

Vergaderjaar 2002–2003

29 036

Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 met het oog op de vereenvoudiging, modernisering en harmonisering van de ter zake van de facturering geldende voorwaarden op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (richtlijn facturering)

B

ADVIES RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Raad van State d.d. 28 augustus 2003 en het nader rapport d.d. 8 september 2003, aangeboden aan de Koningin door de staatssecretaris van Financiën. Het advies van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Bij Kabinetsmissive van 20 augustus 2003, no. 03.003387, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet met memorie van toelichting houdende wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 met het oog op de vereenvoudiging, modernisering en harmonisering van de ter zake van de facturering geldende voorwaarden op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (richtlijn facturering).

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 20 augustus 2003, nr. 03003387, machtigde Uwe Majesteit de Raad van State zijn advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 28 augustus 2003, nr. W06.030348/IV, bied ik U hierbij aan.

Het voorstel implementeert Richtlijn nr. 2001/115/EG van de Raad van de Europese Unie van 20 december 2001 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG met het oog op de vereenvoudiging, modernisering en harmonisering van de ter zake van de facturering geldende voorwaarden op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (PbEG 2000, L 15; hierna de richtlijn). De Raad van State maakt naar aanleiding van het voorstel een opmerking. Hij is van oordeel dat in verband daarmee aanpassing van het voorstel wenselijk is.

Alvorens in te gaan op het advies van de Raad spreek ik mijn waardering uit voor zijn spoedige advies op het wetsvoorstel implementatie richtlijn facturering.

Naar aanleiding van het advies van de Raad merk ik het volgende op.

1. De Raad merkt op, dat het voorgestelde artikel 35, tweede lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968) dat bepaalt dat een ondernemer die doorgaans levert aan andere ondernemers er voor zorgt draagt dat een factuur wordt uitgereikt ter zake van al zijn leveringen, niet als verplicht element voortvloeit uit de richtlijn en daarin onvoldoende basis vindt. De Raad adviseert reeds op grond hiervan deze bepaling niet in het implementatievoorstel op te nemen.

De Raad is ook niet overtuigd van de effectiviteit van het voorstel omdat de praktijk van de zogenoemde contante inkopen, zoals in de toelichting beschreven, door de verplichte facturering niet kan worden tegengegaan. De groothandelaar heeft geen bevoegdheden om te onderzoeken of het gepretendeerde niet-ondernemerskarakter van de aankoop waar is en een verplichting tot het bekend maken van de (ware) identiteit van de afnemer ontbreekt. Daarbij merkt de Raad op, dat de factuur die aan niet-ondernemers moet worden uitgereikt niet kan voldoen aan de in artikel 35a Wet OB 1968 verplicht gestelde vermeldingen.

Tevens is de bepaling onvoldoende duidelijk omdat de ondernemer zelf dient te beoordelen of hij «doorgaans» aan andere ondernemers levert. Deze onduidelijkheid kan worden weggenomen door aanwijzing van de desbetreffende ondernemers bij ministeriële regeling. Dit schept meer helderheid dan het verlenen van een ontheffing aan bepaalde ondernemers of groepen van ondernemers.

De Raad adviseert artikel 35, tweede lid, Wet OB 1968 niet in het voorstel op te nemen.

1. Factuurplicht

Ingevolge het voorgestelde artikel 35, tweede lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968) «draagt een ondernemer die doorgaans levert aan andere ondernemers, er zorg voor dat een factuur wordt uitgereikt ter zake van al zijn leveringen». Daarmee wordt bereikt dat bedoelde ondernemers ook een factuur moeten uitreiken ter zake van hun leveringen aan niet-ondernemers. De Raad adviseert op grond van een aantal argumenten om genoemd tweede lid niet in het wetsvoorstel op te nemen. Successievelijk ga ik op deze argumenten in. De Raad geeft aan dat de bepaling niet als verplicht element uit de richtlijn facturering voortvloeit en daarin onvoldoende basis vindt en dat al op grond daarvan de bepaling niet in het implementatiewetsvoorstel zou moeten worden opgenomen. Ik merk daarover op dat de mogelijkheid om de factuurplicht uit te breiden thans meer expliciet en toegespitst op facturering aan niet-ondernemers, in de richtlijn facturering is opgenomen en daarmee een duidelijke en voldoende basis biedt. Uit de ontstaansgeschiedenis van artikel 2, onderdeel 2, (het daarin opgenomen) lid 3a, derde alinea, van de richtlijn facturering, komt uitdrukkelijk naar voren dat die alinea beoogt om de lidstaten toe te staan de factuurplicht uit te breiden, bijvoorbeeld met betrekking tot bepaalde leveringen aan niet-ondernemers. Voorts geeft de Raad aan niet overtuigd te zijn van de effectiviteit van het voorstel omdat de praktijk van de contante inkopen er niet mee kan worden tegengegaan. De Raad beargumenteert dit door te stellen dat de groothandelaar geen bevoegdheden heeft om te onderzoeken of het gepretendeerde niet-ondernemerskarakter van de aankoop waar is en dat een verplichting tot het bekendmaken van de (ware) identiteit van de afnemer ontbreekt. Ik merk daarover op dat het eerste argument dat de Raad naar voren brengt, nu juist het probleem vormt in de huidige regeling. Daarin immers speelt het karakter van de aankoop – niet-ondernemerskarakter (dan geen factuur) of ondernemerskarakter (dan wel een factuur) – een rol. Zoals in de memorie van toelichting is aangegeven, staat de groothandelaar daarmee thans voor een dilemma omdat, ook als hij constateert dat aan de geleverde goederen redelijkerwijs elk privé-karakter ontbreekt, hij niet gehouden is om een factuur uit te reiken indien de afnemer zich bij de aankoop niet als ondernemer presenteert. Dit aspect speelt in de voorgestelde regeling geen rol meer. De groothandelaar staat niet meer voor een dilemma, want hij behoort hoe dan ook een factuur uit te reiken. Het eventuele door de klant gepretendeerde niet-ondernemerskarakter van de aankoop is voor hem niet langer relevant. Vraagt de klant niettemin een factuur achterwege te laten voor (een gedeelte van) zijn aankopen, dan werkt de groothandelaar indien hij daarmee instemt, rechtstreeks mee aan frauduleus gedrag. Het voorstel verhoogt daarmee de drempel tegen dergelijk gedrag, maar pretendeert niet het fenomeen van de «contante inkopen» uit te bannen. Partijen kunnen immers altijd met elkaar afspreken – en ik neem aan dat de Raad daarop doelt als het gaat om de vermeende ineffectiviteit van de maatregel – om het uitreiken van een factuur achterwege te laten. Dat is echter geen problematiek die zich alleen voordoet in de situatie van de groothandelaar maar in elke relatie tussen twee ondernemers en dat mag naar mijn mening geen argument zijn om het verhogen

van de drempel tegen ongewenst gedrag in de specifieke situatie van de groothandelaar dan maar achterwege te laten. Het tweede argument van de Raad – er bestaat geen verplichting tot het bekend maken van de ware identiteit van de afnemer – gaat wellicht op in situaties waarin de groothandelaar zijn klant in het geheel niet kent. In veel situaties kent hij zijn klant echter wel, bijvoorbeeld indien met klantenpassen wordt gewerkt of indien de klant voor een gedeelte van zijn aankopen – vanwege het aftrekrecht – wel een factuur (met zijn juiste naam en adres) wenst. Voor die situaties wordt in ieder geval de drempel tegen ongewenst gedrag verhoogd. Ook hier geldt overigens dat deze problematiek zich niet alleen voordoet in de specifieke situatie van de groothandelaar. In elke relatie tussen twee ondernemers bestaat de mogelijkheid dat de afnemer een valse identiteit opgeeft. De richtlijn facturering biedt hiervoor geen oplossing. Waar de Raad vervolgens opmerkt dat de factuur die aan niet-ondernemers moet worden uitgereikt, niet kan voldoen aan de in artikel 35a Wet OB 1968 verplicht gestelde vermeldingen, geeft hij niet aan op welke vermeldingen hij doelt. Zie ik het goed dan zijn toch alle noodzakelijke vermeldingen bekend bij de groothandelaar, behoudens wellicht naam en adres van de afnemer. Daarvoor geldt dan echter wat hiervoor daarover is opgemerkt. Gelet op het vorenstaande acht ik het vervallen van het voorgestelde artikel 35, tweede lid, niet wenselijk. Wel kan ik meegaan met de suggestie van de Raad om de regeling aan te passen, dit ter voorkoming van onzekerheid. Ik heb de regeling daartoe meer toegespitst op die (groepen van) ondernemers waarvan bekend is dat de problematiek zich daar voordoet. Alleen zij zullen bij ministeriële regeling worden aangewezen en dus te maken krijgen met de verplichting om ook aan niet-ondernemers een factuur uit te reiken. Het wetsvoorstel en de memorie van toelichting heb ik op dit punt dienovereenkomstig aangepast.

2. Voor redactionele kanttekeningen verwijst het college naar de bij het advies behorende bijlage.

2. Redactionele kanttekeningen

In de zijn eerste kanttekening geeft de Raad in overweging het wetsvoorstel op een drietal punten aan te vullen. Het eerste punt betreft een aanvulling van het voorgestelde artikel 35a, eerste lid, onderdeel j, van de Wet OB 1968 (in het licht namelijk van artikel 22, derde lid, onderdeel b, eerste alinea, tiende streepje, van de richtlijn facturering). Ik neem aan dat de Raad hier doelt op het gegeven dat de richtlijn in het tiende streepje voorschrijft om «het te betalen BTW-bedrag» op de factuur te vermelden maar daaraan toevoegt «tenzij er een specifieke regeling van toepassing is waarvoor deze richtlijn die vermelding uitsluit», terwijl genoemd onderdeel j van de Wet OB 1968 een dergelijke toevoeging niet kent. Daarover zij opgemerkt dat de richtlijn uitgaat van een systematiek waarin twee regelingen onderling naar elkaar verwijzen. In de Wet OB 1968 is er echter voor gekozen om de hoofdregel met betrekking tot de factuurinhoud – die voor elke ondernemer geldt – niet te verzwaren met een uitzondering die voor de meeste ondernemers toch niet geldt, maar om die uitzondering alleen in de bijzondere regeling zelf op te nemen. Gewezen zij hier op artikel 28h van de Wet OB 1968 (betreffende de bijzondere regeling voor wederverkopers die de zogenoemde margeregeling toepassen) en op de artikelsgewijze toelichting op artikel I, onderdelen A en B (artikel 35a), van het wetsvoorstel. Ik geef er de voorkeur aan die systematiek te handhaven. Aanvulling van onderdeel j is daarmee niet nodig. Het tweede punt ziet op een aanvulling van het tweede lid van het voorgestelde artikel 35c van de Wet OB 1968 (in het licht van onderdeel d van genoemd artikel 22, derde lid). Hier is, naar ik aanneem, sprake van een misverstand. Het tweede lid vormt de implementatie van artikel 3 van de richtlijn facturering, zoals de transponeringstabel in bijlage B bij de memorie van toelichting ook aangeeft. Er is geen verband tussen het tweede lid en genoemd onderdeel d van de richtlijn. Wellicht is dit misverstand ontstaan omdat de transponeringstabel voor de implementatie van «Artikel 2, onderdeel 2 (lid 3d), 2e alinea» verwijst naar dit tweede lid. Die verwijzing is echter niet juist. Die tweede alinea – het gaat daarbij om de eerste volzin – behoeft geen implementatie in de bestaande nationale regelgeving omdat die regelgeving daarin al voorziet, namelijk in artikel 52, zesde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). Aanvulling van het tweede lid is dus niet nodig. Wel heb ik de transpone-

ringstabel op dit punt aangepast en heb ik de artikelsgewijze toelichting verduidelijkt. Het derde punt ten slotte betreft een aanvulling van het derde lid van het voorgestelde artikel 35c van de Wet OB 1968 (in het licht eveneens van eerdergenoemd onderdeel d van artikel 22, derde lid). Zoals de transponeringstabel ook aangeeft, vormt dat derde lid de implementatie van de derde alinea van onderdeel d. Meer in het bijzonder echter van de eerste volzin van die alinea. De tweede volzin – waar de Raad naar ik aanneem op doelt – behoeft geen implementatie omdat artikel 52, vijfde lid, van de AWR daarin al voorziet. Aanvulling is ook hier dus niet nodig. Wel heb ik ook op dit punt de artikelsgewijze toelichting verduidelijkt. De tweede kanttekening van de Raad – het laten vervallen van de laatste volzin van paragraaf 4, derde alinea, van de memorie van toelichting, gelet op de vrije bewijsleer in belastingzaken en op de artikelen 25, zesde lid, en 27e van de AWR – heb ik overgenomen.

Ten slotte heb ik van de gelegenheid gebruik gemaakt om in de laatste alinea van paragraaf 2 van de memorie van toelichting een drietal wijzigingen van redactionele aard aan te brengen.

De Raad van State geeft U in overweging het voorstel van wet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal, nadat met het vorenstaande rekening zal zijn gehouden.

*De Vice-President van de Raad van State,
H. D. Tjeenk Willink*

Ik moge U verzoeken het hierbij gevoegde gewijzigde voorstel van wet en de gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

De Staatssecretaris van Financiën,
J. G. Wijn

Bijlage bij het advies van de Raad van State van 28 augustus 2003, no. W06.030348/IV, met redactionele kanttekeningen die de Raad in overweging geeft.

- Artikel 35a, eerste lid, onderdeel j, en artikel 35c, tweede en derde lid, Wet op de omzetbelasting 1968 aanvullen in het licht van artikel 22, derde lid, onderdeel b, tiende streepje, onderscheidenlijk onderdeel d, van de Richtlijn nr.2001/115/EG van de Raad van de Europese Unie van 20 december 2001.
- In paragraaf 4, derde alinea, van de toelichting de laatste volzin laten vervallen gelet op de vrije bewijsleer in belastingzaken en gelet op de artikelen 25, zesde lid, en 27e van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.