige maatregelen moet treffen dat daarmee zijn ondernemingsactiviteiten worden gedwarsboomd. Naar mijn mening gaat dit verder dan redelijkerwijs van een marktdeelnemer kan worden verlangd. Een exploitant van een online marktplatform die als een goed koopman de nodige maatregelen heeft getroffen, kan 'onbewust' toch nog worden meegetrokken.

Zoals eerder aangegeven, is het wel zo dat de btw-fraude eerst moet worden vastgesteld bij de betreffende individuen alvorens de exploitant kan worden beschuldigd van deelname aan deze fraude. Wanneer dit eenmaal door de belastingdienst is vastgesteld, kwalificeert een exploitant van een online marktplatform naar mijn mening al snel als medeplichtige op grond van de huidige jurisprudentie. Indien bij een individu die via het online marktplatform opereert btw-fraude is vastgesteld, in hoeverre kunnen de omstandigheden van het concrete geval dan leiden tot de vaststelling dat sprake is van deelname aan deze btw-fraude? Het Hof heeft geoordeeld dat het niet in strijd is met het Unierecht om van een marktdeelnemer te verlangen dat hij alles doet dat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd om te zorgen dat hij niet betrokken raakt bij btw-fraude.¹⁹

¹⁸ HvJ 21 juni 2012, gevoegde zaken nr. C-80/11 en C-142/11 ('Mahagében'), ro. 60

¹⁹ HvJ 21 juni 2012, gevoegde zaken nr. C-80/11 en C-142/11 ('Mahagében'), ro. 54

In het geval dat een leverancier ('de exploitant') te goeder trouw heeft gehandeld, vormt dit – volgens het Hof – een belangrijke indicator om te bepalen of de exploitant kan worden verplicht tot nabetaling van de btw.²⁰

1.6. Hoe ver mag de belastingdienst gaan?

Het Hof heeft benadrukt dat het in beginsel aan de belastingautoriteiten is om bij de belastingplichtigen ('individuen') de nodige controles uit te voeren om onregelmatigheden en btw-fraude op te sporen.²¹ Het is niet de bedoeling dat de belastingautoriteiten hun controletaken doorschuiven naar de belastingplichtigen. Een belastingplichtige hoeft zich dus niet ervan te vergewissen dat zijn leverancier of afnemer een btw-aangifte heeft ingediend en de btw op aangifte heeft voldaan.²² Wat het Hof hier naar mijn mening bedoelt, is dat het niet zo kan zijn dat de belastingautoriteiten alle verantwoordelijkheden van zich afschuiven en deze bij andere deelnemers in de keten leggen. Er worden dus grenzen gesteld aan hoe ver de maatregelen van een belastingplichtige moeten gaan om te goeder trouw te zijn. Het Hof oordeelt verder dat de belastingautoriteiten nog altijd zelf de verplichting hebben om frauduleuze belastingplichtigen op te sporen en te controleren of zij een (correcte) btw-aangifte hebben ingediend. Van de andere belastingplichtigen in de keten wordt wel verwacht dat zij alert zijn met wie zij zaken doen. Daarnaast dienen zij bij het verrichten van hun transacties de fraudeurs niet behulpzaam te zijn.

Terug naar de casus van de exploitant van een online marktplatform. Op grond van het vorenstaande hoeven de maatregelen die een exploitant treft dus niet zo ver te gaan dat de verantwoordelijkheden van de belastingautoriteiten worden overgenomen. In de praktijk lijkt dit soms toch anders. Gezien het feit dat het een nieuwe markt betreft met een enorme hoeveelheid aan nieuwe marktdeelnemers en dus onbekend terrein is, is het voor de belastingautoriteiten als Bambi op het ijs. Het is allereerst een uitdaging om de spelers (de individuen) op deze markt (succesvol) in kaart te brengen en vervolgens na te gaan of deze netjes aan hun btw-verplichtingen voldoen. Het lijkt voor belastingautoriteiten dan ook makkelijker om aan te kloppen bij de exploitanten, deze zijn namelijk zichtbaarder en meer 'grijpbaar'. Indien dit gebeurt zal al snel de indruk ontstaan dat de belastingautoriteiten de opsporing en controle van de individuen bij de exploitanten neerleggen. Ik zeg bewust 'lijkt' omdat dit naar mijn mening (nog) niet het geval is. De belastingautoriteiten zijn zich (sterk) bewust van het feit dat de exploitanten van de online marktplatforms waardevolle informatie bezitten. Oftewel dat de exploitanten de belastingautoriteiten van informatie kunnen voorzien die hen kan helpen bij het opsporen en controleren van de individuen die op de online marktplatforms actief zijn. Met die handelswijze is naar mijn mening op zich niks mis. De belastingautoriteiten zullen wellicht niet direct bij de exploitant komen met het standpunt dat zij behulpzaam zijn bij de frauduleuze handelingen door de individuen op het online marktplatform. Echter, de exploitanten dienen zich wel bewust te zijn dat dit vrij snel door de belastingautoriteiten kan worden opgeworpen. Zeker als belastingautoriteiten zicht hebben op de individuen die allemaal actief zijn op de online marktplatforms en deze vervolgens kunnen gaan controleren. Gezien de positie waarin de exploitanten van online marktplatforms zich bevinden – namelijk de informatie die zij bezitten en het voor langere periode zaken doen met de individuen – is het risico groot dat de exploitanten kwalificeren als medeplichtige aan btw-fraude. Benadrukt moet worden dat het nog altijd wel aan de belastingautoriteiten is om eerst btw-fraude bij het individu vast te stellen.

²⁰ HvJ 27 september 2007, nr. C-409/04 ('Teleos'), ro. 66

²¹ HvJ 21 juni 2012, gevoegde zaken nr. C-80/11 en C-142/11 ('Mahagében'), ro. 62

²² HvJ 21 juni 2012, gevoegde zaken nr. C-80/11 en C-142/11 ('Mahagében'), ro. 61 en 65

Verder dienen de belastingautoriteiten genoegzaam te bewijzen dat de exploitant wist of behoorde te weten dat zijn handeling deel uitmaakte van btw-fraude.²³ Omdat de belastingautoriteiten geen idee hebben welke individuen allemaal actief zijn op een online marktplatform, zal het moeilijk worden om btw-fraude bij het individu vast te stellen.

1.7. Risico's van medeplegen

Wat zijn de risico's als de belastingautoriteiten genoegzaam bewijzen dat een exploitant van een online marktplatform medeplichtig is aan btw-fraude? Allereerst bestaat het risico dat de exploitant strafrechtelijk wordt vervolgd. Op grond van artikel 47 van het Wetboek van Strafrecht, worden medeplegers aan een strafbaar feit (fraude) gestraft. Bij deelneming aan fraude kunnen dezelfde hoofdstraffen aan de medepleger worden opgelegd als aan de pleger van deze fraude. Echter, het maximum van deze hoofdstraffen dient bij medeplegen met een derde te worden verminderd.²⁴

Een ander risico wat dichterbij huis ligt, is het bepaalde in artikel 20, lid 2 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen ('AWR'). Een exploitant moet rekening houden met de mogelijkheid dat de belastingdienst zich op het standpunt kan stellen dat door het niet naleven van bepalingen van de belastingwet door de exploitant, te weinig belasting is geheven en derhalve bij deze exploitant de btw dient te worden nageheven.

Tot slot bestaat het risico dat een exploitant hoofdelijk aansprakelijk is ter zake van de verschuldigde btw in een andere lidstaat. Op grond van artikel 205 Btw-richtlijn kunnen lidstaten bepalen dat een andere persoon dan degene die tot voldoening van de belasting is gehouden, hoofdelijk verplicht is deze verschuldigde btw te voldoen. Deze hoofdelijke aansprakelijkheid geldt ook in de situatie waar de heffing van de btw is verlegd naar de afnemer. Dit kan bijvoorbeeld spelen indien de exploitant een vergoeding voor gebruik van het online marktplatform in rekening brengt aan een individu in een andere lidstaat. Aangezien het individu kwalificeert als belastingplichtige, wordt de heffing van de btw naar het individu verlegd. In de praktijk blijkt dat weinig lidstaten deze hoofdelijke aansprakelijkheid hebben opgenomen in hun nationale wetgeving en de verschuldigde btw dus niet kunnen naheffen bij de exploitant op grond van hoofdelijke aansprakelijkheid.²⁵

1.8. Tussenconclusie

Zoals ik in het vorenstaande heb vastgesteld, loopt een exploitant van een online marktplatform het risico dat hij kwalificeert als medeplichtige aan btw-fraude. Door de hoeveelheid informatie die een exploitant verkrijgt over de individuen die actief zijn op zijn online marktplatform, voldoet hij al snel aan het criterium dat hij 'wist of behoorde te weten' dat sprake was van btw-fraude. Daarnaast kan ook worden gesteld dat een exploitant door het exploiteren van een online marktplatform behulpzaam is aan fraudeurs. Hoewel 'het behulpzaam zijn' in latere jurisprudentie niet meer is aangehaald, zou dit een zeer nadelig criterium zijn voor exploitanten van online marktplatforms indien dit verder wordt uitgewerkt. Een exploitant van een online marktplatform zou dan al door het faciliteren van het platform geacht worden behulpzaam te zijn bij btw-fraude door een individu die actief is op het online marktplatform.

²³ HvJ 6 december 2012, nr. C-285/11 ('Bonik'), ro. 43

²⁴ Artikel 49 Wetboek van Strafrecht

²⁵ EU VAT Compass 2015/2016, IBFD, augustus 2015

Een risico van medeplegen is dat de exploitant op grond van het strafrecht kan worden vervolgd. Een ander risico is dat de niet of te weinig betaalde btw worden nageheven bij de exploitant. Ook in het geval waar de heffing wordt verlegd van de exploitant naar de individu in een andere lidstaat, kan de exploitant (in sommige lidstaten) hoofdelijk worden verplicht de verschuldigde btw te voldoen.

Een belangrijk punt blijft wel dat allereerst btw-fraude moet zijn vastgesteld bij de betreffende individu die actief is op het online marktplatform. Zonder deze vaststelling is het niet mogelijk om voor de exploitanten van het online marktplatform te komen tot deelname aan btw-fraude. Gezien het feit dat de belastingautoriteiten moeilijk grip krijgen op de groep die actief is op online marktplatforms, is het vaststellen van btw-fraude nog een groot probleem voor de belastingautoriteiten.

2. Informatieverzoek derden / Gegevensuitwisseling

Zoals ik in het eerste hoofdstuk al concludeerde, dient allereerst fraude bij een individu te zijn vastgesteld voordat een exploitant van een online marktplatform kan worden aangesproken als medeplichtige. Voor de belastingautoriteiten is voor deze markt juist die eerste stap het moeilijkst. Ze hebben namelijk geen enkel idee wie de individuen zijn die op online marktplatforms actief zijn. Een eerste mogelijkheid om de identiteit van de spelers op de markt te ontdekken, is het inwinnen van informatie over deze spelers. Zo is het mogelijk voor belastingautoriteiten om in het kader van de belastingheffing, informatie over derden op te vragen bij de exploitant van een online marktplatform.

Zoals in het vorenstaande is aangegeven, bieden de online marktplatforms de mogelijkheid voor (onder andere) individuen om hun diensten aan te bieden of goederen te verkopen. Daarnaast staan deze online marktplatforms (vaak) open voor een ieder en wordt het online marktplatform (bij succes) in meerdere lidstaten aangeboden. In de praktijk wordt een online marktplatform vaak geëxploiteerd vanuit één EU lidstaat. Dit wil zeggen, het online marktplatform wordt bijvoorbeeld geëxploiteerd vanuit Nederland maar werkt ook in Frankrijk. De transacties die via het online marktplatform plaatsvinden kunnen zowel lokale als grensoverschrijdende transacties betreffen. Dit heeft tot gevolg dat (belasting)autoriteiten van andere lidstaten vaak ook in het duister tasten wie in hun land actief is op online marktplatforms. Deze buitenlandse (belasting)autoriteiten die tot belastingheffing willen komen bij de individuen die in hun land actief zijn op online marktplatforms, kunnen ook informatie opvragen over derden. Dit kunnen zij doen door een informatieverzoek in te dienen bij de Nederlandse (belasting)autoriteiten. Dit verzoek kan bijvoorbeeld aan de exploitant van een online marktplatform in Nederland worden gericht.

Ook hier speelt de discussie hoe ver de (buitenlandse) belastingautoriteiten mogen gaan bij het indienen van een dergelijk verzoek. Is het toegestaan dat de (buitenlandse) belastingautoriteiten informatie opvragen over individuen die op een online marktplatform actief zijn, zonder dat zij enige informatie hebben over deze individuen? Dus zelfs niet eens beschikken over namen of andere gegevens van de individuen op grond waarvan een gericht informatieverzoek kan worden gedaan. Maar ook de vraag in hoeverre de exploitant verplicht is om de gevraagde informatie te verstrekken. Het is namelijk goed denkbaar dat het vrijgeven van bepaalde informatie door de exploitant niet alleen de individuen raakt maar ook zijn eigen onderneming. In die zin dat de exploitant zijn inkomsten en het succes van zijn online marktplatform drastisch ziet afnemen omdat individuen niet meer actief willen zijn via dat online marktplatform.

2.1. Verordening (EU) nr. 904/2010

Op grond van artikel 53 en 47 van de AWR kan de Nederlandse belastingdienst een ieder verzoeken om informatie te verstrekken ten behoeve van de belastingheffing van derden. Ook buitenlandse belastingautoriteiten kunnen informatie opvragen bij een ieder ten behoeve van de belastingheffing van derden in hun land. De voorwaarden voor het uitwisselen van informatie tussen lidstaten zijn in beginsel vastgelegd in de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen ('WIBB'). In artikel 1, lid 3 van de WIBB is echter de bijstand op het gebied van btw uitgesloten. Voor de bijstand op het gebied van btw wordt verwezen naar Verordening (EU) nr. 904/2010 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over toegevoegde waarde ('Verordening 904/2010').²⁶

²⁶ Verordening (EU) Nr. 904/2010, 7 oktober 2010

Deze verordening is voortgekomen uit de noodzaak binnen de EU om btw-fraude op EU-niveau aan te pakken en te bestrijden. In dat kader heeft de Europese Commissie de samenwerking tussen lidstaten willen bevorderen. In de mededeling van de Europese Commissie aan de Raad, het Europees Parlement en het Europees Economisch en Sociaal Comité ('mededeling van de Europese Commissie') uit 2008²⁷, bespreekt de Europese Commissie verschillende categorieën maatregelen. Namelijk maatregelen die zijn gericht op het voorkomen van btw-fraude, op het verbeteren van de instrumenten voor de opsporing van btw-fraude, het verbeteren van de mogelijkheden voor de inning van belasting die verloren is gegaan ten gevolge van fraude en de bestraffing van fraudeurs. Bij het beoordelen van de maatregelen heeft de Europese Commissie deze getoetst aan een aantal basisbeginselen, zijnde:

- *de belastingdiensten moeten snel over accurate informatie beschikken;*
- *het gebruik van deze informatie door de belastingdiensten moet worden verbeterd;*
- *er moeten meer mogelijkheden zijn om tegen fraudeurs op te treden;*
- *er moet rekening worden gehouden met de noden en verwachtingen van bonafide bedrijven, en er moet met name voor worden gezorgd dat hun administratieve lasten niet onnodig worden verhoogd waardoor hun kosten nog worden verhoogd; bovendien moet voor rechtszekerheid worden gezorgd.*²⁸

Naar aanleiding van de mededeling van de Europese Commissie en met deze beginselen als basis is Verordening (EG) nr. 1798/2003²⁹ en de daarin vervatte instrumenten ter bestrijding van btw-fraude ingrijpend verbeterd en aangevuld. Dit heeft geleid tot de verordening die op dit moment van toepassing is: Verordening 904/2010. Zoals blijkt uit de basisbeginselen is de Europese Commissie heel stellig in hetgeen nodig is om sneller en effectiever op EU-niveau de btw-fraude aan te pakken. Dit in tegenstelling tot de belastingautoriteiten die wel een beetje uit het veld lijken te zijn geslagen door de komst van de nieuwe digitale (deel)economie en de btw-problematiek die dit meebrengt. De maatregelen die zijn voortgekomen uit de mededeling van de Europese Commissie geven de belastingautoriteiten van de lidstaten meer mogelijkheden om individuen die via online marktplatforms actief zijn, te achterhalen.

2.2. Uitwisseling van gegevens tussen lidstaten

In artikel 7 van Verordening 904/2010 is de grondslag voor het uitwisselen van informatie tussen (belasting)autoriteiten neergelegd.³⁰ Op grond van voornoemd artikel dienen de EU lidstaten samen te werken opdat de btw binnen de EU juist wordt geheven. In Verordening 904/2010 zijn (onder andere) de voorwaarden voor de onderlinge samenwerking van de belastingautoriteiten vastgelegd om naleving van de btw-wetgeving te verzekeren.

²⁷ Mededeling van de Commissie aan de Raad, het Europees Parlement en het Europees Economische en Sociaal Comité over een gecoördineerde strategie ter verbetering van de bestrijding van btw-fraude in de Europese Unie, 1 december 2008, COM(2008) 807

²⁸ Mededeling van de Commissie aan de Raad, het Europees Parlement en het Europees Economische en Sociaal Comité over een gecoördineerde strategie ter verbetering van de bestrijding van btw-fraude in de Europese Unie, 1 december 2008, COM(2008) 807, p. 4-5

²⁹ Verordening (EG) nr. 1798/2003 van de Raad, 7 oktober 2003, betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde

³⁰ Het is ook mogelijk dat het verzoek tot het uitwisselen van gegevens wordt gedaan op grond van het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken. Dit verdrag ziet ook op de wederzijdse bijstand op het gebied van btw (artikel 2, onderdeel b, sub iii, c van het Verdrag). Voor de verdere bespreking van gegevensuitwisseling zal ik uitgaan van een verzoek dat is ingediend op grond van Verordening 904/2010.

Daarnaast zijn in deze verordening ook de regels en procedures vastgelegd voor de elektronische uitwisseling van inlichtingen inzake de btw over diensten die langs elektronische weg worden verricht.³¹ Verordening 904/2010 ziet dus ook expliciet op elektronische diensten. Het lijkt alsof de Europese Commissie in tegenstelling tot de nationale belastingautoriteiten, meer is voorbereid op de btw-problematiek met betrekking tot onder andere online marktplatforms.

Belastingautoriteiten die een verzoek tot informatie willen indienen bij een andere lidstaat moeten eerst aan een aantal voorwaarden voldoen. De aangezochte (belasting)autoriteit mag de gevraagde informatie pas verstrekken mits aan deze voorwaarden is voldaan. Zo dient allereerst te worden vastgesteld of het aantal en de aard van de ingediende verzoeken om informatie die zijn gedaan binnen een bepaalde periode de aangezochte autoriteit administratief niet onevenredig zwaar belasten. Daarnaast dient de belastingautoriteit die om informatie verzoekt aan het uitputtingsbeginsel te hebben voldaan. Dit beginsel houdt in dat een belastingautoriteit pas om informatie mag verzoeken op het moment dat alle gebruikelijke bronnen voor het verkrijgen van de gevraagde informatie zijn benut. Het is dus als belastingautoriteit niet toegestaan om zonder onderzoek in eigen land te hebben gedaan een verzoek tot inlichtingen in te dienen bij de autoriteit van een andere lidstaat. Ik ga hier in de volgende paragraaf nader op in. Aangezochte autoriteiten kunnen weigeren om de gevraagde informatie te verstrekken. Dit kan bijvoorbeeld wanneer de verstrekking van de informatie leidt tot onthulling van een commercieel, industrieel of beroepsgeheim of van een handelswijze of gegevens waarvan de onthulling in strijd zou zijn met de openbare orde.³²

Wanneer de Nederlandse belastingdienst een verzoek om informatie ontvangt, is zij dus verplicht om de gevraagde informatie te verstrekken tenzij een van de weigeringsgronden van toepassing is. De Nederlandse belastingdienst heeft ook een discretionaire bevoegdheid. Door deze bevoegdheid kan de belastingdienst het verzoek om inlichtingen nog weigeren en wel op grond van de Algemene wet bestuursrecht ('AWB'). De Nederlandse belastingdienst dient bij het beslissen om wel of niet de opgevraagde informatie te verstrekken rekening te houden met het zorgvuldigheidsbeginsel.³³ Daarnaast dient een afweging te worden gemaakt van alle rechtstreeks bij het besluit betrokken belangen.³⁴ Bij deze afweging mag geen sprake zijn van willekeur en het mag geen onevenredige lasten op de belanghebbende leggen.

2.3. Uitputtingsbeginsel

Zoals in artikel 54, lid 1 onderdeel b van Verordening 904/2010 expliciet is opgenomen, moet een verzoekende lidstaat aan het uitputtingsbeginsel voldoen alvorens een verzoek om inlichtingen te richten aan een (belasting)autoriteit van een andere lidstaat. Het uitputtingsbeginsel vereist dat de verzoekende lidstaat eerst alle eigen gebruikelijke mogelijkheden heeft benut om de betreffende inlichtingen te verkrijgen.³⁵ Gezien de expliciete vermelding van het uitputtingsbeginsel dienen aangezochte (belasting)autoriteiten naar mijn mening actief te controleren of aan dit vereiste is voldaan. Theoretisch mag een informatieverzoek dus niet worden ingediend noch in behandeling worden genomen door de aangezochte autoriteit indien niet aan dit beginsel is voldaan.

³¹ Artikel 1 Verordening (EU) Nr. 904/2010, 7 oktober 2010

³² Artikel 54 Verordening (EU) N. 904/2010, 7 oktober 2010

³³ Artikel 3:2 AWB

³⁴ Artikel 3:4 AWB

³⁵ Belastingplan 2006, Kamerstuk 6 Nota naar aanleiding van het verslag, 27 oktober 2005

In de praktijk is het voor mij nog maar de vraag of de autoriteiten (volledig) controleren of de verzoekende lidstaat daadwerkelijk aan het uitputtingsbeginsel heeft voldaan.

Het uitputtingsbeginsel is naar mijn mening een belangrijk beginsel. Zoals ook in de basisbeginselen van de Europese Commissie is verwoord, dienen de administratieve lasten van (bonafide) bedrijven niet onnodig te worden verzwaard. Hoewel dit basisbeginsel wellicht ziet op de maatregelen die aan bedrijven worden opgelegd ter voorkoming van btw-fraude, volgt hier naar mijn mening ook uit dat dit beginsel tevens moet gelden bij het opvragen van informatie. Het moet niet zo zijn dat een onderneming wordt 'lastiggevallen' met informatieverzoeken indien de belastingautoriteiten niet eerst in eigen land alle mogelijkheden hebben uitgeput. Het Hof heeft immers benadrukt in btw-fraude zaken dat de belastingautoriteiten zelf de nodige controles moeten uitvoeren om onregelmatigheden en btw-fraude op te sporen.³⁶ Zij kunnen hun controletaken niet doorschuiven naar de belastingplichtigen. Naar mijn mening geldt dit ook voor het uitputtingsbeginsel.

In de Europese jurisprudentie en uit de stukken van de Europese Commissie blijkt heel duidelijk dat btw-fraude zo snel en effectief mogelijk moet worden aangepakt. Maar ook dat de marktdeelnemers die weet hebben van de btw-fraude of het hadden behoren te weten, worden aangepakt. Dit heeft tot gevolg dat veel ruimte wordt gegeven aan (belasting)autoriteiten om btw-fraude op te sporen en dat de vraag of aan het uitputtingsbeginsel is voldaan niet snel tussen (belasting)autoriteiten ter discussie staat. In een uitspraak van de Raad van State inzake de uitwisseling van informatie door de Nederlandse autoriteiten aan de Australische autoriteiten, stond het uitputtingsbeginsel ter discussie.³⁷ De belastingplichtige die de informatie moest verstrekken, stelde zich op het standpunt dat de Nederlandse autoriteiten moeten aantonen dat door de Australische autoriteiten aan het uitputtingsbeginsel is voldaan. In deze zaak werd geoordeeld dat de belastingplichtige die betwist dat de verzoekende lidstaat aan het uitputtingsbeginsel heeft voldaan, dit vervolgens aannemelijk moet maken.³⁸ Maar ook Rechtbank Amsterdam oordeelde in een kort geding waar het ging om de uitwisseling van informatie tussen Nederland en Italië, dat het aan de belastingplichtige was om aannemelijk te maken dat niet aan het uitputtingsbeginsel was voldaan.³⁹ In een eerdere uitspraak in een soortgelijk kortgeding van Rechtbank Amsterdam, gaf de rechter aan dat de Nederlandse autoriteiten een marginale onderzoeksplicht hebben. Het lijkt erop dat een enkele bevestiging van de Italiaanse autoriteiten dat aan het uitputtingsbeginsel is voldaan, afdoende is. Daarnaast oordeelde de rechter dat de Italiaanse autoriteiten de bij hen beschikbare informatie mogen verifiëren aan de hand van de in Nederland beschikbare informatie. Volgens de rechter was de belastingplichtige niet benadeeld door de verstrekking van de gevraagde stukken.⁴⁰ Naar mijn mening trekt de exploitant van een online marktplatform zodoende weer (net als bij btw-fraude) aan het kortste eind. Hoe kan een exploitant aannemelijk maken dat de (belasting)autoriteiten niet aan het uitputtingsbeginsel hebben voldaan?

Zeker als het gaat om een informatieverzoek dat zo ruim is dat het een (grote) groep individuen betreft. Het lijkt dan ook dat door de manier waarop exploitanten hun onderneming hebben opgezet en dat wat hun succesvol maakt uiteindelijk ook hun ondergang kan worden. Zeker wanneer de individuen die actief zijn op het online marktplatform niet aan hun btw-verplichtingen voldoen.

³⁶ HvJ 21 juni 2012, gevoegde zaken nr. C-80/11 en C-14/11 ('Mahagében'), ro. 62

³⁷ Hoewel ik spreek over de uitwisseling van gegevens door (belasting)autoriteiten van EU lidstaten, geldt het uitputtingsbeginsel ook voor gegevensuitwisseling met derde landen.

³⁸ Raad van State 22 juni 1993, RO1.92.0053, ECLI:NL:RVS:1993:AQ0776

³⁹ Rechtbank Amsterdam 8 juli 2011, ECLI:NL:RBAMS:2011:BR6263

⁴⁰ Rechtbank Amsterdam 16 juli 2010, ECLI:NL:RBAMS:2010:BN3023

2.4. 'Fishing expedition'

De vraag rijst in hoeverre de buitenlandse (belasting)autoriteiten met hun informatieverzoek met betrekking tot individuen die actief zijn op het online marktplatform, eigenlijk bezig zijn met een zogenaemde 'fishing expedition'. Om via deze weg te achterhalen wie de individuen zijn en fraude vast te stellen. In het besluit van de Staatssecretaris inzake het voorschrift internationale wederzijdse bijstand bij de heffing van belastingen, worden richtlijnen gegeven voor de toepassing van Richtlijn 77/799 Wederzijdse bijstand van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen en heffingen op verzekeringspremies. De Staatssecretaris geeft in dit besluit aan dat het verzoek individuele gevallen moet betreffen. Hoewel dit besluit ziet op informatieverzoeken met betrekking tot de heffing van directe belastingen, lijkt het mij aannemelijk dat het 'fishing verbod' ook geldt voor het uitwisselen van informatie voor de heffing van btw.⁴¹ Of op zijn minst dat sprake moet zijn van een verzoek dat over een nader gespecificeerde groep individuen gaat die volgens de buitenlandse autoriteiten actief zijn op het betreffende online marktplatform. In meerdere (kort-geding) uitspraken is door de rechter geoordeeld dat het opvragen van informatie met betrekking tot een bepaalde categorie belastingplichtigen niet kwalificeerde als een 'fishing expedition'. In een van deze zaken ging het om een verzoek van de belastingautoriteiten aan een verzekeringsmaatschappij om informatie te geven van alle personen die een verzekering hadden afgesloten ter zake van hun jacht. Volgens de rechters kwalificeerde dit niet als een 'fishing expedition'. Dat geen sprake is van een 'fishing expedition' lijkt te worden aangenomen indien de (buitenlandse) belastingdienst aangeeft welke concrete informatie zij willen hebben en wat de bedoeling ervan is.⁴² Ook hier zien we dat (veel) ruimte wordt gegeven aan de (belasting)autoriteiten om fraude op te sporen en te komen tot belastingheffing.

2.5. Evenredigheidsbeginsel

De bevoegdheden van de Nederlandse belastingdienst om informatie (bij derden) op te vragen worden beheerst door de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Naast het zorgvuldigheidsbeginsel speelt ook het evenredigheidsbeginsel een belangrijke rol. Dit beginsel houdt in dat het verzoek dat bij de belastingplichtige wordt neergelegd in verhouding moet staan tot het fiscale belang bij het te verrichten onderzoek. Het evenredigheidsbeginsel is ook van belang bij het vaststellen van nationale maatregelen. Het is in zekere mate toegestaan om op nationaal niveau de in het Verdrag gewaarborgde vrijheden (en de uitoefening hiervan) te belemmeren of minder aantrekkelijk te maken. Deze maatregelen dienen echter wel geschikt te zijn om de verwezenlijking van het nagestreefde doel te waarborgen. Daarnaast mogen de maatregelen niet verder gaan dan nodig is voor het bereiken van dat doel ('noodzakelijkheidstoets').⁴³ Hoewel de lidstaten dus discretionaire bevoegdheid hebben, wordt deze bevoegdheid tegelijkertijd tot op zekere hoogte weer beperkt door het evenredigheidsbeginsel.

Het evenredigheidsbeginsel is niet alleen van toepassing op nationaal niveau maar ook op EU-niveau. Volgens vaste Europese rechtspraak maakt het evenredigheidsbeginsel deel uit van de algemene beginselen van het gemeenschapsrecht.

⁴¹ Besluit van Staatssecretaris van Financiën, 24 mei 2002, nr. CPP2001/3595, V-N 2002/294

⁴² Rechtbank Oost-Brabant 26 november 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:6553; Voorzieningenrechter Amsterdam 8 november 2011, ECLI:NL:RBAMS:2011:BW2575 en HR 10 december 1974, ECLI:NL:HR:1974:AB4412

⁴³ HvJ 30 november 1995, nr. C-55/94 ('Gebhard'), ro. 37

Ook het Hof benadrukt dat het evenredigheidsbeginsel vereist dat de middelen die worden ingezet om de doelstellingen van het gemeenschapsrecht te bereiken, passend moeten zijn en niet verder mogen gaan dan noodzakelijk.⁴⁴ In de zaak van Slovak Telecom⁴⁵ tegen de Europese Commissie stond (onder andere) het evenredigheidsbeginsel centraal. In deze casus had de Europese Commissie bij Slovak Telecom om bepaalde inlichtingen verzocht. Slovak Telecom was van mening dat dit verzoek onevenredig was en het evenredigheidsbeginsel door de Europese Commissie dus niet in acht was genomen. Het Hof oordeelde dat de Europese Commissie het evenredigheidsbeginsel in acht moet nemen wanneer zij informatie opvraagt bij ondernemingen. Het Hof preciseert dat de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen geen last mag opleggen aan de betrokken onderneming die onevenredig is aan wat voor het onderzoek noodzakelijk is. Aanvullend overweegt het Hof dat volgens vaste rechtspraak het vereiste van bescherming tegen willekeurige of buitensporige ingrepen van het openbaar gezag in de privésfeer van een persoon als een algemeen beginsel van het recht van de Unie is erkend. Dit ongeacht of het gaat om een natuurlijke persoon dan wel om een rechtspersoon.⁴⁶

Hoewel vorenstaande een algemene invulling is van het evenredigheidsbeginsel, *lijkt* het evenredigheidsbeginsel bij (btw-)fraude lichtelijk van kleur te verschieten. Zowel uit de Europese jurisprudentie als uit de stukken van de Europese Commissie komt heel duidelijk naar voren dat btw-fraude actief en effectief moet worden bestreden. Het is hierbij geoorloofd dat zowel op EU-niveau maar ook op nationaal niveau bepaalde regelgeving wordt ingesteld. Daarnaast dient een belastingplichtige zelf bepaalde maatregelen te treffen om btw-fraude te voorkomen en hier niet zelf bij betrokken te raken. Daardoor lijkt het alsof de maatregelen ter bestrijding van btw-fraude minder (zwaar) worden getoetst aan het evenredigheidbeginsel. Hoewel bij btw-fraude wellicht meer ruimte wordt gegeven tot het opleggen van maatregelen, dienen ook deze maatregelen te worden getoetst: heiligt het doel de middelen? Zo oordeelde het Hof dat de lidstaten met hun nationale maatregelen de rechten van de schatkist zo doelmatig mogelijk proberen te beschermen. Echter, (ook) deze maatregelen mogen niet verder gaan dan daartoe noodzakelijk is.⁴⁷

Naar mijn mening mag het opvragen van gegevens bij de exploitant van een online marktplatform niet leiden tot een onevenredige last bij de exploitant. In het kader van btw-fraude wordt echter meer ruimte gegeven aan de belastingautoriteiten.

⁴⁴ HvJ 8 juni 2010, nr. C-58/08 ('Vodafone'), ro.51

⁴⁵ HvJ 12 maart 2012, gevoegde zaken nr. C-458/09 en T-171/10 ('Slovak Telecom')

⁴⁶ HvJ 8 juni 2010, nr. C-58/08 ('Vodafone'), ro. 81

⁴⁷ HvJ 26 maart 2015, nr. C-499/13 ('Marian Macikowski'), ro. 48

3. Conclusie

Voordat ik begon aan het schrijven van mijn scriptie had ik het vermoeden dat de exploitant van een online marktplatform risico zou lopen indien de individuen op zijn online marktplatform btw-fraude zouden plegen. Daarnaast was mijn standpunt dat de belastingautoriteiten (nog) niet zijn ingespeeld op de nieuwe digitale (deel)economie en daardoor achter de feiten aan lopen. Dat was uiteindelijk ook de reden dat ik mijzelf de vraag stelde: 'Hoe ver en bij wie ligt de onderzoeksplicht in verband met btw-fraude?'

Een exploitant van een online marktplatform kwalificeert als deelnemer aan btw-fraude als hij 'wist of behoorde te weten' dat hij met zijn transactie deelnam aan btw-fraude. Aan het criterium 'wist of behoorde te weten' is voor btw-fraude (nog) niet een concrete invulling gegeven. Bij een douanezaak echter is aangegeven dat de hoeveelheid informatie en de lengte van de periode waarin je zaken met elkaar doet, van belang is bij het beoordelen van het criterium 'wist of behoorde te weten'. Naar mijn mening is dit een communautair begrip. Bij het trekken van een parallel, kom ik dan ook tot de conclusie dat een exploitant al snel voldoet aan het criterium 'wist of behoorde te weten'. De exploitant van een online marktplatform vergaart immers een grote hoeveelheid informatie over de individuen die actief zijn op zijn online marktplatform. Indien het online marktplatform succesvol is, dan heeft dit veelal ook nog tot gevolg dat de exploitant en het individu voor een lange periode zaken doen. Daarnaast kan worden gesteld dat exploitanten die een online marktplatform exploiteren behulpzaam zijn aan btw-fraude, namelijk door het faciliteren van een online marktplatform voor individuen die btw-fraude plegen. Het Hof heeft na de zaak Kittel en Recolta niet meer gesproken over 'behulpzaam zijn' bij fraude. Naar mijn mening heeft het Hof wel grenzen gesteld aan wanneer sprake is van deelname/medeplichtig aan btw-fraude. Het Hof heeft namelijk geoordeeld dat het invoeren van een regeling van onvoorwaardelijke aansprakelijkheid verder zou gaan dan noodzakelijk voor de bescherming van de rechten van de schatkist. Naar mijn mening kan een exploitant enkel door het faciliteren van een online marktplatform niet kwalificeren als deelnemer aan btw-fraude.

Voor de exploitant van een online marktplatform blijft wel van belang dat allereerst btw-fraude moet worden vastgesteld bij een individu actief op het online marktplatform. Pas indien dit door de belastingautoriteiten is vastgesteld kan de exploitant worden aangesproken als deelnemer aan btw-fraude. Indien een exploitant succesvol wordt aangesproken als medepleger van btw-fraude, bestaat het risico dat hij strafrechtelijk wordt vervolgd. Een ander risico is dat de verschuldigde btw wordt nageheven bij de exploitant. Dit kan gebeuren in de situatie waarin het individu ook in Nederland is gevestigd maar ook in de situatie waarin het individu in een andere lidstaat is gevestigd.

In de digitale (deel)economie blijkt dat het voor de (buitenlandse) belastingautoriteiten lastig is om btw-fraude bij het individu vast te stellen. Door het succes van de online marktplatforms zijn grote getalen aan individuen redelijk anoniem actief op deze marktplatforms. De (buitenlandse) belastingautoriteiten hebben daardoor geen idee wie niet aan zijn/haar btw-verplichtingen doet en door wie de schatkist belastinginkomsten misloopt. De gegevensuitwisseling tussen lidstaten is derhalve een prettig hulpmiddel voor de belastingautoriteiten om vat te krijgen op de individuen die actief zijn op online marktplatforms.

Bij het uitwisselen van gegevens dient aan een aantal voorwaarden te worden voldaan. Zo dient het uitputtingsbeginsel door zowel de verzoekende als de aangezochte (belasting)autoriteit in acht te worden genomen. Oftewel de verzoekende (belasting)autoriteit dient eerst van de gebruikelijke middelen in eigen lidstaat gebruik te hebben gemaakt alvorens over te gaan tot een verzoek om informatie. Een exploitant hoeft daarbij naar mijn mening niet veel van de toetsing of aan het uitputtingsbeginsel is voldaan, te verwachten.

Aan het uitputtingsbeginsel lijkt al te zijn voldaan indien de verzoekende belastingautoriteit aangeeft dat zij hieraan hebben voldaan. Indien een exploitant dit betwist, dan is het aan hem om aannemelijk te maken dat de verzoekende (belasting)autoriteit niet aan het uitputtingsbeginsel heeft voldaan. Het aannemelijk maken is naar mijn mening nog een lastige taak voor de exploitant.

De volgende vraag die opkwam bij het uitwisselen van gegevens was of de verzoekende (belasting)autoriteiten enkel de gegevens mogen opvragen met betrekking tot een concreet individu. Maar ook hier lijken de exploitanten aan het kortste eind te trekken (net als bij 'wist of behoren te weten'). Volgens nationale rechtspraak is het namelijk geen sprake van een 'fishing expedition' indien ze gegevens opvragen over een bepaalde groep. Bijvoorbeeld een groep die actief is op een online marktplatform.

Tot slot de vraag of de 'klopjacht' op het niveau van de exploitanten van online marktplatforms evenredig is. Heiligen de middelen die de belasting(autoriteiten) loslaten op de exploitanten het doel, namelijk de belastingheffing. Hoewel het Hof heel duidelijk heeft aangegeven dat de belastingautoriteiten hun controle- en opsporingstaken niet mogen doorschuiven naar de exploitanten, lijkt in het kader van opsporen en bestrijden van btw-fraude veel geoorloofd.

In navolging van bovenstaande klopt mijn vermoeden dat exploitanten risico lopen om te worden aangemerkt als deelnemer aan btw-fraude. De moeilijkheid voor de (buitenlandse) belastingautoriteiten zit in het vaststellen van btw-fraude bij het individu. Op EU-niveau lijkt al meer te worden ingespeeld op de digitale (deel)economie onder andere door het vastleggen en verruimen van de mogelijkheden om als belastingautoriteiten onderling samen te werken. Daar komt bij dat binnen de EU de noodzaak bestaat om btw-fraude op EU-niveau aan te pakken en te bestrijden. Kunnen we op korte termijn jurisprudentie van het Hof inzake btw-fraude v. 2.0 verwachten?

Literatuurlijst

- EU VAT Compass, IBFD, augustus 2015

Beleid

- Belastingplan 2006, Kamerstuk 6 Nota naar aanleiding van het verslag, 27 oktober 2005
- Besluit van Staatssecretaris van Financiën, 24 mei 2002, nr. CPP2001/3595, V-N 2002/294
- OESO, Improving Access to Bank Information for Tax Purposes, the 2003 Progress Report, p.11
- Mededeling van de Commissie aan de Raad, het Europees Parlement en het Europees Economische en Sociaal Comité over een gecoördineerde strategie ter verbetering van de bestrijding van btw-fraude in de Europese Unie, 1 december 2008, COM(2008) 807
- Verordening (EG) nr. 1798/2003 van de Raad, 7 oktober 2003, betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde
- Verordening (EU) Nr. 904/2010, 7 oktober 2010

Jurisprudentielijst

- Raad van State 22 juni 1993, RO1.92.0053, ECLI:NL:RVS:1993:AQ0776
- Rechtbank Amsterdam 16 juli 2010, ECLI:NL:RBAMS:2010:BN3023
- Rechtbank Amsterdam 8 juli 2011, ECLI:NL:RBAMS:2011:BR6263
- Rechtbank Oost-Brabant 26 november 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:6553;
- Voorzieningenrechter Amsterdam 8 november 2011, ECLI:NL:RBAMS:2011:BW2575
- HR 10 december 1974, ECLI:NL:HR:1974:AB4412
- HR 22 februari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BW5440

- HvJ 30 november 1995, nr. C-55/94 ('Gebhard')
- HvJ 14 december 2000, nr. C-110/99 ('Emsland Stärke')
- HvJ 21 februari 2006, nr. C-255/02 ('Halifax')
- HvJ 6 juli 2006, gevoegde zaken nr. C439-04 en C-440/04 ('Kittel en Recolta')
- HvJ 27 september 2007, nr. C-409/04 ('Teleos')
- HvJ 8 juni 2010, nr. C-58/08 ('Vodafone')
- HvJ 17 november 2011, nr. C-454/10 ('Oliver Jistel')
- HvJ 12 maart 2012, gevoegde zaken nr. C-458/09 en T-171/10 ('Slovak Telecom')
- HvJ 21 juni 2012, gevoegde zaken nr. C-80/11 en C-142/11 ('Mahagében')
- HvJ 6 december 2012, nr. C-285/11 ('Bonik')
- Conclusie AG Szpunar, 11 september 2014, gevoegde zaken nr. C-131/13, C-163/13 en C-164/13 ('Schoenimport Italmoda')
- HvJ 26 maart 2015, nr. C-499/13 ('Marian Macikowski')
- HvJ 22 oktober 2015, nr. C-277/14 ('Stefanek')