



BTW-bulletin, nummer 7/8, 2014

Diensten zonder btw inkopen buiten de EU? Niet volgens de A-G!

Mw. mr. dr. M.M.W.D. Merkx

'Wist of had moeten weten dat de btw niet is betaald'

Mr. R. Vos en mr. M.H.W.N. Lammers

Nog meer uitleg over de plaats-van-dienstregels per 2015

Mw. mr. dr. M.M.W.D. Merkx en mw. mr. E. Usta

Btw-actualiteiten

[Faint, illegible text, likely bleed-through from the reverse side of the page]



‘Wist of had moeten weten dat de btw niet is betaald’

BTW-bulletin 2014/62

In het huidige btw-systeem geldt als uitgangspunt dat de leverancier de btw afdraagt en dat de afnemer-ondernemer de btw in aftrek kan brengen als voorbelasting. De ene ondernemer draagt af en de ander vraagt de aan de leverancier betaalde btw terug van de belastingdienst. Dit systeem noemt met ook wel de achilleshiel van de btw: omdat het aftrekrecht van de afnemer in principe losstaat van de afdracht van de btw door de leverancier loopt de belastingdienst het risico dat hij de btw wel moet uitbetalen aan de afnemer maar dat hij dit bedrag niet ontvangt van de afnemer. Het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ) komt hierin de fiscus inmiddels wel te hulp als fraude in het spel is en de afnemer wist of had moeten weten dat de btw niet is afgedragen, kan het aftrekrecht aan de afnemer worden ontzegd. Eenzelfde oordeel geeft het HvJ over de toepassing van het nultarief. In deze bijdrage gaan wij nader in op de uitleg van ‘wist of had moeten weten dat de btw niet is betaald’.

Overzicht Europese jurisprudentie uitsluiting aftrekrecht en/of nultarief

Op basis van Europese jurisprudentie kan onder bepaalde omstandigheden het recht op aftrek van voorbelasting of de toepassing van het nultarief worden geweigerd. Daarbij is van belang dat de ondernemer dit recht verliest als hij wist of had moeten weten dat btw-fraude in zijn handelsketen plaatsvond.

Dit ‘wist of had moeten weten’-criterium volgt niet uit de Btw-richtlijn, maar is door het HvJ in een aantal arresten naar voren gebracht. In eerste instantie gebruikt het HvJ nog ‘vage termen’ maar later hanteert het hof structureel ‘wist of behoorde te weten’.

In de zaak Fini H (HvJ 3 maart 2005, nr. C-32/03) overweegt het HvJ dat ondernemers in geval van fraude of misbruik geen beroep kunnen doen op het gemeenschapsrecht. Bij Fini H zou die situatie zich kunnen voordoen

“wanneer Fini H voor de betaling van de huur en de kosten voor de periode na de stopzetting van de restaurant-activiteit aanspraak zou maken op het recht op het BTW-aftrek, terwijl zij de voorheen voor de restaurant-activiteit gebruikte ruimte voor louter particuliere doeleinden bleef gebruiken”.

Ook in de zaak Optigen (HvJ 12 januari 2006, gevoegde

zaken nr. C-354/03 (Optigen Ltd.), C-355/03 (Fulcrum Electronics Ltd.) en C-484/03 (Bond House Systems Ltd.)) spreekt het HvJ nog niet over ‘wist of had moeten weten’, maar over ‘niet weet of niet kan weten’. Het HvJ overwoog dat per transactie moet worden beoordeeld of sprake is van een economische activiteit. Is dat het geval dan heeft de desbetreffende ondernemer op grond van de in de richtlijn voorgeschreven gevallen recht op aftrek van voorbelasting. Dit recht kan, aldus het HvJ, namelijk niet worden aangetast als de ondernemer niet weet of niet kan weten dat voorafgaand aan of volgend op zijn transactie btw-fraude is of wordt gepleegd.

In de zaak Kittel (HvJ 6 juli 2006, gevoegde zaken nr. C-439/04 en C-440/04 (Axel Kittel en Recolta Recycling BVBA)) komt het HvJ voor het eerst met de terminologie ‘wist of had moeten weten’. Ook in deze zaak stond centraal of de ondernemer recht had op aftrek van voorbelasting. Het HvJ overwoog (r.o. 56):

“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.”

Het HvJ (HvJ 6 september 2012, nr. C-273/11 (Mecsek Gabona)) hanteert het criterium ‘wist of had moeten weten’ ook voor de beoordeling of de toepassing van het nultarief kan worden geweigerd. Het HvJ oordeelde (r.o. 54):

“Indien deze rechter [RV/ML: de nationale rechter] tot de conclusie komt dat de betrokken belastingplichtige wist of had moeten weten dat de door hem verrichte handeling deel uitmaakte van fraude door de afnemer en hij niet alle hem ter beschikking staande redelijke maatregelen heeft genomen om deze fraude te voorkomen, moet hij hem het recht op btw-vrijstelling weigeren.”

Relevant voor de vraag of aftrek van voorbelasting of toepassing van het nultarief kan worden geweigerd, is derhalve of de ondernemer ‘wist of had moeten weten’ van de btw-fraude in zijn handelsketen. Het HvJ maakt echter niet duidelijk wat onder dit criterium moet worden verstaan.

Wist of had moeten weten

De vraag is nu wat onder ‘wist of had moeten weten’ moet worden verstaan. Dit criterium wijst op de wetenschap die de belastingplichtige moet hebben. Die wetenschap komen we ook tegen in het fiscale boete- en strafrecht. Een belastingplichtige die (voorwaardelijk) opzettelijk handelt, wordt bestraft met een boete of een strafrechtelijke sanctie.

Het onderdeel ‘wist’ uit het criterium komt overeen met het begrip ‘opzet’ in het fiscale boete- en strafrecht. Van

¹ Mr. R. Vos en mr. M.H.W.N. Lammers zijn werkzaam als advocaat bij Hertoghs advocaten-belastingkundigen te Breda/Rotterdam.

opzet is namelijk sprake wanneer iemand ‘willens en wetens’ het beboetbare of strafbare feit begaat.

Voor ‘opzet’ is noodzakelijk dat de ondernemer het ‘echt’ zelf heeft geweten. Die uitleg past bij het begrip ‘wist’ uit het criterium ‘wist of had moeten weten’. Immers ook daarvoor geldt dat de aftrek van voorbelasting of de toepassing van het nultarief wordt geweigerd als de ondernemer wetenschap heeft van de btw-fraude.

Daarmee is echter nog geen definitie gegeven voor het onderdeel ‘had moeten weten’ uit het criterium. Ook hiervoor kunnen we naar het fiscale boete- en strafrecht kijken. De fiscale rechter hanteert bij de beoordeling van de vraag of terecht een vergrijpboete is opgelegd veelvuldig de frase dat de belastingplichtige wist of had moeten weten dat zijn aangifte onjuist of onvolledig is. Hiermee tracht de fiscale rechter de voorwaardelijk opzet te duiden. Voorwaardelijk opzet is ‘het zich willens en wetens blootstellen aan de geenszins als denkbeeldig te verwaarlozen kans dat het strafbare of beboetbare feit zich voordoet’ (Hoge Raad 9 november 1954, NJ 1955, 55 (Cicero) en Hoge Raad 31 januari 2003, nr. 37 511). De Hoge Raad is echter van oordeel dat ‘had moeten weten’ onvoldoende is om tot voorwaardelijk opzet te kunnen concluderen. De Hoge Raad oordeelde daartoe op 3 december 2010 (Hoge Raad 3 december 2010, nr. 09/04514) dat ‘had moeten weten’ niet de voor opzet vereiste bewustheid met zich meebrengt.

Sluit ‘had moeten weten’ dan aan bij grove schuld in de zin van het fiscale boete- en strafrecht? Van grove schuld is sprake als de betrokkene het desbetreffende gevolg niet heeft gewild, maar het wel aan zijn onvoldoende zorgvuldigheid, zijn onvoorzichtigheid, zijn onachtzaamheid is te wijten dat het gevolg is ingetreden. De Hoge Raad heeft grove schuld in zijn arrest van 23 juni 1976 (Hoge Raad 23 juni 1976, nr. 17 879) omschreven als ‘in laakbaarheid aan opzet grenzende onachtzaamheid’ (zie ook Hoge Raad 19 december 1990, nr. 25 301, BNB 1992/217). De belastingplichtige moet te lichtvaardig hebben gehandeld.

Bij grove schuld had de betrokkene redelijkerwijs moeten of kunnen begrijpen dat zijn gedrag tot gevolg kon hebben dat te weinig belasting zou worden geheven of betaald. Hij was zich er dus niet bewust, maar had dat wel moeten zijn. ‘Had moeten weten’ sluit derhalve aan bij de definitie van grove schuld uit het fiscale boete- en strafrecht.

Hieruit volgt dan dat een oplettende ondernemer die voldoende zorgvuldigheid in acht heeft genomen, ook bij btw-fraude in zijn handelsketen aanspraak heeft op aftrek van voorbelasting of toepassing van het nultarief.

Om voldoende zorgvuldig te handelen, rust op de ondernemer een zekere onderzoeksplicht. Op de reikwijdte van die onderzoeksplicht is het HvJ in de zaak Mahagében (HvJ 21 juni 2012, gevoegde zaken nr. C-80/11 (Mahagében kft) en C-142/11 (Peter David)) ingegaan. Hieruit volgt dat de ondernemer alles moet doen wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd om ervoor te zorgen dat zijn handelingen geen onderdeel vormen van een fraudeketen. Daarbij mag aan de ondernemer geen extra verplichtingen inzake de facturering worden opgelegd dan thans in de Btw-richtlijn zijn opgenomen. Of een onder-

nemer aan zijn onderzoeksplicht heeft voldaan, moet aldus het HvJ beoordeeld worden aan de hand van de omstandigheden van het concrete geval.

Tot slot merkt het HvJ op:

“De belastingdienst kan echter niet op algemene wijze vereisen dat de belastingplichtige die het recht op btw-aftrek wenst uit te oefenen, nagaat of de opsteller van de factuur voor de goederen en diensten waarvoor om uitoefening van dat recht wordt verzocht, belastingplichtig is, de betrokken goederen in bezit had, de goederen kon leveren en zijn verplichtingen ter zake van btw-aangifte en betaling was nagekomen, om zich ervan te vergewissen dat er geen sprake was van onregelmatigheden of fraude door de marktdeelnemers in een eerder stadium, dan wel over documenten dienaangaande beschikt.”

Deze controles rusten, aldus het HvJ, niet bij de ondernemer, maar bij de belastingdienst.

Het criterium ‘wist of had moeten weten’ zorgt er derhalve voor dat de rechter moet beoordelen of de situatie zich voordoet dat de ondernemer niet wist en ook niet had moeten weten dat btw-fraude plaatsvond in zijn handelsketen, of dat de ondernemer beschikt over informatie waaruit een redelijk handelende ondernemer zou afleiden dat sprake is van btw-fraude en tot slot of de ondernemer niet beschikt over informatie, maar die informatie wel had kunnen verkrijgen indien hij onderzoek had gedaan.

Indien de eerste situatie zich voordoet, heeft de ondernemer recht op aftrek van voorbelasting of toepassing van het nultarief. In beide andere situaties wordt de aftrek van voorbelasting of toepassing van het nultarief verhindert omdat de ondernemer in dat geval niet de oplettendheid heeft betracht die van hem mag worden geëist en/of evenmin voldoende zorgvuldig heeft gehandeld.

Tijdstip ‘wist of had moeten weten’

De volgende vraag die dan opkomt, is wanneer moet worden beoordeeld of de ondernemer ‘wist of had moeten weten’ dat hij onderdeel was van een handelsketen waarin btw-fraude voorkwam.

Art. 167 Btw-richtlijn bepaalt dat het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. In art. 2 Wet OB 1968 is de bepaling voor aftrek van voorbelasting in de Nederlandse situatie opgenomen. Uit art. 15 Wet OB 1968 volgt vervolgens dat deze aftrek ontstaat in het tijdvak waarop de belasting verschuldigd is geworden.

Hieruit volgt echter nog niet wat het toetsingsmoment is voor ‘wist of had moeten weten’. Hierover hebben het HvJ en de Hoge Raad zich nog niet uitgelaten.

Maken we ook hier een uitstapje naar het fiscale boete- en strafrecht dan volgt uit jurisprudentie van de Hoge Raad (Hoge Raad 3 december 2010, nr. 09/04514) dat de bewustheid aanwezig moet zijn ten tijde van het doen van de aangifte. Heeft de belastingplichtige voor het doen van de aangifte of daarna opzet, dan telt dat dus niet mee. Als we dat oordeel van de Hoge Raad projecteren op de

vraag wanneer de ondernemer 'wist of had moeten weten' van de btw-fraude dan is dat logischerwijs het moment dat het recht op aftrek ontstaat. Dat is gelet op art. 167 Btw-richtlijn het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. Daarop doorredenerend is relevant het moment waarop de belasting verschuldigd wordt. Dat moment is vastgelegd in art. 63 Btw-richtlijn:

"Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederenlevering of de diensten worden verricht."

Deze redentatie volgt ook uit de art. 2, 13 en 15 Wet OB 1968.

Dit betekent onzes inziens dat 'wist of had moeten weten' aanwezig moet zijn op het tijdstip waarop de goederenlevering of de diensten worden verricht. Heeft de ondernemer op dat moment geen wetenschap van de btw-fraude in zijn handelsketen, dan houdt hij zijn recht op vooraf-trek of de toepassing van het nultarief. Krijgt de ondernemer na dit moment wetenschap van de fraude dan doet dat aan de reeds geleverde prestatie niets af. Voor nieuwe prestaties met dezelfde handelspartner ligt dat uiteraard anders. Immers heeft de ondernemer dan wel wetenschap van de btw-fraude.

Bewijslast 'wist of had moeten weten'

In het vorenstaande hebben we vastgesteld dat als een ondernemer 'wist of had moeten weten' dat in zijn handelsketen fraude plaatsvond, de aftrek van voorbelasting of de toepassing van het nultarief moet worden geweigerd. Deze wetenschap moet de ondernemer hebben op het moment dat de transactie plaatsvindt.

Uit het arrest Mahagében (HvJ 21 juni 2012, gevoegde zaken nr. C-080/11 (Mahagében kft) en C-141/11 (Péter Dávid)) van het HvJ volgt dat de bewijslast van 'wist of had moeten weten' op de schouders van de inspecteur ligt. Het HvJ overwoog:

"Aangezien de weigering van het recht op aftrek overeenkomstig punt 45 van het onderhavige arrest een uitzondering is op de toepassing van het fundamentele beginsel dat dit recht is, staat het aan de belastingdienst om met objectieve gegevens rechtens genoegzaam te bewijzen dat de belastingplichtige wist of had moeten weten dat de als grondslag voor het recht op aftrek aangevoerde handeling deel uitmaakte van fraude door de leverancier of een andere marktdeelnemer die in een eerder stadium van de toeleveringsketen actief was."

In de beantwoording van de prejudiciële vraag in de zaak Mahagében (r.o. 50) bepaalt het HvJ de omvang van deze bewijslast van de inspecteur. Het HvJ spreekt over 'aantonen'.

In het Nederlandse bewijsrecht kennen we de begrippen 'aannemelijk maken' en 'doen blijken'. De term 'aantonen' is niet als zodanig benoemd. Uit het arrest van de Hoge Raad van 26 mei 1999 (Hoge Raad 26 mei 1999, nr. 34 230) volgt echter dat als de rechter het woord 'aantonen' hanteert, daarmee niets anders wordt bedoeld dan

'aannemelijk maken'. 'Aannemelijk' houdt in dat een bepaalde toedracht de meest waarschijnlijke is.

De inspecteur moet derhalve op basis van objectieve gegevens aannemelijk maken dat de ondernemer wist of had moeten weten van de btw-fraude in zijn handelsketen.

Implementatie 'wist of had moeten weten' in Nederlandse wetgeving nodig?

Hiervoor zijn wij uitgebreid ingegaan op de Europese jurisprudentie over 'wist of had moeten weten' in het kader van btw-fraude in een keten. Het HvJ is van oordeel dat als een ondernemer wist of had moeten weten van de btw-fraude in zijn handelsketen de aftrek van voorbelasting of de toepassing van het nultarief moet worden geweigerd. Dat hiervoor geen wettelijke basis bestaat in de Btw-richtlijn hindert het HvJ niet. Het weigeren van het recht op aftrek bij wetenschap van btw-fraude in de handelsketen vloeit, aldus het HvJ, voort uit een beginsel van EU-recht.

De vraag is echter of dit de Nederlandse rechter wel moet hinderen. Het HvJ bepaalt in zijn hiervoor aangehaalde jurisprudentie steeds dat de nationale rechters op basis van objectieve elementen moeten beoordelen of de ondernemer wist of had moeten weten dat btw-fraude in de handelsketen voorkwam. Bij die beoordeling moet, aldus het HvJ, in de zaak Maks Pen EOOD (HvJ 13 februari 2014, nr. C-18/13) het gehele nationale recht in beschouwing worden genomen. In het arrest Adeneler (HvJ 4 juli 2006, nr. C-212/04) overweegt het HvJ dat dit betekent dat alle bepalingen van het nationale recht conform de Btw-richtlijn (voorheen de Zesde richtlijn) moeten worden uitgelegd. Dit ongeacht of de bepaling dateert van eerdere of latere datum dan de betrokken richtlijn. Ook moet deze uitleg zo veel mogelijk plaatsvinden in het licht van de bewoordingen en het doel van de betrokken richtlijn teneinde het daarmee beoogde resultaat te bereiken.

De implementatie van het begrip 'wist of had moeten weten' heeft in de Nederlandse omzetbelastingwetgeving niet plaatsgevonden. Bij de beoordeling van het gehele nationale recht komt dit begrip derhalve niet te voorschijn. Het is dan ook de vraag of 'wist of had moeten weten' directe werking heeft in het Nederlandse recht.

Ook de Hoge Raad vraagt zich dat af en heeft in drie zaken (d.d. 22 februari 2013 en 8 maart 2013 nrs. C-131/13 (Schoenimport 'Italmoda' Mariano Previti), C-163/13 (Turbu.com B.V.) en C-164/13 (Turbu.com Mobile Phone's B.V.)) hierover prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ. In deze zaken is sprake van een (fraude)situatie waar op grond van de Nederlandse voorwaarden aftrek van voorbelasting/toepassing nultarief moet worden toegekend, maar waar op grond van het Europese criterium 'wist of had moeten weten' de aftrek/toepassing zou moeten worden geweigerd.

Het HvJ heeft deze prejudiciële vragen vooralsnog nog niet beantwoord. In het hiervoor aangehaalde arrest Maks Pen EOOD oordeelt het HvJ weliswaar dat het gehele nationale recht in ogenschouw moet worden genomen, maar daarmee velt het HvJ geen oordeel over de vraag of

implementatie van 'wist of had moeten weten' in de nationale wetgeving vereist is.

Conclusie en slotopmerkingen

Het HvJ heeft met de invoering van het zogeheten Kittel-criterium voor een relevante beperking gezorgd van de toepassing van het aftrekrecht en/of nultarief. Hoe het 'wist of had moeten weten' moet worden uitgelegd, daarvoor ligt het onzes inziens voor de hand om de uitleg daarvan uit het fiscale straf- en boeterecht als leidraad te nemen. Een belangrijke formele vraag dient nog wel te worden opgelost, namelijk of het Kittel-criterium in Nederland op dit moment wel van toepassing is. Onze nationale btw-regelgeving kent namelijk een dergelijke aftrekbeperking niet. Alleen al de onduidelijkheid daarover, had onzes inziens voor de wetgever aanleiding moeten zijn de wetgeving op dit punt aan te passen. Zo wordt rechtszekerheid verschaft aan de ondernemer en de overheid loopt in huidige procedures niet het risico dat het Kittel-criterium buiten werking wordt gesteld.