

OVER DE OPLETTEND KOOPMAN, DIENS WETENSCHAP EN ZORGVULDIGHEID

M. LAMBREGTS¹

1 Inleiding

In de Europese jurisprudentie met betrekking tot btw-carrouselfraude is een criterium tot ontwikkeling gekomen waarmee men de bonafide ondernemers in een handelsketen van de fraudeurs tracht te onderscheiden; het Kittel-criterium.² Beslissend daarbij zijn wetenschap van fraude en de vraag of een ondernemer voldoende voorzorgsmaatregelen heeft getroffen om betrokkenheid bij fraude te voorkomen. Om naheffingsaanslagen omzetbelasting in dit soort situaties te voorkomen is het van belang dat een ondernemer handelt als een "oplettend koopman".³ In de praktijk is er echter veel onduidelijkheid: welke omstandigheden rechtvaardigen het oordeel dat een ondernemer "had moeten weten" dat hij betrokken was bij carrouselfraude? Welke maatregelen mogen van een ondernemer worden verlangd om betrokkenheid bij fraude te voorkomen?

2 Btw-carrouselfraude

Bij carrouselfraude wordt geprofiteerd van de weeffout in het btw-stelsel dat aftrek en afdracht niet aan elkaar

zijn gekoppeld.⁴ Deze vorm van 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 brengt men telkens btw in rekening aan elkaar waarvan de ondernemers verplicht zijn die uiteindelijk af te dragen aan de Belastingdienst. De frauderende partijen in een dergelijke handelsketen doen dat echter niet en verrijken zich op die manier met de niet afgedragen btw. Arglistig als ze zijn, betrekken deze fraudeurs doorgaans nietsvermoedende, bonafide ondernemers bij een carrousel om zo de aandacht van de autoriteiten af te leiden; als de fraude wordt ontdekt, zijn de fraudeurs vaak onvindbaar of bieden geen verhaal waardoor de fiscus zijn pijlen zal richten op de overige ondernemers in een handelsketen om te bekijken of bij hen btw kan worden nageheven.

In de zaak Kittel heeft het Hof van Justitie bepaald dat het aan de nationale rechter is om het recht op aftrek te weigeren indien aan de hand van "objectieve elementen" vaststaat dat een belastingplichtige "wist of had moeten weten" dat hij met zijn aankoop onderdeel was van btw-fraude.⁵ Tegelijkertijd is het wel zo, aldus het Hof van Justitie, dat handelaren die "alles doen wat redelijkerwijs van hen kan worden verlangd" om ervoor te zorgen dat hun transacties geen onderdeel vormen van een fraudeketen, kunnen vertrouwen op de rechtsgeldigheid van deze transacties.⁶ Naast de aftrek van voorbelasting op de inkopen kan op deze

¹ Auteur is werkzaam bij Jaeger advocaten-belastingkundigen te Amsterdam.

² HvJ EG 6 juli 2006, nr. C-439/04 en C-440/04 (Axel Kittel en Recolta Recycling BVBA). Zie ook recent F.A. Piek en A.A. Kan, 'De bewijslast ten aanzien van het Kittel-criterium', WFR 2013/652.

³ Deze term is ontleend aan de gezamenlijke bijlage van A-G Van Hilten bij de conclusies van HR 19 april 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).

⁴ Zie hierover uitvoerig R.A. Wolf, Carrouselfraude. Een Europees probleem vanuit Nederlands perspectief; een analyse van fiscale regelgeving en jurisprudentie, Den Haag: Sdu Uitgevers 2010.

⁵ HvJ EG 6 juli 2006, nr. C-439/04 en C-440/04 (Axel Kittel en Recolta Recycling BVBA), pt. 59.

⁶ Idem, pt. 51.

grond ook de toepassing van het nultarief door de fiscus worden betwist.⁷

3 Had moeten weten

3.1 Algemene kenmerken carrouselfraude

Er is een aantal algemene kenmerken van een btw-carrousel die regelmatig terug te vinden zijn in de opsomming van omstandigheden die inspecteurs – en in een later stadium soms ook rechters – ten grondslag leggen aan het oordeel dat een belanghebbende “had moeten weten”. Dit betreft met name de omvang van de transacties, de aard van de goederen en het negatieve verschil tussen in- en verkoopprijs.⁸

Doorgaans gaat het om grote hoeveelheden (kostbare) goederen die rondgaan in een carrousel. Na ontdekking van de fraude kan een ondernemer in een 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 vereiste 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 inkoopt terwijl bijvoorbeeld een groothandel op regelmatige basis transacties afsluit waar bedragen van meer dan een ton mee gemoeid zijn. De omvang van de transacties zal dus zowel absoluut als relatief groot moeten zijn.

Veruit de populairste artikelen onder carrouselfraudeurs zijn mobiele telefoons en computerchips, die zijn immers veel waard en makkelijk te vervoeren. Het is niet onredelijk dat van een ondernemer wordt 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 immers goed en is derhalve op de hoogte van eventuele risico's zoals fraude. Kanttekening is echter 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 activitei-

ten. Zo ontdekten de Nederlandse en Belgische fiscus kort geleden een grootschalige btw-fraude met mosselen.⁹ 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.

.....

**“De objectieve bewustheid
is daarom mede
afhankelijk van andere
factoren”**

.....

Een derde kenmerk is het negatieve verschil tussen de inkoop- en verkoopprijs: goederen gaan voor minder over de toonbank dan dat ze zijn ingekocht waardoor ze aan een bonafide ondernemer voor een goede c.q. scherpe prijs kunnen worden aangeboden. Hoewel dit inderdaad een wezenlijk kenmerk is van een btw-carrousel kan dit een ondernemer niet altijd worden tegengeworpen. Ten eerste omdat een ondernemer normaal gesproken niet zal kunnen weten voor welke prijs zijn leverancier de aangeboden waar heeft ingekocht. Ten tweede omdat het heel wel mogelijk is dat een leverancier zonder frauduleuze motieven goederen voor minder verkoopt dan waarvoor hij die inkocht. 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.

Hoewel het begrijpelijk is dat deze en een aantal andere algemene 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 zichzelf zijn ook niet voldoende om te stellen dat een ondernemer wetenschap had moeten hebben van fraude. Hij kan immers in een carrousel betrokken zijn die 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.

⁷ Dit bleek al enigszins uit HvJ EG 27 september 2007, nr. C-409/04 (Teleos), m.n. pt. 50, en is vast komen te staan in HvJ EU 6 september 2012, nr. 273/11 (Mecsek-Gabona), pt. 54.

⁸ Dit zijn ook de kenmerken die de Belastingdienst op zijn website noemt als mogelijke signalen van carrouselfraude. In de hierna te bespreken jurisprudentie komen ze eveneens aan bod.

⁹ Zie o.a. ‘Grootschalige fraude in mosselhandel’ op www.volkskrant.nl d.d. 22 augustus 2013.

3.2 Ook een gewaarschuwd koopman telt voor twee

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 gelding lijkt te hebben binnen de fiscale rechtspraak blijkt onder andere uit een Arnhemse zaak uit 2007.¹⁰ De rechtbank komt daarin tot het oordeel dat belanghebbende wist of had moeten weten van de fraude gelet op een aantal omstandigheden zoals het feit dat de transacties uitsluitend bestonden uit grote partijen mobiele telefoons, er in korte tijd een zeer hoge omzet werd behaald, de afnemers elkaar in hoog tempo opvolgden en de bedrijven aan wie gefactureerd was, niet de werkelijke afnemers waren. De rechtbank laat deze algemene kenmerken van een carousel echter voorafgaan door de constatering dat belanghebbende tijdens twee bedrijfsbezoeken door de Belastingdienst uitdrukkelijk is geweest op de risico's verbonden aan de door haar uitgevoerde handel.

Dit oordeel van de rechtbank laat zien dat een waarschuwing een bijzondere plaats inneemt te midden van de objectieve elementen in de zin van Kittel; de rechtbank stelt haar niet voor niets 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.

Ook in de uitspraak van Hof Arnhem van 29 september 2008 was een handelaar in computeronderdelen tweemaal gewaarschuwd door de Belastingdienst dat er mogelijk sprake was van fraude.¹¹ In reactie daarop zette hij de handel met zijn ene leverancier stop om vervolgens opnieuw in zee te gaan met een dubieuze ondernemer.¹² Op het moment dat deze nieuwe leverancier zich aanbood, boden zich spontaan ook nieuwe afnemers aan. Zij betaalden allen contant voor grote hoeveelheden computeronderdelen zonder schriftelijke overeenkomst of betalings- en leveringsvoorwaarden. Belanghebbende had afgesproken met de Belastingdienst om contact op te nemen alvorens handel te drijven met een nieuwe leverancier maar deed dit pas nadat de transacties reeds waren aangevangen.

De hele gang van zaken maakt een nogal schimmige indruk en het is dan ook niet verwonderlijk dat het hof de

af trek van voorbelasting weigert waarbij het overweegt dat belanghebbende tweemaal was gewaarschuwd dat zij in een branche werkzaam was waar btw-carrousel voorkomen en daar bovendien al een keer mee in aanraking was gekomen. De waarschuwingen van de fiscus zijn echter niet de enige grond op basis waarvan belanghebbende extra argwanend had moeten zijn volgens het hof.

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 betreffende rechtsoverweging van Hof Arnhem valt zelfs een zekere Garantenstelling 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) zorgvuldig- en oplettendheid verwacht.

Dat er bijzondere aandacht uitgaat naar de eventuele kennis van een ondernemer omtrent de aan- en verkoopprijzen mag niet verbazen. Het is immers een kenmerk bij uitstek van carouselfraude dat goederen voor een scherpe prijs worden aangeboden doordat in een eerder stadium in de handelsketen onder de marktwaarde is gehandeld.

.....

"Uit deze uitspraken blijkt een subjectief aspect van het verdere objectieve Kittel-criterium"

.....

In Hof 's-Gravenhage van 27 april 2012 was er onenigheid over de vraag of belanghebbende wist tegen welke prijs de goederen door zijn leverancier waren ingekocht.¹³ 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.

Uit deze uitspraken blijkt een subjectief aspect van het verdere objectieve Kittel-criterium; gekeken wordt naar

¹⁰ Rb. Arnhem 20 november 2007, V-N 2008/17.19.

¹¹ Hof Arnhem 29 september 2008, NTFR 2008/2146.

¹² Deze handelaar was kok bij een uitzendbureau, reeds tweemaal failliet verklaard en pas sinds kort zijn computeronderneming gestart.

¹³ Hof 's-Gravenhage 27 april 2012, LJV BX2874.

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 een onnozele koopman niet kan worden verweten dat hij niet op basis van de kennis en vaardigheden van een slimme koopman heeft gehandeld.¹⁴

Wat de onderzoeksplicht betreft, meende belanghebbende in eerstgenoemde zaak (Hof Arnhem) te kunnen volstaan met het opvragen van een uittreksel bij de Kamer van Koophandel, 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.

3.4 Een oplettend koopman komt zijn afspraken na

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. Hierdoor had zij, aldus het hof, niet al hetgeen gedaan dat zij redelijkerwijs had kunnen doen om betrokkenheid bij fraude te voorkomen. In het andere geval (van Hof 's-Gravenhage) had belanghebbende zich juist wel aan haar woord gehouden, tot genoegen van het hof dat mede daarom oordeelt dat belanghebbende steeds alles deed om betrokkenheid bij fraude te voorkomen.¹⁵

Dat het zorgvuldig nakomen van een afspraak met de Belastingdienst in een (vermeende) carouselfraudesituatie problemen kan voorkomen, blijkt ook uit Hof 's-Hertogenbosch van 22 juni 2012.¹⁶ Nadat er een derdenonderzoek bij belanghebbende was ingesteld wegens mogelijke fraude door een van haar contractspartijen en vervolgens terugaafbeschikkingen uitbleven, heeft belanghebbende met de Belastingdienst onder andere afgesproken wekelijks de in- en verkoopfacturen op te

zullen sturen. Aan deze afspraak heeft belanghebbende zich gehouden. De vrees voor fraude bleek uiteindelijk terecht want de machtigingen van de tussenpersoon bleken vals en de Spaanse afnemers verklaarden de tussenpersoon helemaal niet te kennen en nimmer de betreffende auto's te hebben ontvangen.

.....

“Blijkbaar is nauwkeurige nakoming van een afspraak met de Belastingdienst een sterke aanwijzing dat belanghebbende te goeder trouw is”

.....

Het hof concludeerde dat niet aannemelijk is geworden dat belanghebbende op de hoogte had moeten zijn van de fraude mede gelet op het feit dat zij, juist om betrokkenheid bij fraude te voorkomen, daarover afspraken maakte met de Belastingdienst en die ook nakwam. Verder is het hof van oordeel dat van een ondernemer die regelmatig handelt met buitenlandse afnemers niet kan worden verwacht dat hij daarbij handtekeningen en machtigingen telkens "minutieus vergelijkt" of documenten die in een vreemde taal zijn gesteld, laat vertalen alvorens met die afnemers in zee te gaan.

Blijkbaar is de nauwkeurige nakoming van een afspraak met de Belastingdienst een sterke aanwijzing dat belanghebbende te goeder trouw is en alle redelijke maatregelen heeft getroffen om betrokkenheid bij fraude te voorkomen. Wat het Bossche oordeel verder laat zien is dat niet van een ondernemer verlangd kan worden dat hij een handschriftdeskundige of tolk in de arm neemt. Tevens heeft het hof oog voor het feit dat belanghebbende een jarenlange zakenrelatie had opgebouwd met de tussenpersoon en dat het niet ongewoon was om goederen af te leveren op een ander adres dan dat van de afnemer.

3.5 Handelen op basis van gewoonten en vertrouwen

Of iets gebruikelijk is of niet kan blijkbaar 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 voorzorgsmaatregelen nam; hij vertrouwde erop dat het goed zat omdat het business as usual was. Het omgekeerde is eveneens

¹⁴ R. Andringa, 'Wist of had moeten weten', BTW-bulletin 2009/71, laat zien dat in Engeland de dommen niet beschermd worden. Hun zorgvuldigheid wordt getoetst aan die van een gemiddelde ondernemer.

¹⁵ Hof 's-Gravenhage 27 april 2012, LJN: BX2874, r.o. 7.4.

¹⁶ Hof 's-Hertogenbosch 22 juni 2012, NTFR 2012/1770, r.o. 7.4.

waar: kijkt een bepaalde handelspraktijk zozeer af van wat gebruikelijk is, dan is dat aanleiding voor nader onderzoek.¹⁷

Het betoog dat een bepaalde handelwijze gebruikelijk is of dat men al sinds lang en op basis van vertrouwen zaken doet met elkaar overtuigt echter niet altijd. Een geslaagd voorbeeld is evenwel dat van Rechtbank Breda van 30 augustus 2012 waarin belanghebbende erop mocht vertrouwen zaken te doen met een Belgische firma ondanks de bedrieglijke tussenpersoon.¹⁸ Belanghebbende handelde al sinds lang en op basis van vertrouwen met de tussenpersoon en in de betreffende branche (veehandel) is het niet gebruikelijk om te controleren of de fysieke opdrachtgever daadwerkelijk bevoegd is om zijn opdrachtgever te binden. Belanghebbende kon dan ook volstaan met het opvragen van het identiteitsbewijs van de tussenpersoon en het controleren van het btw-nummer van het Belgische bedrijf. Een minimale toets was hier voldoende.

3.6 Oplettend koopman is geen opsporingsambtenaar

Recentelijk heeft het Hof van Justitie zich in een paar arresten nader uitgesproken over de problematiek van de oplettend koopman. Zo werd 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.¹⁹ 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.

In de punten 60 tot en met 62 van zijn arrest vervolgt het hof dat indien er aanwijzingen van onregelmatigheden of fraude zijn, een ondernemer naargelang de omstandigheden van het geval ertoe verplicht is inlichtingen in te winnen teneinde zich te vergewissen van de betrouwbaarheid van zijn beoogde leverancier. De Belastingdienst kan echter niet op algemene wijze vereisen dat een ondernemer nagaat of een andere marktdeelnemer aan al zijn fiscale verplichtingen voldoet aangezien het aan de belastingautoriteiten is om bij de belasting-

plichtigen de nodige controles uit te voeren en eventuele overtredingen te sanctioneren.

4 Zorgvuldigheid

4.1 Minimale en extensieve toets

Als het gaat om de vraag wat een oplettend koopman moet doen om betrokkenheid bij fraude te voorkomen dan zijn er volgens mij twee varianten: een minimale toets of – zoals ik dat zal noemen: 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.²⁰

Signalen van fraude betreffen hoofdzakelijk de (algemene) kenmerken van carrouselfraude. Dat er signalen van fraude zijn, betekent echter nog niet dat die door de ondernemer zijn waargenomen. Een fraude kan immers dusdanig doortrappt 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 afhangen van eventuele waarschuwingen en de vraag of een transactie en de omstandigheden daarbij afwaken van hetgeen gebruikelijk is. Is een ondernemer gewaarschuwd dan wordt zijn oplettendheid namelijk groter (geacht te zijn geworden). Daarnaast zal bij ongebruikelijke handelspraktijken ook meer dan gebruikelijke oplettendheid van de ondernemer worden verwacht. Tot slot kunnen ook de bijzondere kennis en kundigheid van een ondernemer maken dat hij bepaalde (algemene) signalen van fraude wel heeft moeten waarnemen.

4.2 Extensieve toets: inlichtingen, zekerheden en afspraken

Heeft een ondernemer signalen van fraude waargenomen of kunnen waarnemen, dan is een extensieve toets geboden. Dit betekent dat een ondernemer buiten zijn

¹⁷ Een voorbeeld hiervan is Hof Leeuwarden 18 oktober 2012, NTFR 2012/2819 waarin een partij mobiele telefoons werd gekocht uit de kofferbak van een auto in een garagebox in Amsterdam tegen contante betaling met Amerikaanse dollars.

¹⁸ Rb. Breda 30 augustus 2012, NTFR 2013/43.

¹⁹ HvJ EU 21 juni 2012, gevoegde zaken C-80/11 en C-142/11 (Mahagében).

²⁰ Daartoe kan ook gerekend worden de in de praktijk (en deels jurisprudentie) tot ontwikkeling gekomen gewoonte om van handelspartners een uittreksel KvK op te vragen en een kopie van het identiteitsbewijs te maken. Dit dient in het bijzonder om toepasselijkheid van het nultarief aan te tonen.

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 zorgvuldigheid²¹) 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.²² Een oplettend koopman dient die onzekerheid te toetsen.

Zo kan hij zijn zakenpartners vragen om onregelmatigheden te verklaren. Bijvoorbeeld waarom iemand anders dan de op de factuur vermelde afnemer betaalt of hoe een spontane afnemer hem op het spoor gekomen is. Of als hij, zoals in een hiervoor besproken arrest,²³ gewaarschuwd is voor carrouselfraude en in contact komt 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.

.....

“Van ondernemers kan weliswaar worden verlangd dat zij als oplettend koopman handelen, maar niet dat zij als een soort fraudejagers optreden”

.....

Naast inlichtingen inwinnen lijkt het mij ook onontbeerlijk dat een oplettend koopman volop gebruikmaakt 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 's-Hertogenbosch verweet de inspecteur belanghebbende dat hij grote risico's liep bij zijn transacties nu zijn afnemers pas betaalden nadat de goederen al verzonden waren.²⁴ 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. Indien dergelijke afspraken met de Belastingdienst worden nagekomen, is dat een sterke aanwijzing dat belanghebbende te goeder trouw is en alles heeft gedaan om betrokkenheid bij fraude te voorkomen.

5 Ter afsluiting

Zolang de EU-lidstaten geen overeenstemming bereiken over een definitieve oplossing fungeert het Kittelcriterium 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.

De betrokken actoren, en met name inspecteurs en rechters, zullen zich daarbij 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.

²¹ 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.

²² HvJ EU 21 juni 2012, gevoegde zaken C-80/11 en C-142/11 (Mahagében), pt. 60.

²³ Hof Arnhem 29 september 2008, NTFR 2008/2146.

²⁴ Hof 's-Hertogenbosch 19 juni 2009, LJN BJ4239, r.o. 4.8.4 en 4.13.