

OVER DE OPLETTEND KOOPMAN, DIENS WETENSCHAP EN ZORGVULDIGHEID

Martin Lambregts

Universiteit van Amsterdam

Internationaal en Europees belastingrecht

1^e lezer: mw. mr. R.L.R. Henuin

2^e lezer: mr. drs. W.A.P. Nieuwenhuizen

Inleverdatum: 8 november 2013

Beoordeling: 9

Voorwoord

Na een aantal leerzame en avontuurlijke omzwervingen begon ik vier jaar geleden in de avonduren aan de studie Fiscaal recht aan de Universiteit van Amsterdam. Deze studiekeuze was bedoeld als een schot in de lucht maar bleek uiteindelijk een schot in de roos; in het (belasting)recht ontdekte ik een bijzonder boeiend vakgebied. Met veel plezier rond ik dan ook mijn studie af en ik hoop dat ik nog tot lang na mijn afstuderen met minstens dezelfde hoeveelheid plezier met het (belasting)recht in de weer zal blijven.

Inhoud

1.	Inleiding	1
2.1.	Omzetbelasting: van crisisbelasting naar Europese belasting	3
2.2.	Belasting over de toegevoegde waarde	4
2.3.	Btw-carrouselfraude	5
2.4.	Kittel: wetenschap van fraude en zorgvuldigheid	9
2.5.	De btw-verplichtingen van een ondernemer	10
3.	De oplettend koopman in de rechtspraak: waar moet hij op letten en wat moet hij doen?	13
3.1.	Algemene kenmerken van een btw-carrousel	13
3.2.	Ook een gewaarschuwd koopman telt voor twee	15
3.3.	Hoe slimmer de koopman, des te groter zijn oplettendheid	17
3.4.	Een oplettend en zorgvuldig koopman komt zijn afspraken na	19
3.5.	Handelen op basis van gewoonte en vertrouwen	20
3.6.	Oplettend koopman is geen opsporingsambtenaar	21
3.7.	Conclusie: minimale en extensieve toets	23
3.7.1.	Extensieve toets: inlichtingen, zekerheden en afspraken	24
4.1.	Wetenschap toetsen op welk moment?	27
4.2.	Artikel 10a AWR en wetenschap van fraude	28
4.3.	Bewijslast	29
5.	Samenvatting en eindconclusie	31
6.	Aanbeveling	32
	Bibliografie	
	Bijlage	

1. Inleiding

Centraal in deze scriptie staat de (on)oplettend koopman. Wie is dat? Om daar een goed beeld van te krijgen nodig ik elke lezer van dit document uit om, alvorens verder te lezen, eerst kennis te nemen van het artikel uit Het Financiële Dagblad van 5 maart 2011 dat als bijlage is toegevoegd. Het verhaal dat daarin wordt verteld is dat van een handelaar in tweedehands vrachtauto's die plotseling door de fiscus een forse naheffingsaanslag btw gepresenteerd kreeg. Reden hiervoor is dat een van zijn afnemers gefraudeerd blijkt te hebben. Het verwijt dat hem vervolgens wordt gemaakt is dat hij wist of had moeten weten van die fraude.

De fraude waar het hier om gaat is btw-carrouselfraude. Deze fraude, die welig tiert in Europa, bestaat eruit dat goederen worden verkocht en doorverkocht tussen dezelfde handelaren waardoor de goederen als het ware een rondje maken (vandaar de aanduiding 'carrousel'). Daarbij brengen men telkens btw in rekening aan elkaar waarvan het de bedoeling is dat de ondernemers die uiteindelijk afdragen aan de Belastingdienst. De frauderende partijen in zo een handelsketen doen dat echter niet en verrijken zich op die manier met de niet afgedragen btw. Arglistig als ze zijn betrekken deze fraudeurs soms nietsvermoedende, bonafide ondernemers¹ bij een carrousel om zo de aandacht van de autoriteiten af te leiden; als de fraude wordt ontdekt zijn de fraudeurs vaak onvindbaar waardoor de fiscus zijn pijlen zal richten op de overige ondernemers in een handelsketen om te bekijken of bij hen btw kan worden nageheven.

Grond voor een dergelijke naheffingsaanslag is het in 2006 door het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschap (hierna: HvJ EG of EU²) gewezen arrest Kittel.³ Op basis van deze en andere (Europese) jurisprudentie kan onder bepaalde omstandigheden een ondernemer het recht op aftrek van voorbelasting of toepassing nultarief worden onthouden waardoor deze ondernemer in feite de belasting betaalt die de fraudeur eigenlijk had moeten afdragen. Beslissend is of een ondernemer 'wist of had moeten weten' dat hij mogelijk bij fraude betrokken raakte en of hij maatregelen heeft getroffen om dat te voorkomen (hierna: het Kittel-criterium). Het is daarom van belang dat een ondernemer handelt als een 'oplettend koopman'. Deze term en tevens titel van deze scriptie is ontleend aan een conclusie van advocaat-generaal Van Hilten.⁴ Een oplettend koopman, of 'bedachtzame marktdeelnemer' zoals het HvJ EU hem ook wel heeft omschreven⁵, zal signalen van fraude im-

¹ De aanduidingen ondernemer, koopman en belanghebbende zullen door elkaar gebruikt worden.

² Sinds het Verdrag van Lissabon van 1 december 2009 wordt het Hof van Justitie (afgekort) aangeduid als HvJ EU, daarvoor als HvJ EG.

³ HvJ EG 6 juli 2006, nr. C-439/04 en C-440/04 (Axel Kittel en Recolta Recycling BVBA).

⁴ Gezamenlijke bijlage bij de conclusies van HR 19-4-2012, nrs. 11/01551, 11/01594, 11/01624, 11/01653 en 11/02825. De term 'oplettend koopman' is oorspronkelijk afkomstig uit de Duitse wet op de omzetbelasting en vormde het zwaartepunt in het arrest HvJ EG 21 februari 2008, nr. C-271/06 (Netto Supermarket).

⁵ Pt. 60 van HvJ EU 21 juni 2012, nrs. C-80/11 en C-142/11 (Mahagében).

mers herkennen en maatregelen treffen om te voorkomen dat hij daarbij betrokken raakt. Let een ondernemer echter niet goed op en treft hij (daardoor) niet de juiste of onvoldoende maatregelen dan zal hij btw moeten nabetalen.

Dit lijkt een simpel gegeven maar in de praktijk is er veel onduidelijkheid: welke omstandigheden rechtvaardigen het oordeel achteraf dat een ondernemer 'had moeten weten'? Welke maatregelen mogen van een ondernemer worden verlangd om betrokkenheid bij fraude te voorkomen? Op basis van een analyse van de rechtspraak hieromtrent zal ik in het onderstaande proberen deze vragen te beantwoorden. Nadere precisering is naar mijn mening wenselijk, ondanks dat het Kittel-criterium een open norm betreft, sterk afhankelijk is van de feiten en omstandigheden van het geval en definitieve beantwoording niet mogelijk is. Omdat onzekerheid bestaat over de reikwijdte van deze norm kunnen immers ook welwillende, rechtgeaarde ondernemers verstrikt raken in het net van het 'had moeten weten'. Het is daarom zinvol om dit criterium nader te bezien en dan met name hoe de (Nederlandse) rechter daarover denkt. Bovendien is de informatie hierover op de website van de Belastingdienst erg beknopt en beval de Algemene Rekenkamer onlangs aan de informatievoorziening over carrouselfraude te verbeteren.⁶

⁶ Intracommunautaire btw-fraude Terugblik, Rapport Algemene Rekenkamer, *Kamerstukken II 2012/13*, 31 880, nr. 7, p. 4.

2.1. Omzetbelasting: van crisisbelasting naar Europese belasting

Alvorens dieper zal worden ingegaan op de problematiek van het aftrekrecht in fraudesituaties is het voor een goed en helder begrip van belang om kort de (juridische) context te schetsen waarbinnen het fenomeen carrouselfraude zich voordoet; wat is de omzetbelasting of btw, hoe werkt deze belasting, wat is carrouselfraude en welke btw-verplichtingen heeft een ondernemer.

De belasting over de toegevoegde waarde (kortweg: btw) is een belangrijke inkomstenbron voor de Nederlandse overheid. De afgelopen jaren lag de jaarlijkse opbrengst van deze belasting rond de 40 miljard euro, wat ongeveer een derde is van de totale belastingopbrengsten.⁷ Net als in veel andere landen werd de eerste vorm van omzetbelasting in Nederland ingevoerd ten tijde van crisis, op 1 januari 1934: halverwege het interbellum waarin de wereldeconomie kampte met hardnekkige economische stagnatie. De introductie van een omzetbelasting was oorspronkelijk bedoeld als tijdelijke maatregel om de klappen van de crisis te verzachten en de overheidsfinanciën weer op orde te krijgen.⁸ Zoals wel vaker het geval is met tijdelijke maatregelen is de omzetbelasting nooit meer afgeschaft en juist alleen maar belangrijker geworden, onder meer dankzij de Europese dimensie die de belasting heeft gekregen.

De oorsprong van die Europese dimensie stamt uit 1958 toen door een aantal Europese landen, waaronder Nederland, de Europese Economische Gemeenschap werd opgericht.⁹ Deze samenwerking, die later uitmondde in de huidige Europese Unie, was (en is) gericht op het creëren en bestendigen van een Europese gemeenschap waarvan een interne economische markt een belangrijk onderdeel is. Om dit mogelijk te maken is sindsdien een steeds groter deel van de nationale wetgeving van de lidstaten onderhevig aan de invloed van 'Brussel', dat wil zeggen van de Europese wetgever. Ook de rechtsprekende macht zag een superieure collega boven zich geplaatst: het Hof van Justitie in Luxemburg dat de eerbiediging van het recht verzekert bij de uitlegging en toepassing van het gemeenschapsrecht.¹⁰

De belastingwetgeving van de verschillende lidstaten werd al snel onderwerp van deze Europese samenwerking aangezien een interne economische markt er baat bij heeft als belastingstelsels (enigszins) op elkaar zijn afgestemd. Zodoende werd eind jaren 60 besloten de omzetbelasting te harmoniseren door de lidstaten te verplichten een belasting over de toegevoegde waarde (btw) in te voeren in hun nationale belastingwetgeving.¹¹ In Nederland resulteerde dit in de Wet op de Om-

⁷ Centraal Bureau voor de Statistiek via www.cbs.nl.

⁸ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2012, p. 5.

⁹ Door België, Bondsrepubliek Duitsland, Frankrijk, Italië, Luxemburg en Nederland middels het Verdrag van 25 maart 1957, *Trb.* 1957, 91 (EEG-Verdrag).

¹⁰ Onder andere in art. 19 Verdrag betreffende de Europese Unie.

¹¹ Dit advies werd neergelegd in de Eerste en Tweede richtlijn, *Pb* 14 april 1967, nr. L71. Lidstaten

zetbelasting 1968 (hierna: Wet OB).¹² Sinds deze harmonisatie wordt in Nederland en alle andere Europese lidstaten de omzetbelasting geheven volgens het systeem van een belasting over de toegevoegde waarde. De btw is aldus een species van het genus omzetbelasting hoewel de termen door elkaar gebruikt worden; met ‘aangifte btw’ wordt niet iets anders bedoeld dan ‘aangifte omzetbelasting.’

Een belangrijk vervolg van de Europese harmonisatie vond plaats in 2007 toen de Europese Btw-richtlijn in werking trad. Met deze richtlijn werd de bestaande Europese btw-regelgeving samengevoegd en geactualiseerd. De Wet OB en de Btw-richtlijn¹³ zijn de twee belangrijkste bronnen van regelgeving op het gebied van de omzetbelasting c.q. btw. Omdat de Btw-richtlijn onderdeel uitmaakt van het gemeenschapsrecht (het recht van de Europese Unie) zijn de arresten van het HvJ EU van groot belang voor de toepassing en ontwikkeling van de btw.

Waar in het onderstaande wordt gesproken van ‘wet’ en ‘richtlijn’ worden respectievelijk de Wet OB en de Europese Btw-richtlijn bedoeld (tenzij anders aangegeven).

2.2. Belasting over de toegevoegde waarde

De btw is – kort samengevat – een belasting die goederen en diensten belast op hun weg van leverancier naar consument.¹⁴ De consument betaalt de belasting aan de leverancier, de leverancier draagt de belasting af aan de Belastingdienst. De leverancier is degene die, zoals dat in de wet en richtlijn wordt genoemd, ‘ondernemer’ is. De wet omschrijft een ondernemer als een ieder die zelfstandig een bedrijf of beroep uitoefent.¹⁵ De richtlijn heeft het over een ieder die zelfstandig een ‘economische activiteit’ verricht ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit. Als nadere omschrijving worden de fabrikant, handelaar of dienstverrichter genoemd.¹⁶ Indien een persoon of bedrijf kwalificeert als ondernemer in de zin van de wet of als belastingplichtige in de zin van de richtlijn is daarmee – in fiscaal-juridische termen – de ‘belastingplicht’ voor de btw gegeven: de ondernemer moet (behoudens de vrijstellingen) ter zake van zijn leveringen of diensten btw in rekening brengen aan zijn afnemers.

De btw heeft het karakter van een algemene indirecte verbruiksbelasting: algemeen want van toepassing op alle goederen en diensten, indirect want de belasting wordt niet geheven bij de consument zelf maar bij de ondernemer, en verbruiksbelasting omdat wordt beoogd het consumptieve verbruik van de consument te belasten. Dat belasting wordt geheven over de ‘toegevoegde

hebben op basis hiervan hun cumulatieve stelsels moeten vervangen door een btw-stelsel.

¹² *Stb.* 1968, 329.

¹³ Richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006, *PbEU* 2006, nr. L347.

¹⁴ M.E. van Hilten, 2012, p. 5.

¹⁵ Artikel. 7 Wet OB.

¹⁶ Artikel. 9 Btw-richtlijn.

waarde' wil zeggen dat de heffing rekening houdt met de waarde die elke schakel in een productieketen toevoegt aan een product. Een voorbeeld: een groothandelaar in hout verkoopt een stuk hout aan een meubelmaker voor €100 + €21 btw (21% van 100) = €121 totaal. De meubelmaker bewerkt het hout en maakt er een fraai eenpersoons zitmeubel van dat hij vervolgens verkoopt aan een klant in zijn winkel voor de prijs van €150 + €31,5 btw (21% van 150) = €181,5 totaal. De meubelmaker kocht het hout voor €100 en verkoopt het voor €150 en heeft dus €50 aan waarde toegevoegd. De verschuldigde btw over die toegevoegde waarde is €10,5 (21% van 50) en dat is ook het bedrag aan btw dat de meubelmaker stort op de rekening van de Belastingdienst. Dat komt doordat hij de btw die hij zelf aan de groothandel betaalde, mag aftrekken van het bedrag aan btw dat hij ontving van de consument: €31,5 minus €21 = €10,5. Dit mechanisme heeft alles te maken met een fundamenteel onderdeel van het btw-stelsel en tevens ook van de problematiek die centraal staat in deze scriptie: het recht dat een ondernemer heeft op aftrek van voorbelasting.

Dit recht op aftrek houdt in dat een ondernemer alle btw die aan hem in rekening wordt gebracht door zijn toeleveranciers, in aftrek kan brengen op de btw die hij ontvangt op zijn uitgaande facturen.¹⁷ Daardoor ontstaat een heffing over de toegevoegde waarde zoals hiervoor geïllustreerd. Ondernemers zijn namelijk altijd verplicht btw in rekening te brengen, ongeacht of ze leveren aan andere ondernemers of aan consumenten: de groothandelaar in hout factureert aan de meubelmaker mét btw ondanks dat de meubelmaker niet een consument is. Maar doordat een ondernemer de btw die hij zelf betaalt, in aftrek kan brengen, wordt bewerkstelligd dat de belasting niet op hem drukt. Aan het einde van de rit, dat wil zeggen aan het einde van een handels- of productieketen, is het de laatste schakel, te weten de consument, waar de belasting op drukt. Een consument heeft immers geen recht op aftrek van de btw die hij betaalt. De omzetbelasting drukt dus niet op ondernemers; zij ontvangen de belasting slechts voor de rijksoverheid en dragen die aan haar af. Wordt een ondernemer het aftrekrecht ontzegd dan vormt dat een fundamentele inbreuk op dit systeem omdat de belasting dan wel op hem drukt.

2.3. Btw-carrouselfraude

Btw-carrouselfraude is een groot en hardnekkig probleem binnen de EU: geschat wordt dat op Europees niveau zo'n 100 miljard euro aan belasting per jaar wordt misgelopen¹⁸ en nog altijd is er geen definitieve oplossing voor gevonden.¹⁹ Nederland heeft in de afgelopen jaren de bestrijding van

¹⁷ Geregeld in art. 2 jo. art. 15, Wet OB en art. 1, lid 2 en art. 167 e.v. Btw-richtlijn.

¹⁸ R.A. Wolf, *Carrouselfraude. Een Europees probleem vanuit Nederlands perspectief; een analyse van fiscale regelgeving en jurisprudentie*, Sdu Uitgevers, Den Haag, 2010, p. 54-57. De schattingen lopen echter ook op tot 250 miljard euro.

¹⁹ Hoewel in de literatuur verschillende oplossingen zijn voorgesteld. Bijvoorbeeld die van een digitale

carrouselfraude verstevigd, onder meer door de personele capaciteit bij de Belastingdienst ter bestrijding van btw-fraude te verhogen van 50 fte naar 88 fte.²⁰ Het geschatte fiscale nadeel ten gevolge van carrouselfraude is (daardoor) teruggelopen van zo'n €131 miljoen per jaar in de periode 2003-2007 tot €39 miljoen per jaar in de periode 2008 – 2011.²¹ Hoewel Nederland dus enig succes heeft met haar aanpak benadrukte de Algemene Rekenkamer dat onder het huidige btw-stelsel voortdurend de dreiging bestaat dat de fraude weer gaat toenemen. Fraudeurs profiteren namelijk van het feit dat in de huidige btw-regelgeving afdracht en aftrek niet aan elkaar gekoppeld zijn. Om het voorbeeld van de houthandel aan te houden: voor de aftrek van btw door de meubelmaker is niet vereist dat de groothandelaar de btw die hij ontving van de meubelmaker aan de Belastingdienst heeft afgedragen. Als aan de ene kant door de meubelmaker btw in aftrek wordt gebracht en aan de andere kant door de groothandelaar geen btw wordt afgedragen, dan lijdt de schatkist per saldo een verlies.

Dat is ook de simpele truc waar carrouselfraude in feite op neer komt: één iemand, dat wil zeggen een ondernemer in een handelsketen, ontvangt btw van zijn kopers maar draagt die btw niet af aan de fiscus en steekt die in eigen zak. Hij verrijkt zich met de niet afgedragen btw. Een dergelijke frauderende schakel wordt ook wel 'ploffer' genoemd. Bij nader onderzoek blijkt zo'n ploffer vaak helemaal niet gevestigd te zijn op het opgegeven adres of, als het adres wel klopt, treft men dikwijls een achtergelaten onderneming aan die enkel schulden heeft; de fraudeurs zelf zijn met de noorderzon vertrokken. Bij voorkeur wordt gefraudeerd met goederen van een hoge waarde, klein van omvang en met een hoge omloopsnelheid zoals mobiele telefoons en computerprocessors. Die zijn namelijk relatief duur en genereren daardoor veel btw en zijn bovendien makkelijk te vervoeren.

En dat is handig want een carousel strekt zich doorgaans uit over twee of meerdere landen. Dit heeft grofweg twee redenen. De eerste is dat fraudeurs daarbij profiteren van de trage informatieuitwisseling tussen de verschillende (lid)staten waardoor het voor de autoriteiten lastig is om de fraude op het spoor te komen en te onderzoeken. Zo werd in 2011 bijna de helft van de informatieverzoeken van de Nederlandse fiscus aan buitenlandse collega's te laat beantwoord.²² Belangrijker is echter dat bij grensoverschrijdende intracommunautaire transacties gebruik wordt gemaakt van het nultarief.²³ Het nultarief is van toepassing op transacties die zich uitstrekken van de ene lidstaat naar de andere: als een Nederlandse boer een tractor verkoopt aan een Belgische afnemer brengt hij ter zake van die levering 0% btw in rekening. Dit houdt verband met het bestemmingslandbeginsel: de

overheidsfactuur door W.A.P. Nieuwenhuizen in 'De oplossing voor btw-carrouselfraudes - een open brief aan de Europese Commissie', *Belastingbrief* 2007/7.

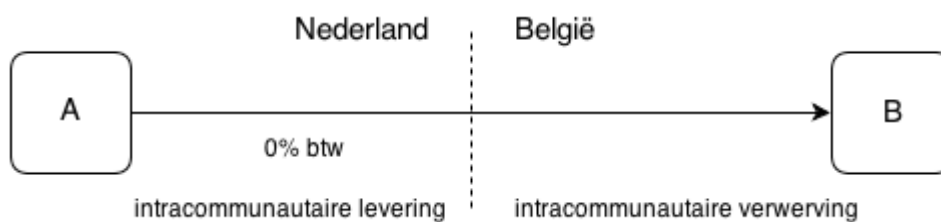
²⁰ Intracommunautaire btw-fraude Terugblik, Rapport Algemene Rekenkamer, p. 16.

²¹ Intracommunautaire btw-fraude Terugblik, Rapport Algemene Rekenkamer, p. 4.

²² Intracommunautaire btw-fraude Terugblik, Rapport Algemene Rekenkamer, p. 3.

²³ Artikel 9, lid 2, sub b jo. Tabel II post a.6 Wet OB. Nederland spreekt van nultarief, de Btw-richtlijn in art. 138 jo. 169, onderdeel b, van vrijstelling met behoud van aftrek.

btw is een verbruiksbelasting en probeert daarom goederen en diensten zoveel mogelijk in het land van verbruik te belasten.²⁴ De Nederlandse boer verricht – zoals dat heet – een intracommunautaire levering en de Belgische boer op zijn beurt een intracommunautaire verwerving. De Nederlandse boer moet de intracommunautaire levering wel kunnen aantonen met behulp van ‘boeken en bescheiden’.²⁵ Hoewel de Belgische afnemer geen btw betaalt aan de Nederlandse boer moet hij, omdat hij een intracommunautaire verwerving verricht, zelf btw rekenen over de tractor en die verwerken in zijn btw-aangifte in België. Hieronder is het nultarief schematisch weergegeven:

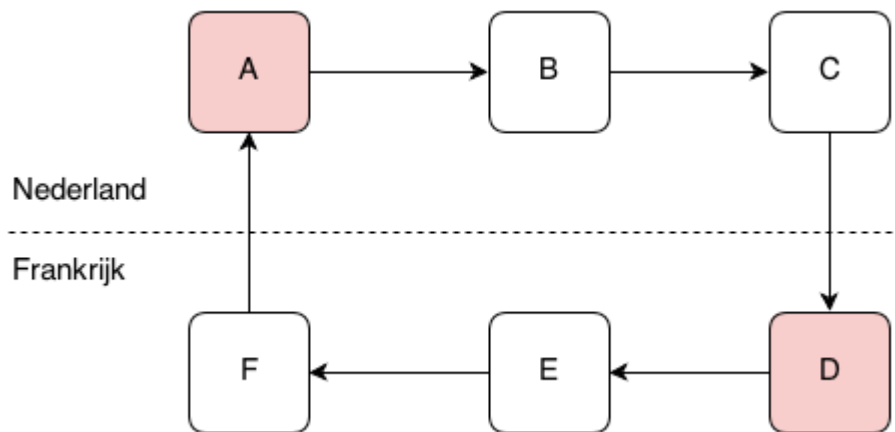


In een carousel is de ondernemer aan wie tegen nultarief wordt geleverd (in bovenstaande afbeelding B) vaak een fraudeur. Hij koopt goederen van een ondernemer in een andere lidstaat maar hoeft geen btw aan die leverancier te betalen. Hij is er immers zelf verantwoordelijk voor in zijn eigen land een intracommunautaire verwerving aan te geven, dat wil zeggen in zijn aangifte zelf verleggings-btw te berekenen over de gekochte goederen. Die aangifte komt er doorgaans niet van; een kenmerk van fraudeurs ('ploffers') is nou juist dat zij niet voldoen aan hun fiscale verplichtingen. In plaats daarvan zal hij de goederen binnenlands doorverkopen, een levering die wel belast is met btw en die btw die hij ontvangt vervolgens in eigen zak steken. De reden dat het nultarief geliefd is bij carouselfraudeurs is derhalve dat hun winstmarge daardoor wordt vergroot: zij kunnen goederen onbelast kopen om die vervolgens belast te verkopen.

Voorgaande in overweging nemend zou een carousel met zes ondernemers in twee verschillende landen er als volgt uit kunnen zien. Het gaat in dit voorbeeld om een partij mobiele telefoons die telkens wordt doorverkocht in Nederland en Frankrijk. Daarbij zijn A en D de ondernemers die frauderen: zij dragen de btw die zij ontvangen van B respectievelijk E niet af aan de Nederlandse en Franse fiscus maar steken die in eigen zak.

²⁴ M.E. Van Hilten, 2012, p. 11.

²⁵ Artikel 9 jo. Tabel II post a.6 Wet OB jo. art. 12, lid 1, Uitvoeringsbesluit OB.



De gehele problematiek van de (on)oplettend koopman kan aan deze illustratie worden opgehangen indien het volgende wordt aangenomen. A en D spannen samen en zetten de carrousel in werking door B en E te tippen over een volgende ondernemer aan wie zij de telefoons kunnen verkopen. Zo zal A de telefoons aan B verkopen voor, bijvoorbeeld, €100 per stuk met daarbij de mededeling dat B de telefoons aan C kan verkopen voor €110 per stuk. Ondernemer D is hiervan op de hoogte en doet C, nadat die telefoons heeft gekocht, een aanbod om de telefoons over te kopen. Indien C dat bod accepteert levert hij de mobiele telefoons zonder btw (want met toepassing van het nultarief) de grens over naar D. In Frankrijk vindt vervolgens het spiegelbeeldige plaats: D verkoopt de telefoons aan E voor een bepaald bedrag met de tip dat E de telefoons aan F kan verkopen voor een hogere prijs. Als de telefoons bij F zijn aanbeland hebben ze één rondje gemaakt. Indien A aan F een aanbod zou doen om de telefoons te kopen is het mogelijk om de goederen een volgend rondje te laten maken door dezelfde of een andere handelsketen. Op deze carrousel zijn talloze variaties mogelijk en die doen zich in de praktijk ook voor. In dit voorbeeld gaan er daadwerkelijk goederen rond maar het is ook mogelijk dat ondernemers slechts facturen aan elkaar versturen zonder dat er werkelijk goederen worden verhandeld (factuurcarrousel).²⁶

(On)oplettend koopmannen in deze zijn B, C, E en F. We nemen aan dat zij bonafide zijn: ze zijn zich er niet van bewust dat zij onderdeel uitmaken van een carrousel. Indien de autoriteiten de fraude op het spoor komen maar fraudeurs A en D onvindbaar zijn, is het heel goed mogelijk dat de fiscus zijn aandacht richt op de andere ondernemers in de keten. Dat is begrijpelijk aangezien het niet ondenkbaar is dat meerdere ondernemers in een keten op de hoogte waren van de fraude en ook delen in de opbrengst daarvan. Maar aangenomen dat in dit voorbeeld behalve A en D alle ondernemers te goeder trouw zijn, dan lopen deze rechtgeaarde ondernemers alsnog het risico op te draaien voor de schade die de fraudeurs hebben aangericht. Hen kan immers aftrek van voorbelasting (op de inkopen) of toepassing nultarief (op de verkopen) worden ontzegd.

²⁶ R.A. Wolf, 2010, p. 38 e.v. beschrijft verschillende verschijningsvormen van carrouselfraude.

2.4. Kittel: wetenschap van fraude en zorgvuldigheid

De fiscus kan B namelijk de aftrek weigeren van de btw die hij aan A betaalde op grond van de stelling dat B 'wist of had moeten weten' dat hij met zijn handel deelnam aan fraude. Indien de inspecteur de rechter daarvan zou weten te overtuigen dan zou B de facto de btw betalen die A niet heeft afgedragen. De grondslag voor deze weigering van het recht op aftrek is gelegen in het eerder genoemde Kittel-arrest waarin het HvJ EG het volgende overwoog: (pt. 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.* (pt. 57) *In een dergelijke situatie is de belastingplichtige de fraudeurs immers behulpzaam en wordt hij hun medeplichtige.* (pt. 59) *Derhalve staat het aan de nationale rechter het recht op aftrek te weigeren indien aan de hand van objectieve elementen wordt vastgesteld dat de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij door zijn aankoop deelnam aan een transactie die onderdeel was van BTW-fraude, en dit zelfs indien de betrokken handeling voldoet aan de criteria waarop de begrippen levering van goederen door een als zodanig handelende belastingplichtige en economische activiteit zijn gebaseerd."* Daarnaast merkte het Hof op: (pt. 51) *"Gelet op het voorgaande moeten handelaren die alles doen wat redelijkerwijs van hen kan worden verlangd om ervoor te zorgen dat hun transacties geen onderdeel vormen van een fraudeketen, ongeacht of het BTW-fraude dan wel andere vormen van fraude betreft, kunnen vertrouwen op de rechtsgeldigheid van deze transacties, zonder het risico te lopen dat zij hun recht op aftrek van reeds voldane BTW verliezen."²⁷*

Het recht op aftrek kan dus worden geweigerd indien de ondernemer zich bewust is geweest van de fraude. Dat kan ofwel daadwerkelijk het geval zijn geweest (hij wist ervan) of hij heeft zich er bewust van moeten zijn (hij had moeten weten). Dat eerste levert geen grote problemen op: als de ondernemer er inderdaad van wist en de inspecteur weet dat te bewijzen, bijvoorbeeld aan de hand van uitlatingen en verklaringen, opnames of ander materiaal, dan heeft de ondernemer bewust deelgenomen aan de fraude. Dat hem dan het aftrekrecht wordt onthouden is begrijpelijk. Problematisch is echter (en staat daarom in deze scriptie centraal) het achteraf en geobjectiveerd invullen van de bewustheid. Zo kan een ondernemer die niet wist van de fraude toch zijn aftrekrecht verliezen als men meent dat hij 'had moeten weten'.

Naast de aftrek van voorbelasting op de inkopen kan ook de toepassing van het nultarief op intracommunautaire leveringen over de grens door de fiscus worden betwist. Volgens advocaat-generaal Van Hilten kan dat niet op grond van 'had moeten weten'.²⁸ Dat was inderdaad op het moment dat zij haar conclusie schreef nog niet met zoveel woorden gezegd in de jurisprudentie van het

²⁷ HvJ EG 6 juli 2006, gevoegde zaken nrs. C-439/04 en C-440/04, (Kittel en Recolta).

²⁸ Aldus A-G Van Hilten in haar eerder genoemde conclusie (zie noot 4) in onderdeel 4.4.17.

HvJ EU hoewel het arrest Teleos al in die richting leek te wijzen (met name punt 50).²⁹ In dat arrest is in ieder geval wel al duidelijk gemaakt dat van een leverancier die het nultarief toepast, mag worden verlangd dat hij maatregelen treft die redelijkerwijs binnen zijn vermogen liggen om betrokkenheid bij fraude uit te sluiten. Verleden jaar is met het arrest Mecsek-Gabona echter vast komen te staan dat ook het nultarief op grond van 'had moeten weten' kan worden geweigerd.³⁰ Evenals het weigeren van het aftrekrecht zorgt dit ervoor dat een ondernemer btw moet nabetalen en dat de omzetbelasting – bij wijze van hoge uitzondering – op de ondernemer drukt.

In samenhang leidt dit ertoe dat een ondernemer alle redelijke maatregelen moet nemen om te voorkomen dat hij met zijn transacties bij fraude betrokken raakt. Hij heeft dus een actieve onderzoeksplicht, van hem wordt verwacht dat hij als oplettend koopman handelt. Let hij niet op, is zijn onderzoek gebrekkig, dan ziet hij mogelijke signalen (objectieve elementen) over het hoofd op basis waarvan hem naderhand kan worden verweten dat hij beter had moeten weten. Hij loopt dan het risico de btw te moeten betalen die de fraudeurs achterover hebben gedrukt. Hetzij omdat zijn aftrek wordt geweigerd, hetzij omdat toepassing van het nultarief wordt teruggedraaid.

Sinds deze jurisprudentie heeft de ondernemer er daardoor in feite een verplichting bijgekregen waarvan niet helemaal duidelijk is waar de grenzen precies liggen. Maar alvorens deze buitenwettelijke verplichting nader te onderzoeken besteed ik kort aandacht aan de verplichtingen die elke ondernemer in ieder geval, op basis van wet- en regelgeving, heeft.

2.5. De btw-verplichtingen van een ondernemer

De belangrijkste verplichting die een ondernemer heeft is dat hij de verschuldigde omzetbelasting op aangifte moet voldoen (art. 14 Wet OB).³¹ Dit betekent dat een ondernemer per maand, kwartaal of jaar aangifte omzetbelasting moet doen (art. 19 Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) jo. art. 25 Uitvoeringsregeling AWR). Deze aangifte wordt digitaal gedaan.³² De ondernemer kan dit zelf doen via zijn persoonlijke pagina op de website van de Belastingdienst, door middel van een aangifteprogramma of via een belastingadviseur. Uiterlijk één maand na afloop van het tijdvak waarover aangifte wordt gedaan moet de aangifte bij de Belastingdienst binnen zijn.³³ In de aangifte berekent de ondernemer de btw die hij aan leveranciers in rekening bracht en de btw die zijn afnemers hem in rekening brachten; het verschil tussen deze twee bedragen is de btw die hij terugkrijgt

²⁹ HvJ EG 27 september 2007, nr. C-409/04 (Teleos).

³⁰ HvJ EU 6 september 2012, nr. 273/11 (Mecsek-Gabona), pt. 54.

³¹ Artikel 13 Wet OB 1968 bepaalt eigenlijk dat de omzetbelasting een tijdstipbelasting is: belasting is verschuldigd op het tijdstip waarop een belastbare prestatie wordt verricht. Art. 14 van de wet maakt van de omzetbelasting echter een tijdvakbelasting.

³² Indien de ondernemer in Nederland is gevestigd, art. 20 Uitvoeringsregeling AWR, lid 2, sub c.

³³ Artikel 19 AWR. Indien per jaar aangifte wordt gedaan moet de aangifte drie maanden na afloop van het tijdvak bij de Belastingdienst binnen zijn (vóór 1 april).

of moet betalen. In het laatste geval dient hij ervoor te zorgen dat het bedrag uiterlijk één maand na afloop van het tijdvak wordt betaald aan de Belastingdienst.

Deze systematiek van tijdvakken gecombineerd met de manier van aangifte doen is een van de zwakke schakels in het btw-stelsel die fraudeurs uitbuiten. Zij hebben namelijk, indien zij zoals de meeste ondernemers per kwartaal aangifte doen³⁴, een periode van maximaal vier maanden waarin zij ongezien kunnen frauderen: drie maanden (tijdvak) + één maand na afloop van het tijdvak. Pas naar aanleiding van de aangifte kan de Belastingdienst onregelmatigheden constateren; in de periode daaraan voorafgaand blijven zij in principe buiten zicht. Het is mede om die reden dat carroussels vaak slechts enkele maanden draaien.

Naast het voldoen van belasting op aangifte heeft een ondernemer belangrijke wettelijke verplichtingen van administratieve aard. Zo is hij o.g.v. art. 34 Wet OB verplicht een administratie bij te houden waarvan hij de gegevens gedurende zeven jaar dient te bewaren.³⁵ Van groot belang is ook de factureringsplicht van art. 34c e.v. Wet OB. De factuur vervult een sleutelrol binnen het btw-stelsel, niet alleen als controlemiddel voor de fiscus maar ook als voorwaarde voor het recht op aftrek.³⁶ Een ondernemer moet van de facturen die hij uitgeeft en ontvangt een kopie in zijn administratie bewaren (art. 35c, lid 1, Wet OB).

Een factuur dient een aantal gegevens te vermelden waaronder (uiteraard) de naam en het adres van de ondernemer en zijn afnemer, datum van uitreiking, een factuurnummer, aard en omvang van de geleverde goederen of diensten, de vergoeding, het toegepaste tarief en het te betalen bedrag aan btw.³⁷ Indien wordt geleverd tegen het nultarief, dus aan een afnemer in een andere lidstaat, moet ook het btw-identificatienummer van die afnemer vermeld worden op de factuur. Hoewel een factuur is vereist om het recht op aftrek geldig te maken, mag dat recht niet worden geweigerd op grond van geringe factuurgebreken.³⁸ Eveneens is het zo, oordeelde het HvJ EU onlangs³⁹, dat toepassing van het nultarief niet kan worden geweigerd op de enkele grond dat de leverancier geen btw-identificatienummer van zijn afnemer vermeldt op de factuur. Voorwaarde is in dat geval wel dat de leverancier te goeder trouw handelt en alles heeft gedaan wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd om het nummer te verkrijgen en bovendien aanwijzingen verstrekt waaruit op afdoende wijze kan blijken dat de afnemer een belastingplichtige is die bij de betrokken handeling als zodanig handelde.

³⁴ De meeste ondernemers doen per kwartaal aangifte, aldus de Belastingdienst op zijn website.

³⁵ Artikel 52, lid 4, AWR. De bewaartermijn van gegevens betreffende onroerende zaken is tien jaar (art. 34a Wet OB) i.v.m. de herzieningstermijn.

³⁶ Art. 15, lid 1, Wet OB: een ondernemer brengt belasting in aftrek die hem in rekening is gebracht op een op de 'voorgeschreven wijze opgemaakte factuur'.

³⁷ Artikel 35a Wet OB noemt alle vereiste gegevens.

³⁸ Besluit van 27 juni 2012, nr. BLKB2012/477M, par. 3.5.3.

³⁹ HvJ EU 27 september 2012, nr. C-587/10 (VSTR).

Bij leveringen over de grens zijn de verplichtingen dan ook iets breder. Een ondernemer zal het nultarief namelijk moeten aantonen aan de hand van boeken en bescheiden.⁴⁰ Daaruit moet blijken dat is geleverd aan een klant die btw-aangifte doet (met andere woorden: ondernemer is) en dat de goederen zijn vervoerd naar een andere EU-lidstaat. In de jurisprudentie en in beleidsbesluiten van de staatssecretaris is verduidelijkt wat er onder 'boeken en bescheiden' mag worden verstaan. Zo heeft de Hoge Raad aangegeven dat het nultarief kan worden aangetoond aan de hand van het samenstel van (onder andere) kopieën van de op de transacties betrekking hebbende facturen, CMR-vrachtbrieven, pakbonnen en betalingsbewijzen mits daaraan geen gebreken kleven.⁴¹ De staatssecretaris heeft in een besluit dezelfde en een aantal andere documenten genoemd die kunnen dienen ter bewijs van een intracommunautaire levering.⁴² In de praktijk wordt er ook veel gewerkt met uittreksels uit handelsregisters om aan te tonen dat men leverde aan een klant die als ondernemer geregistreerd is in een andere EU-lidstaat.⁴³

⁴⁰ Artikel 9 jo. Tabel II post a.6 Wet OB jo. art. 12, lid 1, Uitvoeringsbesluit OB.

⁴¹ HR 18 april 2003, *BNB* 2003/267.

⁴² Besluit van 1 oktober 2002, nr. DGB2002/4947M (Mededeling 38).

⁴³ Zie bijvoorbeeld Rb. Breda 28 december 2011, LJN: BW7559, r.o. 2.3.

3. De oplettend koopman in de rechtspraak: waar moet hij op letten en wat moet hij doen?

In de afgelopen jaren, sinds het Kittel-arrest uit 2006, is er een beperkt aantal uitspraken verschenen waarin de rechter zich met meer of minder woorden heeft uitgelaten over de vereiste zorgvuldigheid van de oplettend koopman. Stukje bij beetje wordt duidelijk welke omstandigheden een conclusie achteraf kunnen rechtvaardigen dat een ondernemer had moeten weten van fraude en wat hij had kunnen en moeten doen om te voorkomen dat hij daarbij betrokken raakte. Hieronder volgt een analyse van deze uitspraken. Opgemerkt zij dat in het onderstaande met 'belanghebbende'⁴⁴ bedoeld wordt de ondernemer c.q. (on)oplettend koopman die door de fiscus geconfronteerd wordt met een naheffingsaanslag omzetbelasting.

3.1. Algemene kenmerken van een btw-carrousel

Er zijn een aantal algemene kenmerken van een btw-carrousel die regelmatig terug te vinden zijn in de opsomming van omstandigheden die rechters ten grondslag leggen aan het oordeel dat een belanghebbende 'had moeten weten'. Dat zijn met name de omvang van de transacties, de aard van de goederen en de wetenschap van het negatieve verschil tussen in- en verkoopprijs.

Wat de eerstgenoemde betreft moet worden bedacht dat fraudeurs zich verrijken met de niet afgedragen btw. Dat bedrag aan btw is afhankelijk van de omzet waarover die wordt berekend: hoe meer omzet, hoe meer btw en meer btw betekent meer winst voor de fraudeurs. Daarom gaat het doorgaans om grote hoeveelheden (kostbare) goederen die rondgaan in een carrousel. Na ontdekking van de fraude kan een ondernemer in die carrousel worden verweten dat hij 'had moeten weten' van de fraude gelet op – onder andere – de omvang van de transacties. De redenering lijkt daarbij te zijn: hoe groter de transacties, hoe groter de oplettendheid. Of een transactie al dan niet groot in omvang is zal naar mijn mening echter ook afhankelijk zijn van de omvang van een onderneming. Een detailhandelaar laat zich wellicht extra adviseren en betracht de grootste zorgvuldigheid als hij een keer voor meer dan €10.000 inkoop terwijl bijvoorbeeld een groothandel op regelmatige basis transacties afsluit waar bedragen van meer dan een ton mee gemoeid zijn.

Veruit de populairste artikelen onder fraudeurs zijn mobiele telefoons en computerchips, die zijn immers veel waard en makkelijk te vervoeren. Ook veel voorkomend is fraude met auto's, edelmetalen en tot voor kort ook emissierechten.⁴⁵ Het is niet onredelijk dat van een ondernemer kan

⁴⁴ Ten overvloede zij erop gewezen dat 'belanghebbende' een vrouwelijk woord is.

⁴⁵ De Belastingdienst probeert carrouselfraude met bepaalde goederen mede tegen te gaan door verleggingsregelingen in te voeren. Door een verleggingsregeling wordt de btw verlegd van de leverancier naar de afnemer. De leverancier brengt geen btw in rekening, maar verlegt de btw naar de ondernemer die goederen of diensten van hem afneemt. De verplichting om btw te betalen en het recht om deze btw in aftrek te nemen komen daardoor in één hand waardoor fraude is uitgesloten.

worden verlangd dat hij extra oplettend is indien hij handelt in fraudegevoelige waar. Een oplettend koopman die zijn vak verstaat kent zijn waar en de markt goed en is derhalve op de hoogte van eventuele risico's zoals fraude. In dat opzicht is het niet vreemd dat de aard van de goederen mede ten grondslag wordt gelegd aan het oordeel dat een ondernemer 'had moeten weten'. Kanttekening daarbij is echter wel dat het lijstje met fraudegevoelige artikelen veelvuldig wijzigt en van een zeker waterbedeffect sprake lijkt te zijn; als fraude met een bepaald soort goederen wordt tegengegaan verleggen fraudeurs simpelweg hun activiteiten. Zo ontdekten de Nederlandse en Belgische fiscus kort geleden een grootschalige btw-fraude met mosselen.⁴⁶ Kan een mosselhandelaar nu worden verweten dat hij 'had moeten weten' of niet zorgvuldig genoeg is geweest aangezien hij handelde in mosselen? Wellicht na bekend worden van dit nieuws maar zeker niet als het gaat om transacties die dateren van daarvoor, lijkt mij.

Een derde kenmerk is het negatieve verschil tussen de inkoop- en verkoopprijs: goederen gaan voor minder over de toonbank dan dat ze zijn ingekocht. Hoewel dit inderdaad een wezenlijk kenmerk is van een btw-carrousel kan dit een ondernemer niet altijd worden tegengeworpen. Ten eerste omdat een ondernemer niet altijd zal kunnen weten voor welke prijs zijn leverancier de aangeboden waar heeft ingekocht (waarover in 3.2. meer). Ten tweede omdat het heel wel mogelijk is dat een leverancier zonder frauduleuze motieven goederen voor minder verkoopt dan dat hij die inkocht en dat verlies op de koop toeneemt. Bijvoorbeeld omdat de goederen in waarde zijn gedaald of omdat het voor hem voordeliger is (om andere bedrijfseconomische redenen) zijn voorraad zo snel mogelijk kwijt te raken of omdat hij een netwerk wil opbouwen.

Andere kenmerken van een carrousel zijn het feit dat goederen in korte tijd snel van eigenaar wisselen, de betrokken ondernemingen pas kort bestaan en dat wordt betaald door iemand anders dan de op de factuur vermelde afnemer. Daarnaast worden soms instructies gegeven met wie te handelen, bieden er zich spontaan leveranciers of afnemers aan en zijn goederen niet verzekerd tijdens transport of worden er geen garanties gesteld.

Hoewel het begrijpelijk is dat deze kenmerken vaker worden genoemd als omstandigheden die maken dat een ondernemer 'had moeten weten' of aanleiding zouden moeten zijn geweest voor verdere maatregelen, valt er op sommige zeker wat af te dingen. Deze omstandigheden op zich zijn vaak ook niet voldoende om te stellen dat een ondernemer wetenschap had moeten hebben van fraude. Hij kan immers in een carrousel betrokken zijn die inderdaad voldoet aan deze kenmerken maar zonder dat hij het wist. De objectieve bewustheid is daarom mede afhankelijk van andere factoren zoals eventuele waarschuwingen, de kennis en kunde van de koopman in kwestie, afspraken met de Belastingdienst en wat gebruikelijk is binnen een bepaalde branche.

⁴⁶ Op 22 augustus 2013 werd dit nieuws bekend zoals valt te lezen op meerdere websites.

3.2. Ook een gewaarschuwd koopman telt voor twee

Vanaf 2011 verstuurt de Belastingdienst waarschuwingbrieven als het sterke vermoeden bestaat dat een ondernemer betrokken is in een handelsketen waarin door ten minste één partij niet aan de btw-verplichtingen wordt voldaan. De belastingplichtige wordt erop gewezen dat hij zorgvuldig moet zijn in het kiezen van zijn leveranciers en kopers om zo te voorkomen dat hij betrokken raakt bij btw-fraude.⁴⁷ Een dergelijke brief verstuurde de Belastingdienst bijvoorbeeld eind 2012 naar 150 handelaars in koper kathoden om die te waarschuwen voor fraude in hun branche.⁴⁸ Ook tijdens een gesprek met de belastinginspecteur in een specifiek geval kan een ondernemer gewaarschuwd worden voor zijn (soms met naam en toenaam genoemde) leveranciers of afnemers.

Een gewaarschuwd mens telt voor twee wat wil zeggen dat zijn oplettendheid (op z'n minst) tweemaal zo groot wordt; hem zullen sneller en meer dingen opvallen waardoor hij zorgvuldiger te werk kan gaan. Dat deze volkswijsheid ook haar gelding lijkt te hebben binnen de fiscale rechtspraak blijkt onder andere uit een Arnhemse zaak uit 2007.⁴⁹ Daarin ging het om een Nederlandse ondernemer die in twee maanden tijd (van medio januari tot medio maart 2003) voor ruim €33 miljoen aan telefoons inkocht bij een Deense leverancier en vervolgens verkocht aan Engelse afnemers. De telefoons werden rechtstreeks vanuit Denemarken in Londen afgeleverd. De vader van de Nederlandse ondernemer zat in Londen en inspecteerde de goederen in het magazijn. Nadat de verkoop met de Engelse afnemers rond was gaf hij zijn zoon in Nederland opdracht verkoopfacturen op te maken. De Engelse afnemers voldeden, zo bleek later, niet aan hun btw-aangifte- en betalingsverplichtingen en misbruikten btw-identificatienummers die door de Engelse fiscus later ook zijn ingetrokken. Reeds in oktober 2002 en opnieuw in januari 2003 was bij belanghebbende een bedrijfsonderzoek ingesteld naar aanleiding van een informatieverzoek van de Franse fiscus waarbij belanghebbende is gewaarschuwd voor het risico van mogelijke carrouselfraude. De rechtbank komt uiteindelijk op de volgende gronden tot het oordeel dat het recht op aftrek van de btw ter zake van de intracommunautaire verwerving in Nederland terecht is geweigerd:

'59. [...] Naar het oordeel van de rechtbank dient uit het geheel van de feiten en omstandigheden - tezamen en in onderling verband beschouwd - te worden geconcludeerd dat eiseres wist of behoorde te weten dat de transacties met de mobiele telefoons deel uitmaakten van een BTW-fraude. Vooropgesteld dient te worden dat eiseres tijdens de bedrijfsbezoeken van oktober 2002 en januari 2003 door verweerder uitdrukkelijk is geweest op de risico's verbonden aan de door eiseres uitgevoerde handel. Hierbij is eiseres door verweerder eveneens uitdrukkelijk geweest op de op haar rustende administratieve verplichtingen bij intracommunautaire leveringen en de mogelijke gevolgen bij niet naleving hiervan.

⁴⁷ Intracommunautaire btw-fraude Terugblik, Rapport Algemene Rekenkamer, p. 10.

⁴⁸ Zie het nieuwsbericht hierover op de website van RTL Nieuws d.d. 14 november 2012, <<http://www.rtlnieuws.nl/nieuws/binnenland/waarschuwing-voor-btw-fraude-met-koper>>, (geraadpleegd september 2013).

⁴⁹ Rb. Arnhem 20 november 2007, V-N 2008/17.19.

Daarnaast wijst de rechtbank op een aantal zeer specifieke aan de onderhavige transacties verbonden kenmerken. De transacties bestonden uitsluitend uit grote partijen mobiele telefoons van het merk [aa-] waarmee in minder dan twee maanden tijd € 34.611.859 aan omzet is gerealiseerd. De afnemers van de goederen in het Verenigd Koninkrijk volgden elkaar in hoog tempo op en de BTW-nummers van de afnemers zijn kort na de laatste transactie opgeheven. In het geval van [N] te [Z5], was ten tijde van de transacties niet eens een geldig BTW-nummer aanwezig. Ten slotte zijn de bedrijven aan wie de facturen zijn uitgereikt niet de feitelijke afnemers van de goederen.

Het tussenplaatsen van eiseres in Nederland is naar het oordeel van de rechtbank dan ook uitsluitend ingegeven door de mogelijkheid de mobiele telefoons onder het nultarief te leveren aan de in het Verenigd Koninkrijk gevestigde afnemers zonder dat daartegenover enige voldoening van omzetbelasting staat.

De rechtbank concludeert derhalve dat eiseres geen recht heeft op teruggaaf van omzetbelasting en dat de onderhavige naheffingsaanslag derhalve terecht is opgelegd.'

Dit oordeel laat zien dat ook een gewaarschuwd koopman telt voor twee en dat een waarschuwing een bijzondere plaats inneemt te midden van de objectieve elementen in de zin van Kittel; de rechtbank stelt haar voorop. De omstandigheid dat belanghebbende is gewaarschuwd lijkt een ander licht te werpen op de overige feiten en omstandigheden – of beter gezegd: stelt die nadrukkelijker in het licht. Als gevolg daarvan vereisen die andere feiten en omstandigheden de aandacht (oplettendheid) van de koopman in kwestie. In dit geval zijn dat het feit dat er in zeer korte tijd, namelijk minder dan twee maanden, een zeer hoge omzet is gerealiseerd en het feit dat de afnemers elkaar in hoog tempo opvolgden. Deze feiten en omstandigheden zouden aanleiding zijn voor een (nota bene gewaarschuwd) oplettend koopman om de juistheid van zijn handel en wandel nog eens te controleren. Nu hij dat niet heeft gedaan wordt vermoed dat hij wist dan wel behoorde te weten van fraude door zijn afnemers en verliest hij diensgevolge zijn recht op aftrek.

Ook in Hof Arnhem van 29 september 2008⁵⁰ was een handelaar in computeronderdelen tweemaal gewaarschuwd door de Belastingdienst dat er mogelijk sprake was van fraude omtrent zijn handel. Op dat moment is de grootste leverancier van belanghebbende een zekere 'I' die grote hoeveelheden computeronderdelen aan haar levert die vervolgens direct worden afgenomen door een aantal afnemers die bereid zijn een hogere prijs te betalen dan waarvoor belanghebbende de onderdelen inkoopt bij 'I'. Na een gesprek met de Belastingdienst besluit belanghebbende de handel met 'I' te beëindigen. Nog diezelfde maand dient zich spontaan een nieuwe leverancier aan die achteraf verklaart dat belanghebbende niet heeft geïnformeerd naar diens financiële en maatschappelijke achtergrond. Deze 'L' was voorheen kok bij een uitzendbureau, had geen enkele kennis of ervaring met de computerhandel, was al tweemaal failliet verklaard en pas kort voor het aangaan van een handelsrelatie met belanghebbende zijn computeronderneming gestart. In korte tijd kocht belanghebbende grote hoeveelheden computeronderdelen in bij 'L' zonder schriftelijke overeenkomst of schriftelijke betalings- en leveringsvoorwaarden. Op het moment dat 'L' zich als leverancier aanbood, boden zich spontaan ook afnemers voor de computeronderdelen aan die daarvoor contant

⁵⁰ Hof Arnhem 29 september 2008, *NFR* 2008/2146.

betaalden. Pas na aanvang van de handel met 'L' licht belanghebbende de Belastingdienst conform de afspraak in over haar nieuwe leverancier. De hele gang van zaken maakt een nogal schimmige indruk en het is dan ook niet verwonderlijk dat het Hof de aftrek van voorbelasting weigert:

'4.8. Belanghebbende, althans haar directie in de persoon van H, beschikte naar eigen zeggen over een zeer goed inzicht in de dagelijks sterk wisselende prijzen van c.p.u.'s. Gelet op die kennis en de eerdere ervaringen met I, wist of althans behoorde belanghebbende te weten dat zij de marge op de transacties met N Electronics uitsluitend kon behalen doordat in de keten van toeleveranciers - in dit geval door N Electronics zelf - werd gefraudeerd en wel door de verschuldigde omzetbelasting niet op aangifte te voldoen. De omstandigheid dat zij niet wist door wie deze fraude plaatsvond en dit, zoals dit uit de stukken naar voren komt, kennelijk ook niet wilde weten, doet hier niet aan af.

4.9. Het verweer van belanghebbende dat zij door het opvragen van een uittreksel van de Kamer van Koophandel, het verifiëren van het omzetbelastingnummer en het kopiëren van het paspoort voldoende heeft gedaan om fraude uit te sluiten, gaat in het onderhavige geval niet op. Belanghebbende is tweemaal gewaarschuwd dat zij in een branche werkzaam is waar btw-carrouzels voorkomen. Zij had daarnaast de ervaring met I. Als zich daarna een partij aandient die past in het profiel van (een deelnemer aan) een btw-carrousel, kan een ondernemer niet volstaan met de door belanghebbende uitgevoerde minimale toets. Bovendien heeft belanghebbende, ondanks de door de Inspecteur gegeven waarschuwingen en adviezen vooraf, verzuimd de gegevens over haar nieuwe toeleverancier voor te leggen aan de Belastingdienst vóórdat de transacties een aanvang namen. Belanghebbende heeft zich pas tot de Belastingdienst gewend met de gegevens van N op het moment dat er al voor meer dan f 26.000.000 aan haar was gefactureerd. In het onderhavige geval had belanghebbende bijvoorbeeld, conform de gemaakte afspraak, kunnen wachten met afnemen van de goederen tot de Inspecteur had bevestigd dat zij in redelijkheid niet hoefde te twijfelen, dat transacties met deze leverancier geen onderdeel uitmaakten van btw-fraude.'

Dit oordeel herinnert aan een ander spreekwoord dat luidt dat een ezel zich in het algemeen niet tweemaal stoot aan dezelfde steen. Belanghebbende i.c. deed dat echter wel; nadat zij de handel met haar frauderende leverancier stopzette ging zij opnieuw in zee met een dubieuze ondernemer. Het Hof neemt dat belanghebbende kwalijk, zeker nu zij daaromtrent gewaarschuwd en geadviseerd is door de inspecteur. Maar die waarschuwingen van de fiscus zijn echter niet de enige grond op basis waarvan belanghebbende extra argwanend had moeten zijn.

3.3. Hoe slimmer de koopman, des te groter zijn oplettendheid

Ook de kennis van een ondernemer kan van belang zijn bij de constatering achteraf dat hij 'had moeten weten'. In de hierboven weergegeven r.o. 4.8. valt zelfs een zekere Garantenstelling⁵¹ te bespeuren: belanghebbende beschikte over een zeer goed inzicht in de dagelijks sterk wisselende prijzen van computerprocessoren en op basis van die kennis wordt van haar een grote(re) zorgvuldigen oplettendheid verwacht: belanghebbende heeft dankzij die kennis moeten begrijpen dat de winstmarges i.c. ongewoon en uitsluitend mogelijk waren omdat er verderop in de keten geen btw werd afgedragen. Bovendien kan een eerdere ervaring met carrouselfraude bijdragen aan de kennis

⁵¹

Garantenstelling is een juridisch term waarmee wordt bedoeld dat op personen met bijzondere kennis of vaardigheden een grotere verantwoordelijkheid rust. Dit speelt vooral een rol in het strafrecht (schulduitsluitingsgrond) en het civiele recht (onrechtmatige daad).

van belanghebbende; zij wordt geacht wijzer te zijn geworden door die ervaring en die toegenomen wijsheid kan mijns inziens op een later moment ook een toegenomen verantwoordelijkheid betekenen.

Dat er bijzondere aandacht uitgaat naar de eventuele kennis van een ondernemer omtrent de aan- en verkoopprijzen mag niet verbazen. Zoals eerder aangegeven is het immers een kenmerk bij uitstek van carrouselfraude dat goederen onder de marktwaarde worden aangeboden en er ogenschijnlijk verlies wordt geleden. Omdat geen btw wordt afgedragen door de fraudeurs maken zij echter toch winst. In Hof Den Haag van 27 april 2012 was er onenigheid over de vraag of belanghebbende wist tegen welke prijs de goederen door zijn leverancier waren ingekocht.⁵² Het betrof (wederom) een handelaar in mobiele telefoons die door de fiscus werd geconfronteerd met een naheffingsaanslag omzetbelasting ter grootte van bijna €2 miljoen. Niet in geding was dat de transacties van belanghebbende deel uitmaakten van een fraudeketen. Volgens de inspecteur had belanghebbende vrachtbrieven gezien waarop zichtbaar was dat de goederen eerder waren aan- en verkocht voor een hogere prijs. Belanghebbende heeft die stelling echter met succes bestreden; op de vrachtbrieven zou niet te zien zijn geweest wie de leveranciers waren en welke eerdere prijzen voor de goederen waren betaald. In tegenstelling tot de rechtbank geeft het Hof belanghebbende gelijk.

Uit deze uitspraken blijkt een subjectief aspect van het verdere objectieve Kittel-criterium; gekeken wordt naar de daadwerkelijke kennis en vaardigheden van belanghebbende en niet naar de kennis die zou mogen worden verwacht van een (bijvoorbeeld) computerhandelaar in het algemeen. Het is echter de vraag of deze subjectivering ook naar beneden werkt, ofwel dat een onnozele koopman niet het risico loopt dat hem wordt verweten dat hij niet op basis van de kennis en vaardigheden van een slimme koopman heeft gehandeld.⁵³

Wat de onderzoeksplicht betreft meende belanghebbende in eerstgenoemde zaak (Hof Arnhem) te hebben kunnen volstaan met het opvragen van een uittreksel bij de KvK, het btw-nummer te verifiëren en een kopie te maken van het paspoort van de nieuwe leverancier. Deze, zoals het Hof het noemt, 'minimale toets' was in dit geval echter niet voldoende, de onderzoeksplicht strekte zich verder uit – maar tot hoe ver precies, daarover geeft het Hof helaas geen verdere aanwijzingen.

In beide zaken werd tot slot nadrukkelijk gewezen op het contact en eventuele afspraken van belanghebbende met de fiscus en met name de (niet-)nakoming daarvan.

⁵² Hof Den Haag 27 april 2012, LJN: BX2874.

⁵³ R. Andringa, 'Wist of had moeten weten', *BTW-bulletin* 2009/71, laat zien dat in Engeland de dommen echter niet beschermd worden. Hun zorgvuldigheid wordt getoetst aan die van een gemiddelde ondernemer.

3.4. Een oplettend en zorgvuldig koopman komt zijn afspraken na

Het principe van *pacta sunt servanda* maakt sinds de oude Romeinen onderdeel uit van ons (rechts)bewustzijn: afspraken dienen te worden nagekomen. Dit eeuwenoude adagium blijkt ook in de onderhavige context van belang. In voornoemde zaak van Hof Arnhem had belanghebbende met de fiscus afgesproken dat zij de gegevens van haar nieuwe leverancier ter toetsing aan hem zou voorleggen. Deze afspraak kwam zij echter te laat na, namelijk pas nadat de eerste transactie al had plaatsgevonden. Dat de rechter dat belanghebbende aanreken is begrijpelijk: deze afspraak met de fiscus was een middel om betrokkenheid bij fraude te voorkomen. Nu belanghebbende de afspraak niet is nagekomen heeft zij niet al hetgeen gedaan dat zij redelijkerwijs had kunnen doen om betrokkenheid bij fraude te voorkomen. In het andere geval (van Hof Den Haag) had belanghebbende dat juist wel gedaan, tot genoegen van het Hof: *“7.4. Daarbij komt dat belanghebbende steeds alles heeft gedaan wat redelijkerwijs binnen haar mogelijkheden lag te zorgen dat zij door haar aankopen niet deelnam aan een transactie die onderdeel was van BTW-fraude. Zo heeft belanghebbende onweersproken gesteld dat zij de gegevens van de bedrijven waarmee zij zaken doet, telkens verifieert en daarover ook contact pleegt op te nemen met de Belastingdienst.”*⁵⁴

Dat het zorgvuldig nakomen van een afspraak met de Belastingdienst in een (vermeende) carrouselfraudesituatie een oplettend koopman kan helpen zijn aftrekrecht of nultarief veilig te stellen blijkt ook uit Hof Den Bosch van 22 juni 2012.⁵⁵ Belanghebbende in deze zaak exporteerde auto's naar afnemers in Spanje middels een tussenpersoon. Van deze tussenpersoon vroeg belanghebbende telkens schriftelijke machtigingen, uittreksels van de Spaanse KvK van de op de facturen als afnemers vermelde bedrijven, identiteitsbewijzen van de statutaire bestuurders en de btw-identificatienummers die belanghebbende vervolgens ook controleerde. Nadat er een derdenonderzoek bij belanghebbende was ingesteld wegens mogelijke fraude door een van haar contractspartijen en vervolgens teruggaafbeschikkingen uitbleven heeft belanghebbende met de Belastingdienst afgesproken wekelijks de in- en verkoopfacturen op te zullen sturen en dat belanghebbende direct zou worden geïnformeerd indien een aangifte zou worden geblokkeerd. Belanghebbende hoopte zo te voorkomen dat zij bij carrouselfraude betrokken raakte. Aan deze afspraak heeft belanghebbende zich gehouden. Haar vrees bleek terecht want de machtigingen van de tussenpersoon bleken uiteindelijk vals en de Spaanse afnemers verklaarden de tussenpersoon helemaal niet te kennen en ook nooit de betreffende auto's te hebben ontvangen. Over de vraag of belanghebbende wist of had kunnen weten dat de op de facturen vermelde afnemers niet de werkelijke afnemers waren oordeelt het Hof het volgende:

⁵⁴ Hof Den Haag 27 april 2012, LJN: BX2874.

⁵⁵ Hof Den Bosch 22 juni 2012, NTFR 2012/1770.

‘4.8. [...] Het Hof acht aannemelijk dat belanghebbende geen reden had te twijfelen aan de juistheid van de door G verstrekte gegevens over de afnemers. Evenzeer is het Hof van oordeel dat belanghebbende al datgene heeft gedaan dat redelijkerwijs van haar mocht worden verwacht. Van een ondernemer die regelmatig handelt met verschillende afnemers in het buitenland, kan moeilijk worden verwacht dat zij handtekeningen of machtigingen minutieus vergelijkt met andere stukken waarover zij beschikt en documenten die in een vreemde taal zijn gesteld, laat vertalen alvorens met die afnemers in zee te gaan. Dit geldt temeer in een geval als het onderhavige waarin belanghebbende gedurende een aantal jaren een zakelijke relatie heeft opgebouwd met een tussenpersoon en nimmer sprake is geweest van enige twijfel omtrent de betrouwbaarheid van deze zakenrelatie.

Het vorenstaande zou slechts anders zijn indien de overgelegde gegevens twijfels oproepen omtrent de juistheid daarvan. Zoals hiervóór is geoordeeld, behoeft belanghebbende - naar het oordeel van het Hof - dergelijke twijfels niet te hebben.

Het feit dat de auto's werden afgeleverd op een ander adres dan het adres van de op de facturen vermelde afnemers, leidt niet tot een ander oordeel. Het komt immers veelvuldig voor dat goederen worden afgeleverd op een ander adres dan het adres van de afnemer. Dit gegeven vormt derhalve geen aanwijzing dat mogelijk sprake is van fraude bij de Spaanse afnemers.

Het Hof hecht voorts belang aan het feit dat belanghebbende, juist om te voorkomen dat zij betrokken zou raken bij carrouselfraude, de in 2.5 genoemde afspraak met de Belastingdienst heeft gemaakt en dat zij deze afspraak ook is nagekomen. Voormelde feiten en omstandigheden, in onderling verband gezien, leiden het Hof tot het oordeel dat niet aannemelijk is geworden dat belanghebbende opzettelijk heeft deelgenomen aan belastingfraude dan wel op de hoogte had kunnen zijn van dergelijke fraude.’

Ook hier blijft de nauwkeurige nakoming van de afspraak door belanghebbende niet onopgemerkt; het is voor het Hof een aanwijzing dat belanghebbende te goeder trouw is en alle redelijke maatregelen heeft getroffen om betrokkenheid bij fraude te voorkomen.

Wat dit oordeel verder laat zien is dat het niet van een ondernemer verlangd kan worden dat hij een handschriftdeskundige of tolk in de arm neemt; het wordt een oplettend en zelfs gewaarschuwd koopman niet kwalijk genomen als hij een goede vervalsing voor waar aanneemt. Verder blijkt een verschil tussen het afleveradres en het adres zoals vermeld op de factuur niet een omstandigheid die achteraf kan worden aangemerkt als een aanwijzing van fraude aangezien het niet ongewoon is dat goederen worden afgeleverd op een ander adres dan dat van de afnemer. Bovendien had belanghebbende een jarenlange zakenrelatie opgebouwd met de tussenpersoon. Ook gewoontes en eventueel vertrouwen kunnen dus een rol spelen in de beoordeling achteraf dat een koopman ‘had moeten weten’.

3.5. Handelen op basis van gewoonte en vertrouwen

Of iets de gebruikelijke usance is of niet kan van belang zijn: wordt er gehandeld zoals gewoonlijk en op basis van vertrouwen dan kan dat verklaren waarom een ondernemer in een bepaalde situatie de signalen van fraude niet herkende of onvoldoende maatregelen nam om betrokkenheid bij fraude te voorkomen – hij vertrouwde erop dat het goed zat omdat het *business as usual* was. Het omgekeerde is eveneens waar: wijkt een bepaalde handelspraktijk zozeer af van wat gebruikelijk is, dan is dat aanleiding voor nader onderzoek. Zo is het kopen van een partij mobiele telefoons uit de kofferbak

van een auto in een garagebox tegen contante betaling met Amerikaanse dollars ongewoon en een omstandigheid die Hof Leeuwarden begrijpelijkerwijs aanwees als een omstandigheid die maakt dat belanghebbende 'had moeten weten'.⁵⁶

Het betoog dat een bepaalde handelwijze gebruikelijk is of dat men al sinds lang en op basis van vertrouwen zaken doet met elkaar overtuigt niet altijd zoals het ongelukkige verhaal van de handelaar in tweedehands vrachtwagens uit het Financieel Dagblad illustreert. Een geslaagd voorbeeld is echter dat van Rechtbank Breda van 30 augustus 2012.⁵⁷ Daarin verkocht een Nederlandse veehandelaar landbouwwerktuigen aan een Belgische firma middels de tussenpersoon M. Uit onderzoek van de Nederlandse en Belgische fiscus bleek het Belgische bedrijf echter niet de feitelijke afnemer te zijn en de heer M was daar ook niet bekend. De vraag is vervolgens of belanghebbende er toch op had mogen vertrouwen dat de Belgische firma de feitelijke afnemer was. De rechtbank meent van wel aangezien belanghebbende al sinds lang en (dus) op basis van vertrouwen met de heer M op de veemarkt handelde en het in die branche niet gebruikelijk is om te controleren of de fysieke opdrachtgever daadwerkelijk bevoegd is om zijn opdrachtgever te binden. Bovendien acht de rechtbank het aannemelijk dat belanghebbende ervan uit was gegaan dat hij voldoende voorzorgsmaatregelen had genomen door het identiteitsbewijs van de heer M op te vragen en het btw-identificatienummer van het Belgische bedrijf te verifiëren en dat dat voldoende was om zaken met dat bedrijf te doen en om het nultarief toe te passen. Een minimale toets was voldoende onder deze omstandigheden.

3.6. Oplettend koopman is geen opsporingsambtenaar

Nadat het enige tijd stil bleef heeft het HvJ EU zich recentelijk in een paar arresten weer uitgesproken over de problematiek van de oplettend koopman. Zo is in het arrest Mahagében een en ander verduidelijkt als het gaat om de verhouding tussen de onderzoeksplicht van belanghebbende aan de ene kant en de controleverplichtingen van de Belastingdienst aan de andere kant.⁵⁸ Weliswaar mag van een 'bedachtzame marktdeelnemer' worden verlangd dat hij redelijke maatregelen treft teneinde niet bij fraude betrokken te raken, hem mogen echter geen extra (buiten de reeds in de Btw-richtlijn opgenomen) verplichtingen inzake facturering worden opgelegd (punt 56). Welke maatregelen dan redelijkerwijs wel mogen worden verlangd zal afhangen van de omstandigheden van het concrete geval (punt 59). In punt 60 vervolgt het Hof:

'60. Stellig kan een bedachtzame marktdeelnemer, wanneer er aanwijzingen van onregelmatigheden of fraude zijn, naargelang van de omstandigheden van het geval ertoe verplicht zijn om inlichtingen in

⁵⁶ Hof Leeuwarden 18 oktober 2012, *NTFR* 2012/2819.

⁵⁷ Rb. Breda 30 augustus 2012, *NTFR* 2013/43.

⁵⁸ HvJ EU 21 juni 2012, gevoegde zaken C-80/11 en C-142/11 (Mahagében).

te winnen over een andere marktdeelnemer van wie hij voornemens is goederen of diensten te kopen om zich te vergewissen van diens betrouwbaarheid.

61. De belastingdienst kan echter niet op algemene wijze vereisen dat de belastingplichtige die het recht op btw-af trek 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.

62. In beginsel staat het immers aan de belastingautoriteiten om bij de belastingplichtigen de nodige controles uit te voeren om onregelmatigheden en btw-fraude op te sporen en sancties op te leggen aan de belastingplichtige die deze onregelmatigheden heeft begaan of deze fraude heeft gepleegd.'

Aan het slot, in punt 65, merkt het Hof nogmaals op dat Belastingdiensten niet hun controleverplichtingen mogen 'doorschuiven' naar belastingplichtigen. Een oplettend koopman is dus geen opsporings- of controleambtenaar en als het gaat om facturering volstaan de verplichtingen zoals die zijn opgenomen in de Wet OB en de Btw-richtlijn. Daarnaast blijft er echter een vaag gebied van 'redelijke maatregelen' die 'naar gelang van de omstandigheden van het concrete geval' van een ondernemer kunnen worden verlangd.

Wel is – naar mijn mening – duidelijk geworden dat indien er geen aanwijzingen zijn van fraude dat dan dergelijke extra en buitenwettelijke maatregelen niet van een koopman mogen worden verlangd; is er geen enkel (waarneembaar) vuiltje aan de lucht dan kan een ondernemer volstaan met, zoals Nederlandse rechters dat hebben omschreven, een 'minimale toets'. Zijn er wel signalen van fraude, d.w.z. objectieve omstandigheden die duiden op fraude, dan is een oplettend koopman genoodzaakt extra maatregelen te treffen en zijn handel(spartners) te onderwerpen aan een – zoals ik dat zal noemen – extensieve toets. Doel daarvan is, zoals het Hof in punt 60 aangeeft, de betrouwbaarheid van leveranciers of afnemers te verifiëren.

Reeds in 2007 deed Rechtbank Breda een uitspraak die hiermee in overeenstemming lijkt te zijn.⁵⁹ Belanghebbende in die zaak kocht mobiele telefoons van een Nederlandse BV en verkocht deze door aan een Engelse afnemer. Het recht op aftrek van voorbelasting (op de inkopen) en toepassing nultarief (op de verkopen) stonden ter discussie. Uit onderzoek van de FIOD bleek de verkopende BV niet aan haar fiscale verplichtingen te voldoen en op het opgegeven adres was slechts een postbus gevestigd. Belanghebbende had echter zelf contact gehad met de bestuurder van de BV en diens identiteit vastgesteld door middel van een fotokopie van diens paspoort. Volgens de rechtbank was dit onderzoek in dit geval voldoende en daaraan deed niet af, zoals de inspecteur tegenwierp, dat belanghebbende geen bezoek had gebracht aan het door de BV opgegeven vestigingsadres. Een minimale toets volstond dus en niet nodig was dat belanghebbende – als ware het een opsporingsambtenaar – controleerde of BV wel daadwerkelijk op het opgegeven adres was gevestigd. Er waren

⁵⁹ Rb. Breda 5 juli 2007, V-N 2008/23.2.1.

(blijkens de uitspraak althans) voor belanghebbende ook geen waarneembare signalen van fraude: zij ontving een factuur met daarop alle vereiste gegevens, het logo van de BV en een bankrekeningnummer waarnaar zij de verschuldigde bedragen heeft overgeboekt. Aan de uitgaande kant kreeg belanghebbende evenwel geen gelijk. Het nultarief moet immers door de belastingplichtige bewezen worden aan de hand van boeken en bescheiden waaraan geen gebreken kleven. Het gebrek in dit geval was met name gelegen in het feit dat de uitgaande facturen van belanghebbende niet betaald werden door de afnemers zoals vermeld op die facturen, maar door anderen. Belanghebbende was er niet in geslaagd duidelijk te maken wat de relatie tussen hen was. Blijkbaar is dit een omstandigheid die noopt tot verdere inlichtingen: “Waarom betaalt niet u maar die ander mij?”

Geheel in lijn met het arrest Mahagében en daardoor weinig verrassend is het arrest dat het HvJ EU wees in de zaak Tóth.⁶⁰ Hoewel het arrest weinig nieuws toevoegt levert het wel een concreet voorbeeld op van de eerdere jurisprudentie. Het Hongaarse bedrijf Tóth verricht bouwwerkzaamheden en schakelt daarbij onder andere onderaannemer ‘L’ in. Deze onderaannemer is niet helemaal zuiver op de graat want achteraf blijkt dat hij al enige jaren zijn fiscale verplichtingen niet nakomt en ook bij de werkzaamheden voor Tóth zwart personeel inzette. De Hongaarse fiscus wilde Tóth het aftrekrecht weigeren omdat het niet was nagegaan of tussen de op de bouwplaats tewerkgestelde werknemers en de opsteller van de factuur een rechtsverhouding bestond en of deze opsteller deze werknemers had aangemeld. Het HvJ EU oordeelt echter (punt 45) dat dit *“geen objectieve omstandigheid vormt die de conclusie wettigt dat de geadresseerde van de factuur wist of behoorde te weten dat hij betrokken was bij btw-fraude, wanneer deze geadresseerde niet beschikte over aanwijzingen die het vermoeden staven dat deze opsteller onregelmatigheden begaat of fraude pleegt. Bijgevolg kan het recht op aftrek niet om die reden worden geweigerd, terwijl is voldaan aan de in deze richtlijn gestelde materiële en formele voorwaarden voor uitoefening van dat recht.”* Zolang er geen signalen van fraude zijn hoeft een oplettend koopman dus niet met een helm de bouwplaats op om te controleren of de aldaar werkzame lieden allemaal geregistreerd staan.⁶¹ Een dergelijke extensieve toets kan onder normale omstandigheden niet van een belanghebbende gevergd worden. Zou dat anders zijn dan werden belastingplichtigen als het ware parttime belastingambtenaren en dat kan, zoals het Hof eerder al in Mahagében benadrukte, niet de bedoeling zijn.

3.7. Conclusie: minimale en extensieve toets

Welke conclusies kunnen getrokken worden op basis van deze analyse? Het Kittel-criterium is weliswaar vaag en de jurisprudentie grillig, toch zijn er enkele (groeve) contouren te onderscheiden.

⁶⁰ HvJ EU 6 september 2012, nr. C-324/11 (Tóth).

⁶¹ Dat zou in feite neerkomen op een waarneming ter plaatse, een bevoegdheid van belastingambtenaren zoals neergelegd in art. 80 AWR.

Als het gaat om de vraag wat een oplettend koopman moet doen om betrokkenheid bij fraude te voorkomen, namelijk handelen met de zorgvuldigheid van een bedachtzame marktdeelnemer, dan zijn er volgens mij twee varianten: een minimale toets of – zoals ik dat genoemd heb – een extensieve toets. Indien er geen signalen van fraude aanwezig zijn kan een ondernemer volstaan met een minimale toets. Deze mate van zorgvuldigheid bestaat eruit dat een ondernemer voldoet aan alle materiële en formele voorwaarden voor het recht op aftrek of toepassing nultarief, oftewel dat hij alle verplichtingen nakomt die hij op basis van wet- en regelgeving heeft.

Signalen van fraude zijn in de eerste plaats kenmerken van een carrouselfraude zoals het feit dat er gehandeld wordt in bepaalde, waardevolle producten, die vaak verkocht worden onder de marktwaarde en in grote getalen worden geleverd of afgenomen door pas opgerichte bedrijven die daarmee miljoenenomzetten behalen. Dat er signalen van fraude zijn betekent echter nog niet dat die door de ondernemer zijn waargenomen. Een fraude kan immers dusdanig goed zijn opgezet dat alle tekenen daarvan buiten zijn zicht blijven. In die situatie kan het een ondernemer niet kwalijk worden genomen dat hij geen extra maatregelen trof; hij zag daartoe immers geen aanleiding.

Of een ondernemer de signalen van fraude al dan niet had moeten waarnemen zal hoofdzakelijk afhangen van twee factoren: eventuele waarschuwingen en de vraag of een transactie en de omstandigheden daarbij afweken van hetgeen gebruikelijk is. Is een ondernemer gewaarschuwd dan wordt zijn oplettendheid namelijk groter (geacht te zijn geworden) waardoor signalen die hij anders misschien over het hoofd zou hebben gezien nu niet aan zijn blikveld (hebben) kunnen ontsnappen. Daarmee zijn waarschuwingen ook een belangrijke omstandigheid waaruit achteraf geobjectiveerde wetenschap van fraude gedestilleerd kan worden (“u had moeten weten want u was gewaarschuwd”). Daarnaast zal bij ongebruikelijke handelspraktijken ook ongebruikelijke oplettendheid van de ondernemer worden verwacht waardoor eventuele aanwijzingen van fraude zijn aandacht zullen moeten trekken. Aanwijzingen die hem bij een alledaagse transactie anders niet zouden zijn opgevalen.

3.7.1. Extensieve toets: inlichtingen, zekerheden en afspraken

Heeft een ondernemer signalen van fraude waargenomen of kunnen waarnemen, dan is een extensieve toets geboden. De oplettend koopman moet dan nieuwsgierig zijn: hij beschikt over informatie (signalen van fraude of waarschuwingen) en zal moeten proberen meer informatie te bemachtigen. Dit betekent dat een ondernemer buiten zijn wettelijke verplichtingen om, een onderzoek verricht, dat wil zeggen maatregelen treft teneinde betrokkenheid bij fraude te voorkomen. De omvang van deze onderzoeksplicht hangt af van de omstandigheden van het geval (hoe meer signalen van fraude,

des te groter de vereiste zorgvuldigheid⁶²) maar zeker is wel dat van een ondernemer niet verlangd kan worden dat hij controles verricht die tot het takenpakket van de fiscus behoren. De verlangde maatregelen moeten dus wel proportioneel zijn. Doel van het onderzoek is dat de ondernemer de integriteit van zijn zakenrelaties verifieert; aangezien er signalen van fraude zijn is immers onzeker of de betreffende leverancier of afnemer wel te vertrouwen is.⁶³ Een oplettend koopman dient die onzekerheid weg te nemen.

Zo kan hij zijn zakenpartners vragen om onregelmatigheden te verklaren. Bijvoorbeeld waarom een leverancier goederen onder de marktwaarde aanbiedt of hoe een spontane afnemer hem op het spoor gekomen is. Of als hij, zoals in een hiervoor besproken arrest⁶⁴, gewaarschuwd is voor carrouselfraude en hij komt in contact met een nieuwe leverancier, dan kan hij informeren naar diens achtergrond en daarover navraag doen bij andere marktdeelnemers. Tijdens een dergelijk onderzoek zal een oplettend koopman zich telkens af moeten vragen of de inlichtingen die hij op deze wijze vergaart hem ervan overtuigen dat er geen fraude in het spel is en of hij – als het erop aankomt – een inspecteur of een rechter daar eveneens van kan overtuigen. Vanuit bewijstechnisch perspectief is het daarom ook verstandig dat een ondernemer zijn onderzoek zoveel en zo nauwkeurig mogelijk documenteert zodat hij in een eventuele procedure kan laten zien wat hij gedaan heeft.

Naast inlichtingen inwinnen lijkt het mij ook onontbeerlijk dat een oplettend koopman volop gebruik maakt van het privaatrecht om zoveel mogelijk onzekerheid weg te nemen. Dat betekent dat er correcte en volledige contracten worden opgesteld, zekerheden worden gesteld en garanties worden gevraagd. In een zaak die speelde voor Hof Den Bosch verweet de inspecteur belanghebbende dat hij grote risico's liep bij zijn transacties nu zijn afnemers pas betaalden nadat de goederen al verzonden waren.⁶⁵ Ter zitting bleek echter dat belanghebbende zich had verzekerd tegen dit betalingsrisico welk feit het Hof vervolgens mede ten grondslag legde aan zijn oordeel dat belanghebbende niet wist of had kunnen weten van de fraude aangezien een dergelijke verzekering in strijd is met 'alles wat gewoon is in de carrouselfraude'.

Een derde (soort) maatregel die een oplettend koopman kan treffen is contact opnemen met de Belastingdienst om advies te vragen of afspraken te maken over de vraag hoe betrokkenheid bij fraude kan worden voorkomen. Een dergelijke afspraak kan zijn dat de in- en verkoopfacturen worden doorgestuurd of dat contact wordt opgenomen met de inspecteur alvorens in zee te gaan met een nieuwe zakenpartner. Indien dergelijke afspraken met de Belastingdienst worden nagekomen is dat een sterke aanwijzing dat belanghebbende te goeder trouw is en alles heeft gedaan om

⁶² HvJ EU 21 juni 2012, gevoegde zaken C-80/11 en C-142/11 (Mahagében), pt. 60: 'naargelang van de omstandigheden'. Hieruit blijkt de relativiteit van de onderzoeksplicht.

⁶³ HvJ EU 21 juni 2012, gevoegde zaken C-80/11 en C-142/11 (Mahagében), pt. 60.

⁶⁴ Hof Arnhem 29 september 2008, *NTR* 2008/2146.

⁶⁵ Hof Den Bosch 19 juni 2009, LJN: BJ4239, r.o. 4.8.4 en 4.13.

betrokkenheid bij fraude te voorkomen. Het zal echter niet geheel zonder risico zijn wanneer men de Belastingdienst in vermeende fraudesituaties benadert aangezien de kans bestaat dat belanghebbende zelf voorwerp van onderzoek wordt.

4.1. Wetenschap toetsen op welk moment?

Nu enigszins duidelijk is langs welke weg achteraf een conclusie kan worden getrokken dat een ondernemer wetenschap had moeten hebben van fraude, is het interessant om stil te staan bij de vraag wanneer die wetenschap moet worden getoetst. Zoals vermeld is onlangs bekend geworden dat er grootschalige btw-fraude heeft plaatsgevonden in de mosselbranche. Volgens de berichten zou een grote mosselhandelaar in Nederland daarbij het middelpunt zijn geweest.⁶⁶ Stel dat een kleine mosselboer nadat hij een half jaar geleden handel dreef met die mosselhandelaar informatie verkrijgt waaruit hij zou kunnen (hebben) opmaken dat zijn eerdere transacties wellicht met fraude verbonden waren, speelt die wetenschap dan nog een rol? Toen de transacties zich voltrokken had hij er geen erg in gehad maar nu, nadat hij nieuwe informatie heeft gekregen, begrijpt hij opeens waarom de mosselen hem zo goedkoop zijn aangeboden toentertijd. Dat was (bijvoorbeeld) niet omdat, zoals de leverancier had gezegd, 'hij er vanaf moest' maar waarschijnlijk omdat hij de ontvangen btw toch niet zou afdragen en daardoor de mosselen zo goedkoop kon aanbieden. Speelt deze wetenschap van fraude nu nog een rol? Ik meen van niet. Of een ondernemer wetenschap had (moeten hebben) van fraude dient enkel getoetst te worden op het moment van de transactie, niet meer daarna. Hiervoor zijn een aantal redenen aan te voeren.

Zo valt nergens uit de jurisprudentie van het HvJ EU af te leiden dat latere wetenschap een rol zou moeten spelen. Dit sluit weliswaar niet uit dat dit wel zo zou kunnen zijn maar het lijkt mij ook niet logisch gelet op de systematiek van het aftrekrecht. Dat recht ontstaat namelijk op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt (art. 167 Btw-richtlijn). Die belasting is verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht (art. 63 Btw-richtlijn). Met andere woorden: het aftrekrecht ontstaat op het moment dat een ondernemer btw verschuldigd is aan zijn leverancier. Hij is die belasting verschuldigd op het moment dat hij goederen of diensten geleverd krijgt en dat is dan ook het moment waarop het recht op aftrek ontstaat. Mijns inziens dient daarom ook bij dit moment aangesloten te worden als getoetst wordt of een ondernemer al dan niet 'had moeten weten'. Dit is vergelijkbaar met een andere figuur uit het belastingrecht, namelijk het opzettelijk onjuist of niet (tijdig) doen van aangifte (art. 69 AWR); of sprake is van opzet wordt daarbij enkel getoetst op het moment van het doen van aangifte, opzet op een later moment speelt geen rol.⁶⁷

Het belangrijkste argument is evenwel dat het Kittel-criterium slechts op het moment van de transactie ten volle kan worden toegepast. De toets is immers tweeledig: had iemand kunnen

⁶⁶ Zie bijvoorbeeld 'Grootschalige fraude in mosselhandel' d.d. 22 augustus 2013 op de website van de Volkskrant, <<http://www.volkskrant.nl/vk/nl/2680/Economie/article/detail/3496490/2013/08/22/Grootschalige-fraude-in-mosselhandel.dhtml>>, (geraadpleegd september 2013).

⁶⁷ HR 3 december 2010, *BNB* 2011/59.

weten van fraude en zo ja, welke maatregelen heeft hij in reactie op die informatie genomen of moeten nemen?⁶⁸ Dat laatste kan op een later moment niet meer. Nadat de transactie is voltooid kunnen per slot van rekening geen maatregelen worden getroffen om te voorkomen dat men door de transactie bij eventuele fraude betrokken raakte. Daarom zal het Kittel-criterium kunnen worden toegepast zolang het mogelijk was om maatregelen te treffen. Aangezien dat doorgaans niet meer zal kunnen nadat de handel is geschied, kan wetenschap op een later moment er naar mijn mening niet toe leiden dat men btw moet nabetalen.

4.2. Artikel 10a AWR en wetenschap van fraude

Binnen het kader van de vraag of latere wetenschap nog een rol speelt bij de toepassing van het Kittel-criterium doemt art. 10a AWR op. Dankzij deze nieuwe bepaling hebben belastingplichtigen sinds 1 januari 2012 een actieve informatieverplichting jegens de fiscus.⁶⁹ Op grond van dit artikel zijn belastingplichtigen in bepaalde gevallen verplicht uit eigener beweging de Belastingdienst te informeren over onjuistheden of onvolledigheden die hun bekend zijn geworden en die betrekking hebben op voor de belastingheffing van belang zijnde gegevens en inlichtingen.⁷⁰ Wie niet voldoet aan deze verplichting riskeert een boete ter hoogte van maximaal 100% van het bedrag aan belasting dat als gevolg van het niet nakomen van de verplichting niet is of zou zijn geheven.

Een van de gevallen waar dit wetsartikel op ziet is de suppletie in de omzetbelasting. Al voor de invoering van deze bepaling was het een wijdverspreid gebruik in de praktijk dat ondernemers, nadat zij hun btw-aangifte reeds hadden gedaan, een aanvullende aangifte (suppletieaangifte) deden om de eerdere aangifte te corrigeren. Bij het opstellen van de jaarrekening wordt namelijk soms duidelijk dat er eerder in het jaar te veel of te weinig btw is afgedragen. Middels een suppletieaangifte kan dat verschil gecorrigeerd worden. Tot 2012 gebeurde dit op geheel vrijwillige basis maar met de invoering van art. 10a AWR heeft de suppletieaangifte een juridische grond gekregen en is zij niet langer vrijwillig.⁷¹

Noodzaakt deze nieuwe actieve informatieverplichting een ondernemer er ook toe de inspecteur ervan te verwittigen dat hij mogelijk tijdens een eerdere transactie betrokken is geraakt bij fraude? Artikel 10a AWR, eerste lid, spreekt van gegevens en inlichtingen die belastingplichtigen 'bekend zijn of zijn geworden'. Niet gesproken wordt van gegevens die belastingplichtigen *hadden kunnen* zijn. Er is derhalve geen ruimte voor de toepassing van het objectieve Kittel-criterium voor zover het 'had kunnen weten' betreft. De Memorie van Toelichting lijkt dit te bevesti-

⁶⁸ Zie punten 53 en 54 van HvJ EU 6 september 2012, nr. 273/11 (Mecsek-Gabona) waaruit duidelijk blijkt dat Kittel een dubbele toets behelst van zowel wetenschap als zorgvuldigheid.

⁶⁹ *Stb.* 2011, 640.

⁷⁰ *Kamerstukken II* 2011/12, 33 004, nr. 3, p. 57.

⁷¹ *Kamerstukken II* 2011/12, 33 004, nr. 3, p. 59 en 60.

gen (met mijn cursivering): “Daarom wordt voorgesteld om de informatieverplichting te laten gaan gelden voor de omzetbelasting. De ondernemer wordt dan verplicht de Belastingdienst op de hoogte te stellen, indien hij binnen het kalenderjaar of na afloop van een kalenderjaar *ermee bekend wordt* dat over één of meer tijdvakken in dat kalenderjaar te weinig belasting is betaald of is teruggevraagd.”⁷²

Ook binnen het kader van art. 10a AWR speelt objectieve wetenschap van fraude dus geen rol. Slechts als er sprake is van subjectieve wetenschap (een ondernemer *weet* van fraude) dan komt deze informatieverplichting in beeld. Het is dus mogelijk dat een ondernemer nadat een transactie is geschied informatie krijgt waaruit hij zou kunnen opmaken dat die eerdere handel mogelijk verband hield met fraude. Dat is echter geen reden om het aftrekrecht of nultarief ter discussie te stellen noch scheidt dat een informatieverplichting jegens de fiscus. Van belang is alleen de wetenschap van fraude ten tijde van de transactie.

4.3. Bewijslast

Indien een ondernemer zijn recht op aftrek van voorbelasting wil uitoefenen of het nultarief wil toepassen, zal hij moeten bewijzen dat hij voldoet aan alle materiële en formele voorwaarden zoals die in de wet en de richtlijn zijn omschreven. De belangrijkste daarvan is dat de ondernemer beschikt over een correcte factuur. In zoverre en tot op dit punt ligt de bewijslast bij de ondernemer. De vereiste graad van bewijs daarbij is die van ‘aannemelijk maken’.⁷³

Wil de inspecteur, nadat aannemelijk is geworden dat een ondernemer recht heeft op aftrek of toepassing nultarief, deze faciliteiten toch weigeren dan zal hij moeten bewijzen dat de betreffende ondernemer de Kittel-toets niet doorstaat. Naar aanleiding van het arrest Mecsek-Gabona is opgemerkt dat de vereiste graad van bewijs daarbij wel eens hoger zou kunnen liggen dan het enkele ‘aannemelijk maken’.⁷⁴ In voornoemd arrest spreekt het HvJ EU namelijk van *straffen* ingeval een belastingplichtige het aftrekrecht wordt ontzegd.⁷⁵ Een dergelijke strafachtige benadering van het Kittel-criterium impliceert een strafrechtelijke graad van bewijs wat betekent dat iets pas is bewezen als het ‘buiten redelijke twijfel’ komt vast te staan. Lukt dat niet dan zal iemand het voordeel van de twijfel moeten worden gegund (*in dubio pro reo*).⁷⁶

Naast de zwaarte van de bewijslast van de inspecteur verdient ook de volgorde van bewijzen een nadere overweging. Zo is het mijn overtuiging dat de inspecteur ten eerste objectieve elemen-

⁷² *Kamerstukken II* 2011/12, 33 004, nr. 3, p. 60.

⁷³ Overeenkomstig de algemene bewijsregels in het belastingrecht.

⁷⁴ F.A. Piek en A.A. Kan, ‘De bewijslast ten aanzien van het Kittel-criterium’, *WFR* 2013/652.

⁷⁵ HvJ EU 6 september 2012, nr. 273/11 (Mecsek-Gabona), pt. 47. Eerder merkte ook A-G Van Hilten op dat er een element van straf in de btw-heffing sluipt, zie r.o. 4.4.22 van haar eerder genoemde conclusie (noot 4).

⁷⁶ J.F. Nijboer, *Strafrechtelijk bewijsrecht*, Ars Aequi Libri, Nijmegen, 2008, hfst. 2.

ten zal moeten aanvoeren waaruit blijkt dat de betrokken ondernemer wist of had moeten weten, een extensieve toets dus geboden was, en vervolgens stelt en bewijst dat de ondernemer in reactie op die objectieve elementen niet of onvoldoende voorzorgsmaatregelen heeft genomen. Het verwijt dat een ondernemer wordt gemaakt komt er in de kern immers op neer dat hij rooksignalen zag of heeft moeten zien en desondanks geen of onvoldoende voorzorgsmaatregelen heeft getroffen om zich ervan te verzekeren dat er geen vuur was.

5. Samenvatting en eindconclusie

Centraal in deze scriptie stonden de wetenschap en zorgvuldigheid van de oplettend koopman. Meer concreet de vraag welke omstandigheden het oordeel rechtvaardigen dat een ondernemer 'had moeten weten' van fraude door zijn leveranciers of afnemers en welke maatregelen van een ondernemer (mogen) worden verlangd om betrokkenheid bij fraude te voorkomen. Kortom: hoe het Kittel-criterium werkt. Op basis van de nationale rechtspraak in combinatie met de jurisprudentie van het HvJ EU kan het volgende worden gerecapituleerd en geconcludeerd.

Er zijn een aantal belangrijke objectieve elementen waaruit wetenschap van fraude kan worden gedestilleerd. Dit zijn waarschuwingen, bijzondere kennis en vaardigheden van de betreffende ondernemer, afwijkende situaties en niet-nakoming van eventueel gemaakte afspraken met de Belastingdienst. Is een ondernemer gewaarschuwd voor fraude, bijzonder goed op de hoogte van (bijvoorbeeld) eerder betaalde prijzen, waren de omstandigheden bij een transacties ongebruikelijk of is een ondernemer afspraken met de fiscus ter voorkoming van betrokkenheid bij fraude niet nagekomen, dan zijn dat omstandigheden op basis waarvan een ondernemer geobjectiveerde wetenschap kan worden toegedicht. Zijn al deze elementen afwezig dan zal het lastig worden voor de inspecteur om wetenschap van fraude bij de ondernemer te bewijzen en in een dergelijk geval kan een ondernemer volstaan met een minimale toets die eruit bestaat dat hij aan al zijn wettelijke verplichtingen voldoet.

Indien er wel objectieve elementen zijn aan te wijzen dan kan dat een buitenwettelijke onderzoekspllicht voor de ondernemer activeren. Hij zal dan een extensieve toets moeten uitvoeren die erop gericht is de betrouwbaarheid van zijn handelspartners te verifiëren. Dat kan op vele verschillende manieren maar voor de hand liggende methoden zijn inlichtingen inwinnen, zekerheden stellen en afspraken maken met de fiscus. De maatregelen die van een ondernemer worden verlangd moeten in proportie staan tot de hoeveelheid – zogezegd – rooksignalen die hij heeft waargenomen. Zeker is in ieder geval dat niet verlangd kan worden dat een ondernemer allerlei controles verricht die tot het takenpakket van de fiscus behoren; een 'maximale toets' kan niet van een ondernemer worden gevergd.

Wat de wetenschap van de oplettend koopman betreft kan nog de vraag worden gesteld op welk moment deze getoetst dient te worden. Gelet op de wettekst, de toelichting daarbij en de systematiek van het aftrekrecht maar vooral van het Kittel-criterium zelf, zal voor de toets of een ondernemer had moeten weten moeten worden aangesloten bij het moment van de transactie; eventuele latere wetenschap nadat de transactie reeds is geschied speelt geen rol. Het recente art. 10a AWR verandert daar niets aan.

6. Aanbeveling

Zolang de EU-lidstaten geen overeenstemming bereiken over een definitieve oplossing fungeert het Kittel-criterium slechts als een pleister op de (omvangrijke) wonde die carrouselfraude heet. Tot die tijd zullen de lidstatelijke belastingautoriteiten zich, in hun strijd tegen carrouselfraude, moeten behelpen met dit criterium teneinde bonafide en malafide ondernemers in een handelsketen van elkaar te onderscheiden. Niet te verwachten valt dat hier op korte termijn verandering in zal komen aangezien de besluitvorming in Brussel doorgaans traag is, en er steeds meer lidstaten tot de unie toetreden.

De volgende aanbeveling is tweeledig en richt zich enerzijds tot de ondernemer en anderzijds tot het bestuur en de rechtspraak.

Wat de ondernemer betreft moge duidelijk zijn dat hij als een oplettend koopman dient te handelen. De vereiste oplettendheid is in deze scriptie onderzocht en komt in de kern hierop neer: een ondernemer dient alert te zijn, zijn ogen open te houden. De aanbeveling aan zijn adres is daarom allereerst (en simpelweg) dat hij handelt als een oplettend koopman en meer in het bijzonder dat hij beseft dat er in het handelsverkeer onbetrouwbare lieden actief (kunnen) zijn die zich van allerhande kunstgrepen bedienen, waaronder carrouselfraude. Een oplettend koopman dient derhalve een gezonde dosis argwaan te hebben die zijn blik scherpt waardoor hij rooksignalen tijdig herkent om vervolgens adequate maatregelen te kunnen treffen. Kortom: *caveat emptor!*⁷⁷

Belangrijker is de aanbeveling richting bestuur en rechtspraak. Het Kittel-criterium is slechts een paardenmiddel en ondernemers mogen niet de dupe worden van de politieke onmacht om tot een definitieve oplossing voor carrouselfraude te komen. De betrokken actoren, en met name inspecteurs en rechters, zullen zich daarom moeten realiseren dat het een delicate kwestie is om achteraf en na kennisneming van een uitgebreide FIOD rapportage een ondernemer geobjectiveerde wetenschap toe te dichten of diens zorgvuldigheid ten tijde van de transactie te beoordelen. Van ondernemers kan weliswaar worden verlangd dat zij als oplettend koopman handelen, maar niet dat zij als een soort fraudejagers optreden.

⁷⁷

‘Koper wees op uw hoede’.

Bibliografie

Literatuur

- Andringa, R. 'Wist of had moeten weten', *BTW-bulletin* 2009/71.
- Hiltten, van M.E. en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2012.
- Kan, A.A. en F.A. Piek, 'De bewijslast ten aanzien van het Kittel-criterium', *WFR* 2013/652.
- Nieuwenhuizen, W.A.P. 'De oplossing voor btw-carrouselfraudes - een open brief aan de Europese Commissie', *Belastingbrief* 2007/7.
- Nijboer, J.F. *Strafrechtelijk bewijsrecht*, Ars Aequi Libri, Nijmegen, 2008.
- Wolf, R.A. *Carrouselfraude. Een Europees probleem vanuit Nederlands perspectief; een analyse van fiscale regelgeving en jurisprudentie*, Sdu Uitgevers, Den Haag, 2010.

Parlementaire stukken

- Intracommunautaire btw-fraude Terugblik, Rapport Algemene Rekenkamer, *Kamerstukken II* 2012/13, 31 880, nr. 7.
- Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 004, nr. 3 (MvT).

Europese jurisprudentie

- HvJ EG 6 juli 2006, nr. C-439/04 en C-440/04 (Axel Kittel en Recolta Recycling BVBA).
- HvJ EG 27 september 2007, nr. C-409/04 (Teleos).
- HvJ EG 21 februari 2008, nr. C-271/06 (Netto Supermarket).
- HvJ EU 6 september 2012, nr. 273/11 (Mecsek-Gabona).
- HvJ EU 21 juni 2012, nrs. C-80/11 en C-142/11 (Mahagében).
- HvJ EU 6 september 2012, nr. C-324/11 (Tóth).
- HvJ EU 27 september 2012, nr. C-587/10 (VSTR).

Nationale jurisprudentie

- HR 18 april 2003, *BNB* 2003/267.
- Rb. Arnhem 20 november 2007, *V-N* 2008/17.19.
- Rb. Breda 5 juli 2007, *V-N* 2008/23.2.1.
- Hof Arnhem 29 september 2008, *NTRF* 2008/2146.
- Hof Den Bosch 19 juni 2009, LJN: BJ4239.
- HR 3 december 2010, *BNB* 2011/59.

Rb. Breda 28 december 2011, LJN: BW7559.

HR 19 april 2012, nrs. 11/01551, 11/01594, 11/01624, 11/01653 en 11/02825.

Hof Den Haag 27 april 2012, LJN: BX2874.

Hof Den Bosch 22 juni 2012, *NTFR* 2012/1770.

Rb. Breda 30 augustus 2012, *NTFR* 2013/43.

Hof Leeuwarden 18 oktober 2012, *NTFR* 2012/2819.

Bijlage

Ongewild meedraaien met carrouselfraude blijkt dure zaak

5 maart 2011, 10:27 uur | FD.nl

Door: Hans de Jongh

Marc Gast (52) handelt in tweedehands vrachtwagens. Zonder het door te hebben, raakte zijn bedrijf, Gast Trucks uit Venlo, betrokken bij internationale btw-fraude. 'Dit overkomt me niet nog een keer.'

'De ellende begon rond 2000. Toen kwam de fiscus langs voor een boekencontrole. Ze deden dat op verzoek van de Belgische belastingdienst. Die was een carrouselfraude op het spoor. Er was een Belg bij betrokken aan wie wij in de loop der tijd zo'n 60 vrachtauto's hadden geleverd.

Carrouselfraude

Ik dacht nog: carrouselfraude? Waar hebben ze het over? Eigenlijk is het vrij simpel. De fraudeur koopt goederen, in ons geval trucks, ergens in het buitenland. Bij grensoverschrijdend verkeer binnen de EU hoef je namelijk geen btw te betalen. Vervolgens verkoopt de fraudeur zijn spullen binnenlands door en brengt dan wél btw in rekening bij zijn afnemer. Maar hij draagt de belasting niet af. Pure winst. Tegen de tijd dat de fiscus erachter komt dat er geen btw wordt betaald, is de vogel gevlogen. Vaak werkt zo iemand met compagnons. Ze verkopen aan elkaar door. Dan heb je een carrousel. Soms schakelen ze bonafide ondernemers in. Dan wordt het nog ondoorzichtiger.

Enfin, de fiscus controleerde bij ons de boeken en ze zien dat we met die foute Belg zaken hadden gedaan. We kregen te horen dat we ons ervan hadden moeten vergewissen dat die man geen kwade bedoelingen had.

Ik zeg: ik ken die man, ik ben bij 'm langs geweest en ken zijn zaak. Ik weet zelfs hoe zijn hond eruitziet. Het was niet voldoende.

Naheffingsaanslag

We kregen een naheffingsaanslag plus een boete van, toen nog, f 1,4 mln. Technisch waren we failliet. Wat we met zoveel energie hadden opgebouwd, leek in één klap in rook op te gaan. Ik ontplofte! Ik sloeg zó hard op tafel dat er geen kopje of schoteltje nog op stond.

We hebben een advocaat ingeschakeld - een dure, ook nog hoogleraar. Maar hij pakte de zaak wel juist aan. Ik zocht ook nog de publiciteit. Op de dag dat de krant over ons berichtte, hadden we een afspraak met de belastinginspecteur. We hebben toen, dat was in 2004, geschikt, voor €50.000. Dat was een puur commerciële beslissing. Ik wilde verder met mijn bedrijf. Het had anders te veel tijd en geld gekost. Ik had al €60.000 aan advocaat-kosten gehad.

Wijze lessen

Nu pakken we de zaken anders aan. Stel, er staat hier ineens een onbekende Pool voor de deur die een paar auto's wil kopen. Dan maak ik een kopie van zijn legitimatiebewijs, controleer zijn btw-nummer en we stellen een koopcontract op. Allemaal standaard. Maar ik check ook of zijn bedrijf een website heeft. Want als iemand alleen maar kwaai is, dan heeft-ie geen website nodig. Ik vraag hem ook of hij andere mensen in de branche kent. En ik hoop dat hij via de bank betaalt. Dan weet ik dat het geld niet van de Bahama's komt.

Als er chauffeurs komen om de auto's op te halen, dan bel ik met hun opdrachtgever. Zijn het de mannen die hij op pad heeft gestuurd? Ik laat de chauffeurs zichzelf legitimeren en een afhaalbewijs tekenen. Daarin verklaren ze dat de trucks inderdaad in Polen worden afgeleverd.

Let op, hè, ik denk dat de helft van de autobranche niet weet van afhaalbewijzen. Ik heb er ook over gesproken met DAF en Mercedes. Die handelen namelijk ook in tweedehands trucks. Ze stonden met hun oren te klapperen. Daar heb ik nog les gegeven om dit te voorkomen. Bij andere collega's heb ik hetzelfde gedaan. Kijk, de meesten denken toch: ik heb mijn geld, rijden maar met die handel. Zo gaat het dus niet. Je moet zorgvuldig werken. Dat is een hele papierwinkel, maar het is te doen. De fiscus kan hier nu onaangekondigd binnenkomen. Ik kan ze alle dossiers zó meegeven. Want het is een dure, maar goede leerschool geweest. Dit overkomt me niet nog een keer.'