

# De bewijslast bij btw-fraude: ‘wist of behoorde te weten’

## BTW-bulletin 2019/57

Sinds de uitspraak van het HvJ op 18 december 2014 (Italmoda) is de weigering van de aanspraak op het recht van aftrek, vrijstelling (bij intracommunautaire leveringen) of teruggaaf van de btw op basis van het ‘wist of behoorde te weten’-criterium sterk toegenomen.

Er bestaat namelijk een heffingsbelang voor de (Nederlandse) schatkist indien Nederlandse ondernemers deel uitmaken van een keten waarin sprake is van mogelijke btw-fraude in een andere lidstaat van de Europese Unie. De Nederlandse belastingplichtige krijgt in die situaties namelijk te maken met een naheffingsaanslag btw waarbij deze ten gunste van de Nederlandse schatkist wordt geïnd, terwijl hier in beginsel nooit recht op heeft bestaan omdat de goederen met toepassing van de vrijstelling Nederland verlaten.

Wij vragen ons dan ook af of de Belastingdienst het Europese correctiemechanisme van ‘wist of behoorde te weten’ niet te snel inzet en daarmee de uitgangspunten van de btw uit het oog verliest.

### Uitgangspunten van de btw óók bij fraude in de keten

Het uitgangspunt van de btw, conform de Btw-richtlijn, is ondernemers geheel te ontlasten van btw in het kader van al hun economische activiteiten. Het gemeenschappelijke btw-stelsel heeft als doelstelling een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten te waarborgen, ongeacht het oogmerk of het resultaat ervan, mits die activiteiten in beginsel zelf aan de heffing van btw zijn onderworpen.

Het is vaste rechtspraak van het HvJ dat het recht op aftrek een integrerend deel van de btw-regeling is dat in beginsel niet kan worden beperkt (zie onder andere HvJ Ecotrade en HvJ EMS-Bulgaria Transport).

Naast het uitgangspunt zoals hierboven vermeld, worden lidstaten gelijktijdig opgedragen alle wettelijke en bestuursrechtelijke maatregelen te treffen die geschikt zijn om te waarborgen dat de btw op hun grondgebied volledig wordt geïnd en fraude wordt bestreden (HvJ WebMindLicenses). Denk hierbij onder andere aan de verplichte verleggingsregeling bij fraudegevoelige producten en (telecommunicatie)diensten.

Als beperking bij de bestrijding van fraude of onregelmatigheden geldt evenwel dat deze maatregelen niet verder mogen gaan dan voor de verwezenlijking van die doelstellingen noodzakelijk is. Zo mag het recht op btw-aftrek niet worden belemmerd of de btw-neutraliteit niet in ge-

vaar worden gebracht (HvJ Gabalfrisa e.a. en HvJ Mahagében en Dávid).

Daarbij geldt eveneens als uitgangspunt dat nationale maatregelen die noodzakelijk zijn voor de juiste heffing van btw, niet afhankelijk mogen worden gesteld van naleving van enkel formele verplichtingen, zonder dat rekening wordt gehouden met de materiële vereisten. De Belastingdienst dient in ieder geval dan ook na te gaan of aan de materiële vereisten voldaan is.

Tot slot is nog een belangrijk punt dat in potentiële btw-fraudezaken zo nu en dan wordt vergeten dat een duidelijk onderscheid bestaat tussen de controle vanuit de Belastingdienst en de controleverplichting van een individuele belastingplichtige ten aanzien van diens leverancier of afnemer. De inspecteur mag namelijk niet van een belastingplichtige verwachten dat deze complexe en grondige controles van leveranciers/afnemers doorvoert. Het is de inspecteur die belastingplichtigen en de beschikbare boekhouding en andere relevante documenten kan controleren en voor belastingplichtigen bestaat de verplichting een boekhouding te voeren die voldoende gegevens bevat om de toepassing van de btw en de controle daarop door de Belastingdienst mogelijk te maken. Volgens het HvJ mag de Belastingdienst in feite de eigen controletaken niet aan de belastingplichtige doorschuiven (HvJ Mahagében en Dávid en HvJ Stroy Trans).

### Bewijslast btw-fraude

Naast de hiervoor genoemde rechtsbeschermende uitgangspunten is de keerzijde dat belastingplichtigen geen integraal beroep op het Unierecht kunnen doen in geval van bedrog of misbruik. Ingeval van fraude wordt het recht op toepassing – via het Unierecht – van de vrijstelling of het recht op aftrek van voorbelasting namelijk ontzegd.

Van fraude is volgens het HvJ sprake indien de belastingplichtige zich schuldig maakt aan belastingfraude (de plegger), maar ook wanneer de belastingplichtige *wist of had moeten weten* dat hij met zijn aan- of verkoop deelnam aan een handeling die onderdeel is van btw-fraude. De belastingplichtige moet dan voor de toepassing van de Btw-richtlijn *worden beschouwd* als deelnemer aan die fraude.

Aangezien de weigering van het recht op aftrek of de weigering van de vrijstelling een uitzondering is op de toepassing van het fundamentele beginsel, is het de inspecteur die dient te bewijzen dat aan de hand van objectieve gegevens sprake is van fraude (wist of behoorde te weten). Omdat het HvJ ex art. 267 VWEU niet bevoegd is de feitelijke omstandigheden te beoordelen of de juistheid ervan te onderzoeken, is het (uiteindelijk) aan de nationale rechter om na te gaan of de inspecteur de fraude heeft aangetoond (HvJ Kittel en Recolta Recycling).

De Hoge Raad (ECLI:NL:HR:2018:51) heeft omtrent de bewijslast voor de inspecteur beslist dat voordat de vrijstel-

<sup>1</sup> Mr. R. Jeronimus en mr. R. Vos zijn werkzaam als advocaat bij Hertoghs advocaten in Rotterdam.

ling (of het aftrekrecht) kan worden geweigerd, eerst moet zijn vastgesteld:

- 1 hoe de desbetreffende keten van leveringen was ingericht en welke plaats de betrokken ondernemer in die keten innam,
- 2 in welke schakel(s) van die keten btw-fraude werd gepleegd en wat die btw-fraude inhield, en
- 3 dat en op welke gronden geoordeeld moet worden dat die ondernemer wist of had moeten weten dat de btw-fraude plaatsvond in die keten.

Uit het arrest van de Hoge Raad blijkt duidelijk dat de inspecteur meer dan een vermoeden van fraude nodig heeft om via 'wist of behoorde te weten' tot een correctie over te kunnen gaan.

De inspecteur kan daarom niet volstaan met algemene verwijzingen naar een strafdossier met bijlagen omdat van een behoorlijk handelende inspecteur, op wie de bewijslast rust, mag worden verwacht dat duidelijk is op welke feiten en omstandigheden een naheffingsaanslag concreet is gebaseerd (ECLI:NL:GHAMS:2012:BV9876).

Onlangs oordeelde Gerechtshof Amsterdam dat de inspecteur voldoende feiten en omstandigheden moet stellen en bij betwisting aannemelijk dient te maken, zodat kan worden geoordeeld op grond waarvan een belastingplichtige – kort gezegd – wist of behoorde te weten van de fraude in de keten (ECLI:NL:GHAMS:2019:1745).

Als sprake is van fraude in de keten, dan betekent dat nog niet dat daarmee het recht op aftrek of de vrijstelling geweigerd mag worden. De enkele omstandigheid dat verschuldigde btw over de vorige of volgende verkooptransacties met betrekking tot de betrokken goederen aan de schatkist is betaald, mag geen invloed hebben op het recht van de belastingplichtige de betaalde voorbelasting af te trekken of de vrijstelling toe te passen of als onderbouwing dienen van wist of behoorde te weten. De inspecteur dient zijn verwijt concreet en op basis van objectieve gegevens te onderbouwen. Temeer omdat belastingplichtigen niet weten of diens leverancier of afnemer de belasting op aangifte heeft voldaan.

De belastingplichtige mag dan ook niet 'bestraft' worden door de weigering van de genoemde rechten indien een belastingplichtige niet wist en niet kon weten dat de betrokken handeling deel uitmaakte van door de leverancier/afnemer gepleegde fraude of dat een andere handeling uit de leveringsketen die voorafging aan of volgde op de door deze belastingplichtige verrichte handeling btw-fraude vormde (HvJ Optigen e.a. en HvJ Kittel en Recolta Recycling).

Alleen als de inspecteur voldoet aan zijn bewijslast en de belastingplichtige bij het uitoefenen van het recht op aftrek of de vrijstelling wist of had moeten weten dat hij deelnam aan btw-fraude in het kader van een keten van leveringen, kan het recht op aftrek van de aan hem in rekening gebrachte voorbelasting of de toepassing van de vrijstelling worden ontzegd.

Een belangrijk punt van het HvJ – dat in de Nederlandse jurisprudentie lijkt te zijn ondergesneeuwd – is dat bij (verdenking van) fraude per handeling moet worden beoordeeld of de betrokken ondernemer weet had of had moeten hebben van btw-fraude.

Het HvJ doelt met het begrip 'handeling' op de in art. 2 lid 1 Btw-richtlijn bedoelde belastbare handelingen (in termen van de Zesde richtlijn: belastbare feiten). Dit volgt eveneens uit punt 69 Italmoda, waarin het HvJ spreekt over '*de handeling waarvoor aanspraak op het recht van aftrek, vrijstelling of teruggaaf van de btw wordt gemaakt*'. De benadering per transactie geeft de belastingplichtige namelijk de mogelijkheid de door de inspecteur aangemerkte frauduleuze transacties nader te verklaren en wetenschap van fraude tegen te kunnen spreken.

In de autohandel is dit met name van belang omdat aan- of verkooprijzen kunnen verschillen en een geloofwaardige verklaring kan bestaan voor een bepaalde prijsval die niet met fraude hoeft samen te hangen en wetenschap van fraude niet kan worden aangenomen (zie: r.o. 5.5 en 5.6 Gerechtshof Amsterdam, ECLI:NL:GHAMS:2019:1745).

### Bewijslast wist (...) van de fraude

De inspecteur draagt de bewijslast om te bewijzen dat een belastingplichtige wist dat hij met zijn aan- of verkoop deelnam aan een handeling die onderdeel is van btw-fraude. Onder verwijzing naar de Van Dale betekent '*weten*' (*wist, heeft geweten*) dat een belastingplichtige *bekend is met, kennis heeft van of op de hoogte is van* btw-fraude.

De uitleg van 'wist' (wetenschap) lijkt daarmee op de uitleg van 'opzet' in het (fiscale) boete- en strafrecht. In het verlengde hiervan zal de inspecteur bij '*wist ... van de fraude*' de geestesgesteldheid van een belastingplichtige moeten onderzoeken c.q. vaststellen, waardoor de innerlijke en psychische gesteldheid centraal staat om *wist ... van fraude* aannemelijk te kunnen maken. Daarbij geldt dat de inspecteur dit bewijs moet leveren dat ziet op het moment van het indienen van de aangifte ten aanzien van een handeling (aan- of verkoop) die onderdeel was van btw-fraude.

Als de inspecteur geen onderzoek doet naar de aan- of verkoop in de keten (per transactie), of de aanwezigheid van wetenschap bij de belastingplichtige, dan kan de inspecteur simpelweg niet voldoen aan zijn bewijslast op basis van objectieve gegevens te onderbouwen dat sprake is van *wist (...)* van de fraude.

### Bewijslast (...) behoorde te weten van de fraude

Naast wetenschap (*wist*) kan de vrijstelling of het recht op aftrek worden geweigerd indien op basis van objectieve gegevens vast komt te staan dat de belastingplichtige *behoorde te wetendat* hij met zijn aan- of verkoop deelnam aan een handeling die onderdeel is van btw-fraude. Daarmee lijkt, naar Nederlandse maatstaven beredeneerd, dat in een bepaalde zin aangesloten kan worden bij de uitleg van 'grove schuld'. Bij grove schuld is sprake van een geval waarin de belastingplichtige niet bewust een fout heeft gemaakt en evenmin bewust het risico op de koop toe nam dat hij een fout zou maken, maar zich wel van een gemaakte fout bewust had moeten zijn. Daarmee kan *behoorde te weten* uitgelegd worden als een in laakbaarheid aan *opzet* (weten) grenzende mate van

verwijtbaarheid c.q. grove onachtzaamheid of een laakbare slordigheid of ernstige nalatigheid. Bij *behoorde te weten* had de belastingplichtige dan redelijkerwijs moeten of kunnen begrijpen dat hij met zijn aan- of verkoop deelnam aan een handeling die onderdeel is van btw-fraude.

Deze uitleg brengt ook met zich mee dat indien een belastingplichtige onzorgvuldig handelt, daarmee nog niet per definitie sprake hoeft te zijn van *behoorde te weten*. Daar is dan meer voor nodig.

De Hoge Raad (belastingkamer) oordeelde namelijk ten aanzien van grove schuld dat uit de enkele omstandigheid dat een belastingplichtige onzorgvuldig te werk is gegaan nog niet volgt dat deze onzorgvuldigheid kan worden aangemerkt als grove schuld. Volgens de Hoge Raad kan slechts van grove schuld worden gesproken indien de handelwijze van de belastingplichtige als een in laakbaarheid aan opzet grenzende onachtzaamheid kan worden gekwalificeerd (ECLI:NL:HR:1990:ZC4481).

Met andere woorden: de bewijslast voor de inspecteur om *behoorde te weten* aannemelijk te maken behelst meer dan de constatering dat de belastingplichtige in zijn bedrijfsvoering onzorgvuldig is geweest. Het moet gaan om een zeer ernstige mate van onzorgvuldig handelen met een afnemer of leverancier.

### **Verwijt: onzorgvuldigheid, een onoplettend koopman**

Om te kunnen voldoen aan diens bewijslast zal de inspecteur (vaak) de stelling innemen dat de belastingplichtige onzorgvuldig heeft gehandeld en zich niet als oplettend koopman heeft gedragen.

Volgens de jurisprudentie van het HvJ is het namelijk niet in strijd met het gemeenschapsrecht van een belastingplichtige te verlangen dat hij alles doet wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd om te zorgen dat hij door de handeling die hij verricht niet betrokken raakt bij belastingfraude (HvJ Teleos e.a.).

De inspecteur stelt in de meeste gevallen dan ook – omdat sprake is van fraude in de keten – dat de belastingplichtige **niet** alles heeft gedaan wat redelijkerwijs binnen zijn mogelijkheden lag om te zorgen dat hij niet bij de fraude betrokken raakte én daarom sprake is van wist of behoorde te weten. In dit geval is het echter de inspecteur die aannemelijk dient te maken dat in die casus geen sprake is van een oplettend koopman.

Als een belastingplichtige dit verwijt krijgt, dan is van belang dat de inspecteur ook aangeeft wanneer en welke aanwijzingen er waren zodat de belastingplichtige inzicht krijgt in de objectieve feiten waarop de inspecteur een vermoeden van onregelmatigheden baseert of waaruit blijkt dat de belastingplichtige inzicht van fraude *had moeten hebben*.

Pas bij het bestaan van dergelijke aanwijzingen wordt de belastingplichtige gedwongen in actie te komen door informatie in te winnen over de deelnemer in de keten zodat de betrouwbaarheid wordt gewaarborgd. Alleen als daarna niet wordt gehandeld kan de belastingplichtige

een verwijt worden gemaakt (HvJ Marcin Jagiełło, HvJ Mahagében en Dávid en HvJ Forwards V).

Hierbij merken wij nog op dat de inspecteur zijn verwijt op die aanwijzingen dient toe te spitsen en dat het niet zo kan zijn dat als de desbetreffende belastingplichtige de vereiste zorgvuldigheid wel zou hebben betracht, nog steeds wetenschap bestond dat deel uit werd gemaakt van een keten met btw-fraude.

### **Verweer: zorgvuldigheid, een oplettend koopman en de quick fixes**

Naast de omstandigheid dat een belastingplichtige het verwijt kan krijgen dat onzorgvuldig is gehandeld, kan de belastingplichtige zich tegen 'wist of behoorde te weten' verweren door de stelling in te nemen dat hij alles heeft gedaan wat redelijkerwijs binnen de mogelijkheden lag om niet bij fraude betrokken te raken: er is gehandeld als oplettend koopman (HvJ Marcin Jagiełło en HvJ Mahagében).

Voordat een belastingplichtige het verwijt kan worden gemaakt aan fraude te hebben deelgenomen, moet de inspecteur bij de uitoefening van zijn bevoegdheden de algemene rechtsbeginselen van de btw respecteren. De belastingplichtige treedt in de btw op als belastingontvanger voor rekening van de staat en dient het belang van de schatkist. Dit is de reden waarom lidstaten volgens de Btw-richtlijn ter voorkoming van belastingfraude soms hoge eisen stellen aan de op de leveranciers/afnemers rustende verplichtingen. Hierbij geldt evenwel dat een verdeling van het risico tussen belastingplichtigen en de belastingautoriteiten moet bestaan zodat recht wordt gedaan aan beginselen van de communautaire rechtsorde, waaronder het Europese rechtszekerheids- en het evenredigheidsbeginsel alsook het vertrouwensbeginsel (HvJ Molenheide e.a. en HvJ Federation of Technological Industries HvJ Teleos e.a.)

Er is sprake van schending van het Europese evenredigheidsbeginsel wanneer belastingplichtigen, ongeacht of zij bij de fraude van de afnemer/leverancier betrokken zijn, de volle verantwoordelijkheid voor de betaling van de btw krijgen opgelegd. Het is daarmee onevenredig een belastingplichtige aan te spreken voor een tekort aan belastinginkomsten dat is veroorzaakt door frauduleus handelen van derden waarop geen enkele invloed op kan worden uitgeoefend (HvJ Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG en HvJ Teleos e.a.).

Als de leverancier/afnemer te goeder trouw handelt, alles heeft gedaan wat redelijkerwijs binnen zijn mogelijkheden ligt en zijn betrokkenheid bij fraude is uitgesloten, dan zou deze deelnemer in een keten achteraf niet geconfronteerd moeten worden met een verplichting tot betaling van btw: de oplettende koopman. Dit is alleen anders indien de belastingplichtige zelf de fraudeur in de keten is en het correctiemechanisme 'wist of behoorde te weten' niet nodig is.

### **Quick fixes**

De Nederlandse overheid is voornemens om per 1 januari 2020 vier quick fixes in de wet op te nemen (zie: Wet implementatie richtlijn harmonisatie en vereenvoudiging

handelsverkeer tussen lidstaten). Uit de Memorie van Toelichting blijkt dat deze quick fixes als doel hebben het btw-stelsel meer robuust, eenvoudiger en fraudebestendig te maken.

Deze quick fixes bestaan uit 1 Regeling inzake voorraad op afroep, 2 Regeling inzake ketentransacties, 3 Bewijs intracommunautaire verzending of vervoer op basis van weerlegbaar vermoeden en 4 Btw-identificatienummer als materieel vereiste voor toepassing van het nultarief bij een intracommunautaire transactie. Deze quick fixes zijn toegelicht in *BTW-bulletin 2019/33* en *BTW-bulletin 2019/40*.

Wij menen dan ook dat indien de belastingplichtige voldoet aan de voorwaarden zoals genoemd in punt 3 en 4 van de quick fixes het Europese evenredigheidsbeginsel met zich mee zou moeten brengen dat deze belastingplichtige moet worden gekwalificeerd als een oplettend koopman conform HvJ Netto Supermarkt GmbH & Co, HvJ Marcin Jagiełło en HvJ Mahagében.

Met het voldoen aan de quick fixes staat namelijk op basis van objectieve gegevens vast dat de belastingplichtige niet wist en niet had kunnen weten dat de betrokken handeling deel uitmaakte van fraude of dat door een andere handeling uit de leveringsketen die voorafging aan of volgde op de door deze belastingplichtige verrichte handeling sprake was van btw-fraude. Het is dan aan de inspecteur het vermoeden (uitgangspunt) met bewijs te ontzenuwen.

Wanneer een belastingplichtige voldoet aan de voorwaarden zoals genoemd in de quick fixes en een vermoeden bestaat dat conform wet- en regelgeving is gehandeld, dient de inspecteur ten eerste het vermoeden van de reguliere levering te ontzenuwen. Pas daarna kan de inspecteur de stelling innemen dat sprake is van 'wist of behoorde te weten'. Een andere uitleg van het bewijsvermoeden vanuit de quick fixes zou volgens ons strijdig zijn met het Europese rechtszekerheidsbeginsel.

## Resumé

Zolang de belastingplichtige voldoet aan de voorwaarden (formeel of materieel) en zelf geen bedrieglijke handelingen heeft verricht (valse facturen of iets dergelijks), kan het recht van aftrek, vrijstelling of teruggaaf van de btw via 'wist of behoorde te weten' alleen worden geweigerd indien op basis van objectieve gegevens vast komt te staan dat sprake is van wetenschap van fraude elders in de keten.

De weigering van de aanspraak op het recht van aftrek, vrijstelling (bij intracommunautaire leveringen) of teruggaaf van de btw via 'wist of behoorde te weten' is in Nederland echter sterk toegenomen terwijl de onderbouwing mager is. Het blijft voor de Belastingdienst daarom van belang de uitgangspunten van het Unierecht en de btw niet uit het oog te verliezen.

Welke invloed de quick fixes op 'wist of behoorde te weten' gaan uitoefenen is nog onduidelijk. Wat ons betreft dient de inspecteur eerst de reguliere levering met bewijs te ontzenuwen alvorens de vrijstelling via wist of behoorde te weten kan worden gecorrigeerd.

Dezelfde weg dient de inspecteur te bewandelen op basis

van de huidige wet- en regelgeving en de jurisprudentie van het HvJ. Pas als blijkt dat niet aan de formele én materiële voorwaarden wordt voldaan, komt men toe aan de vraag of sprake is van wist of behoorde te weten.

Vervolgens dient de inspecteur vast te stellen hoe de desbetreffende keten van leveringen is ingericht en welke plaats de betrokken ondernemer in die keten innam, in welke schakel(s) van die keten btw-fraude werd gepleegd en wat die btw-fraude inhield en op welke objectieve gronden geoordeeld kan worden dat die ondernemer wist of had moeten weten dat de btw-fraude plaatsvond in die keten. Alleen dan kan een correctie plaatsvinden. Niet eerder.