

## Hoe ver reikt uw onderzoeksplicht naar btw-(carrousel)fraude? De Hoge Raad wijst arrest over het btw-identificatienummer!



De bestrijding van btw-(carrousel)fraude is al jaren een hot topic. Bij deze vorm van fraude zijn vaak waardevolle goederen betrokken. De Belastingdienst heeft op haar [site](#) een (niet uitputtende) lijst gepubliceerd van waardevolle goederen die fraudegevoelig zijn. Te denken valt aan auto's, mobiele telefoons, (edel)metalen, laptops, telecommunicatiediensten, frisdranken en alcoholhoudende dranken.

Malafide ondernemers maken bij het plegen van btw-fraude handig gebruik van het tijdsverschil tussen de aftrek (btw op de factuur van de leverancier) en de verschuldigheid (de btw die u vermeldt op uw factuur) van de omzetbelasting.

De belastingdienst is in een harde strijd verwickeld met deze malafide ondernemers. De schatkist loopt inkomsten mis, door de fraude wordt het btw-systeem ondermijnd. Hoewel deze strijd sympathiek is, dreigen bonafide ondernemers hiervan collateral damage te worden. Zij zien zich namelijk door de belastingdienst geconfronteerd met een onderzoeksverplichting waarbij de belastingdienst zich opstelt als "rupsje nooitgenoeg" als het gaat om de invulling van deze verplichting. Bonafide ondernemers worden daardoor zowel door de hond (de fraudeurs) als door de kat (de Belastingdienst) gebeten. De Hoge Raad roept in deze procedure de Belastingdienst (terecht een halt toe).

### Maar hoe zat het ook alweer?

Indien een belastingplichtige zelf geen btw-fraude pleegt, kan hem het recht op aftrek van voorbelasting, teruggave van btw of het nultarief (achteraf) worden geweigerd indien op basis van objectieve gegevens vaststaat dat die belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij met zijn transactie deelnam aan een keten van transacties waarin, in een eerdere of latere schakel, btw-fraude door een andere ondernemer werd gepleegd. Voor de toepassing van de btw-richtlijn dient de belastingplichtige dan te worden beschouwd als deelnemer aan die fraude.

Het is de belastingdienst die de bewijslast draagt dat (1) sprake was van btw-fraude in de keten en dat (2) de ondernemer wist of had moeten weten van die fraude.

### De zorgvuldige ondernemer

Voor het antwoord op de vraag of de ondernemer "had moeten weten" dat hij met zijn transacties onderdeel zou uitmaken van btw-fraude wordt aangesloten bij de zorgvuldigheidsplicht die een ondernemer heeft. Van een ondernemer wordt verwacht dat hij alles doet wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd om geen onderdeel uit te maken van btw-fraude. Welke precieze maatregelen moeten worden getroffen om zorgvuldig te handelen is sterk afhankelijk van de specifieke feiten en omstandigheden. Wel staat vast dat wanneer er

aanwijzingen van onregelmatigheden of fraude zijn de ondernemer inlichtingen zal moeten inwinnen over zijn leverancier/afnemer om diens betrouwbaarheid te controleren.

Uit de jurisprudentie volgt dat de onderzoeksverplichting van de ondernemer niet zover gaat dat hij op de stoel van de Belastingdienst moet gaan zitten. Zo werd er in het arrest PPUH Stehcemp ([HvJ 22-10-2015 PPUH Stehcemp C-277/14](#)) al geoordeeld dat belastingdienst niet op algemene wijze van de ondernemer kan eisen dat hij de aangifte- of afdrachtsverplichting van zijn afnemer/leverancier controleert.

In de praktijk zie ik echter vaak dat de Belastingdienst de ondernemer ziet als zijn onbezoldigde controleur. Daarvan uitgaande meent de dienst dat er een karrevracht aan verplichtingen op de ondernemer rust om betrokkenheid bij fraude te voorkomen. Vindt er in diens keten fraude plaats dan wordt rigoureus de stelling ingenomen dat de ondernemer meer had moeten doen om betrokkenheid daarbij te voorkomen. Met als gevolg naheffingsaanslagen met boetes of zelfs strafrechtelijke vervolging.

### Ondernemen of onderzoeken?

Zo ook in deze procedure die heeft geleid tot het arrest van de Hoge Raad van 26 maart 2021 ([ECLI:NL:HR:2021:456](#)). In deze procedure ging het om leveringen door een Nederlandse ondernemer van mobiele telefoons en tablets aan een afnemer in het Verenigd Koninkrijk. In het kader van deze leveringen vervoerde de ondernemer de goederen naar distributiecentra in Polen en Duitsland. Van daaruit werden de goederen door de afnemer doorgeleverd aan derden. Het BTW-nummer van de Britse afnemer bleek, na de leveringen door de Nederlandse ondernemer, met terugwerkende kracht te zijn ingetrokken in verband met fraude.

De Belastingdienst weigerde de toepassing van het nultarief en stelde zich op het standpunt dat de ondernemer ook over het Poolse en Duitse btw-nummer van de afnemer had moeten beschikken. Daarnaast stelde de Belastingdienst dat de ondernemer wist of had moeten weten dat hij met zijn transacties deelnam aan een btw-fraudeketen.

Hiervoor werd aangevoerd dat:

- De ondernemer een professionele speler is op het gebied van internationale handel in mobiele telefoons;
- Mobiele telefoons fraudegevoelige producten zijn;
- Aan hem eerder waarschuwbrieven over andere handelspartners zijn uitgereikt;
- De ondernemer niet beschikt niet over het btw-identificatienummer van de afnemer in het land van aankomst van de goederen;
- Er na gegevensuitwisseling met andere belastingautoriteiten is gebleken dat na de transactie tussen de ondernemer en de Britse afnemer een ingewikkelde, ondoorzichtige en lange handelsketen volgt waarbij in meerdere schakels btw-fraude voorkomt.

Het valt op dat de Belastingdienst globale stellingen poneert. Er kan namelijk pas van een ondernemer worden verwacht dat hij meer inlichtingen inwint over zijn afnemer/leverancier wanneer hij over aanwijzingen beschikt van onregelmatigheden of fraude.

Zo is het een gegeven dat mobiele telefoons fraudegevoelige producten zijn, maar dit is op zichzelf nog geen aanwijzing dat daadwerkelijk sprake is van een onregelmatigheid of van fraude. Ook de omvang en professionaliteit van de onderneming van de belastingplichtige is daarvoor geen aanwijzing. De waarschuwbrieven ten aanzien van de andere handelspartners dan de afnemer en de transacties na de levering met derden vormen evenmin aanwijzingen die de ondernemer verplichten tot nader onderzoek naar zijn Britse afnemer.

De ondernemer voerde aan dat van “wist of had moet weten” bij hem geen sprake was omdat slechts 4 transacties werden geweigerd bij deze afnemer en de andere transacties met deze afnemer in dezelfde branche plaatsvond. Daarnaast waren de gehanteerde verkoopprijzen, marges en volumes marktconform. Tot slot stelde

hij de IMEI-nummers te controleren om te voorkomen dat dezelfde goederen later opnieuw aan hem werden aangeboden.

In de procedure bij het Gerechtshof ([ECLI:NL:GHSHE:2019:450](#)) ging het om de volgende twee vragen :

- 1) Mocht het nultarief worden geweigerd omdat de ondernemer niet over het btw-nummer van de afnemer beschikte uitgegeven door Polen en Duitsland?
- 2) Wist of had de ondernemer moeten weten dat de door hem verrichte transacties onderdeel zouden uitmaken van fraude en had hij daarom meer maatregelen moeten treffen om daarbij betrokken te raken?

Het Hof beantwoordde beide vragen ontkennend.

Ten aanzien van de eerste vraag oordeelde het Hof dat de ondernemer beschikte over het btw-nummer van de afnemer en dat hij voor het overige voldeed aan de formele en materiële voorwaarden voor de toepassing van het nultarief. Oftewel de ondernemer hoefde niet over een Duits of Pools btw-nummer van de afnemer te beschikken.

Over de tweede vraag overwoog het Hof dat de Belastingdienst niet in zijn bewijslast slaagde omdat hij tegenover de gemotiveerde weerleggingen van de ondernemer geen objectieve gegevens had verstrekt waaruit bleek dat de ondernemer ten tijde van de leveringen wist of had moeten weten hij met de leveringen deel zou uitmaken van een fraude in de handelsketen. Kortom de belastingdienst kwam met niet onderbouwde verwijten tegenover de gemotiveerde weerspreking van de ondernemer.

### **De Hoge Raad**

De Hoge Raad oordeelde dat van een ondernemer verlangd mag worden dat hij alert is op aanwijzingen van onregelmatigheid of fraude. Als de ondernemer geen aanwijzingen heeft voor onregelmatigheden of fraude is hij niet verplicht verregaande onderzoeksmaatregelen te treffen om zich ervan vergewissen dat hij geen onderdeel gaat worden van een keten waarin btw-fraude wordt gepleegd. Het maakt daarbij niet uit dat de ondernemer handelt in een categorie goederen waarmee regelmatig btw-fraude wordt gepleegd. De toekomst zal moeten uitwijzen of de Belastingdienst dit duidelijke signaal van de Hoge Raad heeft opgepakt. Het zou in ieder geval veel procedures en daarmee geld schelen voor zowel de ondernemer als de overheid.

De Hoge Raad oordeelde ten aanzien van het btw-nummer dat het niet beschikken over een btw-nummer afgegeven door het land waar de goederen worden geleverd geen aanwijzing is voor onregelmatigheden of fraude. De Belastingdienst kan daarom dit punt van zijn lijstje van btw-fraudesignalen wegstrepen.

### **Een nieuwe ronde met het BTW-nummer?**

Uit het arrest van de Hoge Raad volgt dat er in de berechte zaak onvoldoende grondslag was om te veronderstellen dat de ondernemer wist dat de afnemer geen btw-nummer in Duitsland of Polen had. Nu kan de vraag opkomen of het oordeel van de Hoge Raad anders zou hebben geluid als vast had gestaan dat de Nederlandse ondernemer wel wist dat zijn Britse afnemer geen btw-nummer in Duitsland of Polen had. Als die vraag bevestigend zou moeten worden beantwoord levert de enkele wetenschap van de ondernemer dat de afnemer geen btw-nummer heeft in Polen en Duitsland een aanwijzing van fraude of onregelmatigheden op.

Ik meen dat die wetenschap op zichzelf **geen** aanwijzing is voor onregelmatigheden of fraude. Het is immers de wetgever zelf die faciliteiten in de wet heeft opgenomen waardoor het hebben van een btw-nummer in het land van aankomst niet is vereist. Denk hierbij aan de nummerverving (artikel 17b, lid 2, Wet OB) en de vereenvoudigde abc-regeling (artikel 37c Wet OB).

### **Conclusie**

Van een ondernemer mag worden verlangd dat hij alert is op aanwijzingen van onregelmatigheden of fraude. Indien de ondernemer niet dergelijke aanwijzingen heeft, kan niet van hem worden verlangd dat hij verregaande maatregelen treft teneinde te voorkomen dat hij met zijn transacties onderdeel wordt van btw-fraude. Deze

maatregelen hoeven ook niet te worden getroffen als het gaat om een branche waarin regelmatig btw-fraude voorkomt.

Daarbij heeft te gelden dat het niet beschikken over een btw-nummer van de afnemer, uitgegeven door het land van ontvangst van de goederen, geen aanwijzing is van fraude of onregelmatigheden. Uiteraard dient u voor de toepassing van het nultarief wel te beschikken over een btw-nummer van de afnemer.

**Mr. T.J. (Thijs) Droog**

#Btwfraude #Wistofbehoordeteweten #Btw #Fraude #Naheffingsaanslagen