

Wist of had moeten weten; de bewijsvoering door het HvJ geconcretiseerd

Mr. R. Jeronimus, datum 14-03-2023

Datum	14-03-2023
Auteur	Mr. R. Jeronimus ^[1]
JCDI	JCDI:ADS691242:1
Vakgebied(en)	Belastingrecht algemeen (V)

Over de vraag wanneer sprake is van een deelnemer aan of pleger van btw-fraude blijft nationaal en internationaal veel jurisprudentie verschijnen. Over de invulling van het begrip ‘*wist of had moeten weten*’ heeft het HvJ op 1 december 2022 een belangrijk overzichtsarrest gewezen. Ik vraag me af of de Nederlandse aanpak van btw-fraude conform de door het HvJ genoemde uitgangspunten plaatsvindt.

Btw-fraude en het weigeren van rechten

Met het arrest Optigen (C-354/03) uit 2006 heeft het HvJ duidelijk gemaakt dat transacties die niet zelf met de fraude van doen hebben een belastbare handeling vormen, aangezien zij toe te rekenen zijn aan een belastingplichtige, wiens recht op voorbelasting of de vrijstelling niet kan worden aangetast door de omstandigheid dat zij buiten weten deel uitmaken van een keten van illegale leveringen (punten 51 tot en met 54).

Dat brengt met zich mee dat indien een belastingplichtige die te goeder trouw goederen verwerft of levert, en geen weet heeft van de listigheid van de (ver)koper, dit voordeel niet kan worden ontzegd. Het HvJ heeft onder andere in de arresten Optigen e.a. en Kittel (C-439/04) uit 2006 bevestigd dat:

“ ongeacht of de over andere verkopen in een eerder of later stadium verschuldigde BTW is betaald, een recht op aftrek bestaat”.

Het is anders indien de (ver)koper wetenschap van de btw-fraude elders in de keten heeft, maar zich afzijdig houdt. Ook bestaat de mogelijkheid dat de (ver)koper wetenschap heeft en aan de btw-fraude deelneemt om zich daarmee te verrijken. Voor deze situaties volgt uit onder andere het arrest Halifax (C-255/02) uit 2006 dat:

“ justitiabelen in geval van misbruik of bedrog geen beroep op het gemeenschapsrecht kunnen doen”.

De mogelijkheid bij fraude (of misbruik) een beroep op het gemeenschapsrecht te ontzeggen is daarmee niet nieuw. Het weigeren van Unierechten omdat elders in de keten - en meestal in het buitenland - btw-fraude is gedetecteerd daarmee ook niet. Wat wel een trend lijkt te zijn, is dat ‘deelname aan btw-fraude’ steeds eerder wordt aangenomen. Het is daarom van groot belang het juridisch kader en de criteria voor het te leveren bewijs scherp te stellen. Het legaliteits- en rechtszekerheidsbeginsel verlangen immers dat belastingplichtigen vooraf nauwkeurig de omvang van hun verplichtingen kennen en dat een Belastingdienst niet mag profiteren van een (te) algemene formule dat een belastingplichtige, die wist of had moeten weten dat hij door zijn aankoop deelnam aan een transactie die onderdeel was van btw-fraude, moet worden beschouwd als deelnemer aan deze fraude, ongeacht of hij winst haalt uit de aan- of doorverkoop van de goederen.

Bewijslast inspecteur bij btw-fraude: doen blijken

In het arrest Aquila Part Prod Com (C-512/21) van 1 december 2022 maakt het HvJ expliciet dat de rechten van de Unie in drie gevallen geweigerd moeten worden. Ten eerste wanneer vaststaat dat de belastingplichtige zelf btw-fraude heeft gepleegd, ten tweede wanneer vaststaat dat de belastingplichtige wist dat hij door zijn aankoop deelnam aan een handeling die onderdeel was van btw-fraude en ten derde wanneer vaststaat dat de belastingplichtige had moeten weten dat hij door zijn aankoop betrokken was bij een handeling die onderdeel was van fraude.

Vervolgens herhaalt het HvJ in Aquila Part Prod Com de algemene lijn dat de bestrijding van fraude, belastingontwijking en eventueel misbruik een doel is dat door richtlijn 2006/112 erkend en gestimuleerd wordt. Ook bevestigt het HvJ in Aquila Part Prod Com dat de rechten van de Unie alleen kunnen worden geweigerd wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat en rechtens genoegzaam wordt bewezen dat aanspraak op een recht wordt gemaakt in geval van fraude of misbruik (punt 37).

Ook verbiedt het HvJ expliciet dat het bewijs van btw-fraude gebaseerd mag zijn op aannames of vermoedens (punt 34). Daarmee is wat mij betreft het aannemelijk maken niet de te hanteren bewijsmaatstaf. Bij het aannemelijk maken houdt de bewijslast in dat een bepaald scenario weliswaar niet zonder meer met 'harde' feiten kan worden aangetoond maar daarvoor wel voldoende 'verankerde' aanwijzingen bestaan om het voor 'waar' te houden. Daarmee blijft 'doen blijken' over. Dat houdt in dat de daarvoor vereiste feiten en omstandigheden buiten redelijke twijfel zijn komen vast te staan.

Wat mij betreft moet de inspecteur, die voornemens is de rechten van de Unie te weigeren, overtuigend aantonen (doen blijken) dat de belastingplichtige zelf btw-fraude pleegde, dan wel dat hij dat wist of dat had moeten weten. Dat past volgens mij alleen bij de bewijsdrempel: rechtens genoegzaam bewijzen.

Passieve deelname aan btw-fraude: wist of had moeten weten

Al snel wordt na het verwijt van 'wist of had moeten weten' een punt gezet en tot naheffing overgegaan. De belastingplichtige is onderdeel van een fraudeketen en hierdoor wordt door de inspecteur de stelling ingenomen dat de belastingplichtige niet als oplettend koopman kan kwalificeren. Wetenschap, ook in de vorm van had moeten weten, over de btw-fraude elders in de keten verdwijnt ten onrechte naar de achtergrond.

Met het arrest Aquila Part Prod Com heeft het HvJ het juridisch kader voor het weigeren van de Unierechten en de daarmee samenhangende bewijsregels nog eens duidelijk opgesomd. Een belangrijk houvast voor zowel de inspecteur als de ondernemers.

Bij passieve deelname aan btw-fraude gaat het alleen om de gevallen waar de belastingplichtige wist of had moeten weten dat de handeling waarvoor aanspraak op het recht op aftrek wordt gemaakt, of de vrijstelling wordt toegepast, onderdeel was van btw-fraude. Het HvJ spreekt in dergelijke gevallen zoals het arrest van 11 november 2021, C 281/20 (*Ferimet*) van een:

"(...)deelnemer aan die fraude, ongeacht of hij winst haalt uit de doorverkoop van de goederen of het gebruik van de diensten in het kader van de belaste handelingen die hij in een later stadium verricht, aangezien deze belastingplichtige in een dergelijke situatie de fraudeurs behulpzaam is en aan de fraude medeplichtig wordt."

Indien vast komt te staan (bewijslast inspecteur) dat de belastingplichtige wist dat hij deelnam aan een handeling die onderdeel was van btw-fraude, dan is de aan- of verkoop van de betrokken goederen of diensten de handeling die bepalend is om het Unierecht te weigeren. Het HvJ merkt hieromtrent op dat de inspecteur niet hoeft aan te tonen dat die belastingplichtige op een of andere wijze actief aan de fraude heeft deelgenomen, al was het maar door deze actief te bevorderen of te vergemakkelijken (HvJ Aquila Part Prod

Com, punt 41).

Het bewijs dat de Belastingdienst dient te leveren, moet volgens mij dan ook zien op de consensus met de andere deelnemers om gezamenlijk een dekmantel op te tuigen zodat de btw-fraude (elders) kan plaatsvinden (wist van btw-fraude). De bewijslast hieromtrent wordt door de inspecteur gedragen, conform de bewijsregels van het nationale recht, voor zover deze geen afbreuk doen aan de werkzaamheid van de communautaire rechtsorde.

Wordt het verwijt gemaakt (bewijslast inspecteur) dat de belastingplichtige had moeten weten dat hij door zijn aan- of verkoop deelnam aan een handeling die onderdeel was van een gepleegde btw-fraude, dan leidt het verzuim om een zekere zorgvuldigheid aan de dag te leggen tot de weigering van het recht op aftrek (HvJ Aquila Part Prod Com, punt 41). Volgens het HvJ dient de inspecteur in deze gevallen (dus) aan te tonen dat de belastingplichtige had kunnen weten dat de betrokken handeling onderdeel was van die fraude indien hij *alle zorgvuldigheid wél* had betracht.

Het gaat bij 'behoorde te weten' dus om het te leveren bewijs dat de belastingplichtige (bewust) heeft verzuimd een zekere zorgvuldigheid in acht te nemen én dat hij door het niet in acht nemen van deze zorgvuldigheid onderdeel uitmaakt van de btw-fraude. Met andere woorden: als de ondernemer de zorgvuldigheid *wél* in acht had genomen dan *wist* hij van btw-fraude elders in de keten.

Bedachtzame marktdeelnemer

Het HvJ herhaalt in Aquila Part Prod Com dat het niet in strijd is met het Unierecht te eisen dat een marktdeelnemer alles doet wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd om ervoor te zorgen dat hij door de handeling die hij verricht niet betrokken raakt bij belastingfraude. Hierbij hangt het voornamelijk van de omstandigheden van het concrete geval af welke maatregelen in dat specifieke geval redelijkerwijs kunnen worden verlangd van een belastingplichtige om ervoor te zorgen dat zijn handelingen geen deel uitmaken van fraude door een marktdeelnemer in een eerder of later stadium.

Daarbij voegt het HvJ toe dat een bedachtzame marktdeelnemer, wanneer er aanwijzingen van onregelmatigheden of fraude zijn, naargelang de omstandigheden van het geval verplicht kan zijn inlichtingen in te winnen over een andere marktdeelnemer van wie hij voornemens is goederen of diensten te (ver)kopen om zich te vergewissen van diens betrouwbaarheid.

Volgens het HvJ moet een belastingplichtige (dus) beschermd worden indien er aanwijzingen van onregelmatigheden of fraude bestaan, er (extra) inlichtingen opgevraagd worden en de ondernemer tot de conclusie komt: aan deze afnemer ga ik leveren of van deze leverancier ga ik afnemen - ondanks dat achteraf *tóch* sprake is van btw-fraude.

De Belastingdienst mag namelijk niet eisen dat belastingplichtigen complexe en grondige controles van leveranciers doorvoeren die in feite de eigen controletaken naar hen doorschuiven. Zo mag de Belastingdienst in ieder geval niet verlangen:

- 1 dat de belastingplichtige nagaat of de leverancier als opsteller van de factuur een belastingplichtig is;
- 2 dat de belastingplichtige nagaat of de goederen in bezit van de leverancier zijn;
- 3 dat de belastingplichtige nagaat of de leverancier de goederen kan leveren;
- 4 of de leverancier of afnemer zijn verplichtingen ter zake van btw-aangifte en -betaling nakomt.

Uit het HvJ-arrest Aquila Part Prod Com volgt wederom dat iedere casus op zich staat en dat het van alle omstandigheden van het concrete geval afhangt wat van een belastingplichtige mag worden verwacht. In het bijzonder is het de vraag of er al dan niet aanwijzingen zijn op grond waarvan de belastingplichtige kan

vermoeden dat er sprake is van onregelmatigheden of fraude én de vraag wat de belastingplichtige had kunnen doen om niet bij deze btw-fraude betrokken te raken.

Resumé

De weigering van het recht op aftrek of de toepassing van de vrijstelling is een bijzondere uitzondering op het btw-systeem. Alleen als de Belastingdienst aan de hand van objectieve gegevens rechtegens genoegzaam bewijst dat: de belastingplichtige btw-fraude heeft gepleegd (1) of wist (2) dan wel had moeten weten (3) dat de handeling waarvoor aanspraak op het recht op aftrek wordt gemaakt of de vrijstelling wordt toegepast onderdeel was van een dergelijke fraude, kan de toegang tot het Unierecht worden geweigerd. In alle andere gevallen dient een dergelijke 'straf' achterwege gelaten te worden.

Met het HvJ-arrest Aquila Part Prod Com biedt het HvJ bewijsrechtelijke handvatten voor de praktijk als het gaat om het verwijt van *wist of had moeten weten*. Volgens het HvJ staat het aan de Belastingdienst de bestanddelen van de fraude nauwkeurig te omschrijven en het bewijs van de frauduleuze handelingen te leveren. Vervolgens is het aan de Belastingdienst aan te tonen dat de belastingplichtige actief heeft deelgenomen aan die fraude of dat hij wist of had moeten weten dat de handeling waarvoor aanspraak op dat recht werd gemaakt, onderdeel was van die fraude.

Ook is (nogmaals) duidelijk gemaakt dat wanneer er aanwijzingen zijn van onregelmatigheden of fraude, van de belastingplichtige mag worden verlangd dat hij extra zorgvuldigheid betracht om ervoor te zorgen dat hij niet bij die fraude betrokken raakt. Niet kan worden verlangd dat de belastingplichtige complexe en grondige controles verricht, zoals die welke door de Belastingdienst kunnen worden gedaan.

Uiteindelijk gaat het dan ook om het concrete geval waarin de btw-fraude heeft plaatsgevonden, en de daarmee samenhangende vraag of de belastingplichtige voldoende zorgvuldigheid heeft betracht en de maatregelen heeft genomen die in die omstandigheden redelijkerwijs van hem konden worden verlangd.

Niet moet uit het oog verloren worden dat het systeem van de btw met zich meebrengt dat elders in de keten fraude kan plaatsvinden. Datzelfde systeem betekent eveneens dat je niet alle fraude voorkomt of dat het gemis aan btw (in het buitenland) op Nederlandse ondernemers verhaald moet worden. Het is aan de bedachtzame overheid om te waken voor het ontstaan van een ongeoorloofde risicoaansprakelijkheid.

Voetnoten

[1] Mr. R. Jeronimus is werkzaam als advocaat bij Hertoghs advocaten.