

13. Niet waarschuwen, wel naheffen

De Belastingdienst laat btw-fraude in stand en presenteert de rekening aan de ondernemer: waar is het bestuursfatsoen?

MR. C.E. VAN DIJK¹

Regelmatig worden ondernemers verdacht van betrokkenheid bij btw-(carousel)fraude. De ondernemers worden hierbij geconfronteerd met forse btw-naheffingsaanslagen, omdat zij volgens de Belastingdienst wisten of hadden moeten weten van btw-fraude bij een leverancier of afnemer in een andere lidstaat. De ondernemer krijgt daarbij een fiscale boete of erger een strafrechtelijke vervolging aan zijn broek.

Het kan hierbij gaan om meerdere jaren, de btw-naheffingstermijn is vijf jaren,² en grote bedragen. Kan de ondernemer deze bedragen niet betalen, dan probeert de Belastingdienst het bij de bestuurders in privé te halen.³ Voor de ondernemers in kwestie staat dus veel op het spel. Uit dossiers volgt dat de Belastingdienst soms al vroeg op de hoogte is van fraude bij afnemers in andere lidstaten. De Belastingdienst laat echter na de Nederlandse ondernemer die met deze partijen handelt hierover tijdig te informeren. Jaren later legt de Belastingdienst de Nederlandse ondernemer wel naheffingsaanslagen op omdat hij wist of had moeten weten van deze fraude. Oneerlijk? Ik vind van wel. Als iemand van de fraude op de hoogte was, dan was het de Belastingdienst wel. Het nadeel voor de schatkist dat de Belastingdienst had kunnen voorkomen, wentelt hij af op de Nederlandse ondernemer.

In dit artikel ga ik in op het fenomeen btw-(carousel)fraude. Wanneer krijgt de ondernemer de rekening van een btw-(carousel)fraude gepresenteerd? Hierbij komt ook de waarschuwingsbrief van de Belastingdienst aan bod. Vervolgens wordt ingegaan op de opgaaf intracommunautaire prestaties, een van de controlemiddelen van de Belastingdienst om btw-(carousel)fraude op te sporen. Ik bespreek vervolgens de hiervoor genoemde constatering dat de Belastingdienst soms al vroeg op de hoogte is van fraude, maar nalaat de Nederlandse ondernemer hierover tijdig te informeren. Ik besluit met welke gevolgen moeten worden verbonden aan een dergelijke constatering in een belastingprocedure en/of strafprocedure. Ik maak daarbij

een onderscheid tussen de ‘onwetende’ ondernemer en de ‘wetende’ ondernemer. Ik sluit af met mijn conclusie.

1. Btw-(carousel)fraude

1.1 Wat is btw-(carousel)fraude?⁴

Een veel voorkomende vorm van fraude is de btw-(carousel)fraude. Volgens een rapport van de Europese Rekenkamer lopen de lidstaten van de Europese Unie jaarlijks € 40 tot € 60 miljard mis door deze vorm van internationaal georganiseerde fraude.⁵ Btw-(carousel)fraude is dan ook een doorn in het oog van de EU-lidstaten.

Waar in het verleden de fraude vooral voor kwam bij kleine goederen met een hoge waarde (denk aan computerchips en telefoons), komt tegenwoordig btw-(carousel)fraude in verschillende branches voor. Denk bijvoorbeeld aan de autobranche, de metaalhandel en de bloemenhandel.

Bij btw-(carousel)fraude wordt gebruikgemaakt van de omstandigheid dat aftrek van belasting die aan de ondernemer in rekening wordt gebracht niet gekoppeld is aan de voldoening van belasting die de ondernemer in rekening brengt. Btw-(carousel)fraude kent vele verschijningsvormen. Wat zij alle gemeen hebben is dat ergens in de handelsketen minimaal één ondernemer goederen of diensten mét btw verkoopt, maar deze btw niet aan de autoriteiten voldoet. Deze ondernemer wordt ook wel de missing trader of de ploffer genoemd.

Btw-(carousel)fraude gaat vaak over verschillende EU-landen heen. De handelsketens kunnen ingewikkeld in elkaar steken. Bij btw-(carousel)fraude zijn altijd meer onder-

1 Ter afsluiting van de postdoctorale leergang Financieel Economisch Strafrecht (Vrije Universiteit Amsterdam, leergang 2020-2021) heeft Carlijn van Dijk een paper geschreven. Dit artikel komt hieruit voort.

2 Art. 20 lid 3 AWR.

3 Via art. 36 IW.

4 Voor meer informatie over btw-carrouselfraude verwijst ik naar het door mij geschreven fiscale thema van Navigator over btw-carrouselfraude.

5 Europese rekenkamer, 'De aanpak van intracommunautaire btw-fraude: er zijn meer maatregelen nodig', speciaal verslag 2015.

nemers betrokken (minstens drie) waarbij minimaal één ondernemer de ontvangen btw niet afdraagt.

1.2 De ondernemer die ongewild betrokken raakt bij de btw-fraude is de dupe

Omdat btw-(carousel)fraude bijzonder lucratief en klaarblijkelijk moeilijk te bestrijden is, richt de overheid haar pijlen allang niet meer alleen op de personen die de fraude organiseren. Op het moment dat de autoriteiten de fraude op het spoor zijn, zijn de zogenoemde missing traders al lang gevlogen. Het zijn met name ondernemers die niet bij de organisatie van de fraude zijn betrokken maar wel transacties aangingen in de handelsketen waarbinnen de fraude plaatsvond die hard worden aangepakt. Dit is ook het geval als de fraude in het buitenland plaatsvindt en de Nederlandse schatkist niets tekortkomt.⁶

De aftrek van voorbelasting of de toepassing van het btw-nultarief kan worden geweigerd in het geval een ondernemer ‘wist of had moeten weten’ van de fraude.⁷ De bewijslast dat sprake is van (I) fraude, en waarvan (II) de ondernemer wist of had moeten weten ligt bij de Belastingdienst. Uit jurisprudentie van het Hof van Justitie volgt dat de fraude en de beoordeling van het criterium ‘wist of had moeten weten’ per handeling (transactie) moet plaatsvinden.⁸

De Hoge Raad geeft aan dat om het btw-nultarief te kunnen weigeren moet worden vastgesteld hoe de desbetreffende keten van leveringen was ingericht en welke plaats de betrokken ondernemer in die keten innam. Eveneens moet worden vastgesteld in welke schakel(s) van die keten btw-fraude werd gepleegd en wat die btw-fraude inhield. Tot slot moet komen vast te staan op welke gronden de ondernemer dan wist of had moeten weten dat de btw-fraude plaatsvond in de keten.⁹

Wanneer een ondernemer ‘wist of had moeten weten’ van btw-(carousel)fraude is nog niet (volledig) uitgekristalliseerd. Duidelijk is wel dat als ondernemers alles doen wat redelijkerwijs van hen kan worden verlangd om ervoor te zorgen dat hun transacties geen onderdeel vormen van een fraudeketen, zij er op moeten kunnen vertrouwen dat die transacties voor de heffing van de omzetbelasting leiden tot de gevolgen die de wet daaraan normaliter verbindt. Beschikt een ondernemer over aanwijzingen van onregelmatigheden of fraude in zijn keten, dan kan hij ertoe verplicht worden om inlichtingen in te winnen over de betrouwbaarheid van de ondernemer met wie hij zaken wil doen. Die verplichting gaat echter niet zo ver dat de Belastingdienst van de ondernemer op algemene wijze kan eisen dat hij nagaat of de ondernemer waarvan hij een factuur heeft ontvangen, de betrokken goederen wel in bezit had

en of deze aangifte heeft gedaan en betaald heeft. Van een ondernemer wordt niet verwacht dat hij controles verricht waartoe hij niet verplicht is.¹⁰ De Belastingdienst mag niet eisen dat ondernemers complexe en grondige controles van leveranciers en/of afnemers doorvoert en zodoende in feite zijn eigen controletaken naar hen doorschuiven.¹¹ Bij de beoordeling of sprake is van ‘wist of had moeten weten’, neemt de Belastingdienst in de praktijk de ‘Know Your Customer-procedure’ van de ondernemer onder de loep.¹²

1.3 De waarschuwingsbrief

De Belastingdienst stuurt waarschuwingsbrieven naar ondernemers die handelen in zogenaamde risicogoederen.¹³ De ondernemer wordt hierbij gewaarschuwd dat hij handelt in risicogoederen en dat hij ‘mogelijk leveringen heeft verricht aan ondernemingen waarvan in het land van registratie van die ondernemingen is vastgesteld dat zij niet voldoen aan hun fiscale verplichtingen’. In een dergelijke algemene waarschuwingsbrief worden geen specifieke leveranciers of afnemers genoemd.

Deze algemene waarschuwingsbrief biedt de ondernemer weinig houvast, maar wordt wel in een latere procedure in het nadeel van de ondernemer gebruikt

De Belastingdienst somt in die brieven kenmerken op van intracommunautaire btw-fraude en waarschuwt de ondernemer zorgvuldig te zijn bij het kiezen van zijn handelspartners. Eén van de fraudekenmerken is bijvoorbeeld dat goederen naar een ander adres worden getransporteerd dan naar het bedrijfsadres van de koper. Voor een dergelijk ‘kenmerk’ van btw-fraude is in de internationale handel echter veelal een logische, niet op fraude wijzende, verklaring te vinden.¹⁴

Een concretisering van de vereiste zorgvuldigheid, ofwel een indicatie wat de Know Your Customer-procedure feitelijk moet inhouden, is niet in de waarschuwingsbrief opgenomen. Deze algemene waarschuwingsbrief, die lijkt bedoeld om de goedwillende ondernemer te beschermen, biedt de ondernemer weinig houvast. Wel wordt de brief in een latere fiscale en/of strafrechtelijke procedure in het nadeel van de ondernemer gebruikt.¹⁵ De ondernemer was immers ‘gewaarschuwd’.

6 HvJ 18 december 2014, C-131/13, C-163/13 en C-164/13 (*Italmoda*).

7 HvJ 18 december 2014, C-131/13, C-163/13 en C-164/13 (*Italmoda*).

8 HvJ 12 januari 2006, C-35403, C-355/03 en C-484/03 (*Optigen*). Rechtbank Gelderland en gerechtshof Amsterdam hanteren een andere uitleg (zie Rb. Gelderland 7 juli 2017, ECLI:NL:RBGEL:2017:3549, Rb. Gelderland 2 april 2020, ECLI:NL:RBGEL:2020:2192 en Hof Amsterdam 23 juli 2020, ECLI:NL:GHAMS:2020:3025).

9 HR 19 januari 2018, ECLI:NL:HR:2018:51.

10 HvJ 22 oktober 2015, nr. C-277/14 (*PPUH Stehcamp*).

11 HR 26 maart 2021, ECLI:NL:HR:2021:456.

12 Welke controles verricht de ondernemer voordat hij met een handelspartij in zee gaat?

13 Zie de brief van de staatssecretaris van Financiën van 29 mei 2019 aan de Tweede Kamer met als onderwerp ‘update btw-fraude’.

14 Zie ook het arrest van HvJ 22 oktober 2015, C-277/14 (*PPUH Stehcamp*) waarin nadrukkelijk is bepaald dat economische activiteiten op een andere plaats dan de maatschappelijke zetel kunnen worden uitgeoefend.

15 Zie ook de brief van de staatssecretaris van Financiën van 27 mei 2016, nr. IZV/IZV 2016-285 U (V-N 2016/32.18).

Waar in het verleden in waarschuwingsbrieven nog het verzoek vanuit de Belastingdienst werd gedaan om nieuwe afnemers voorafgaand aan de eerste transacties te melden op een daarvoor bestemd e-mailadres van de Belastingdienst, komen dergelijke verzoeken inmiddels niet meer terug. Eerdere verzoeken om afnemers te melden zijn door de Belastingdienst ingetrokken. De Belastingdienst geeft als reden daarvoor dat hij die informatie verkrijgt via de opgaaf intracommunautaire prestaties van ondernemers. Ik deel deze zienswijze niet, althans in die zin dat deze opgaaf pas ná de (eerste) transacties zal worden ingediend. Door het melden van nieuwe afnemers voorafgaand aan de eerste transactie kan fraude sneller worden opgespoord.

Ook geeft de Belastingdienst als reden dat ten onrechte bij een aantal ondernemers het idee is ontstaan dat de Belastingdienst na het melden van nieuwe afnemers een deel van de zorgplicht van de belastingplichtige overneemt. Logischerwijs zal een ondernemer die jaren later met naheffingsaanslagen en boetes of een strafrechtelijke procedure wordt geconfronteerd zich verweren met het argument dat hij nieuwe afnemers volgens ‘afpraak’, want overeenkomstig het verzoek in de waarschuwingsbrief, bij de Belastingdienst heeft gemeld. En dat die Belastingdienst – met alle controlemiddelen die hij tot zijn beschikking heeft – ook niet op de hoogte was van de fraude bij de afnemer. Ik kan mij zo voorstellen dat de Belastingdienst niet op dergelijke verweren zit te wachten en daarom een einde is gemaakt aan de mogelijkheid om nieuwe afnemers te melden.

2. De opgaaf intracommunautaire prestaties en SCAC-formulieren

Naast de btw-aangifte is de ondernemer verplicht om een opgaaf intracommunautaire prestaties te doen. In deze opgaaf dient de ondernemer alle intracommunautaire leveringen en diensten te vermelden, waarover de afnemer in het andere EU-land btw moet betalen. Deze gegevens wisselt de Belastingdienst uit met de andere EU-landen.¹⁶

Indien ondernemer A uit Nederland volgens de opgaaf intracommunautaire prestaties heeft geleverd voor bedrag X aan ondernemer B in Duitsland en ondernemer B heeft dit bedrag niet als intracommunautaire verwerving aangegeven, dan ontstaat een mismatch. Wat de oorzaak is van deze mismatch trachten lidstaten via zogenoemde SCAC-formulieren te achterhalen.¹⁷

Via zo’n formulier kunnen lidstaten nadere informatie bij elkaar opvragen. De Duitse autoriteiten kunnen bijvoorbeeld dan in het document aankruisen dat

‘Volgens het VIES-systeem of andere bronnen heeft uw belastingplichtige intracommunautaire leveringen van goederen verricht, maar mijn belastingplichtige heeft geen verwerving aangegeven.’

De Duitse autoriteiten kunnen de Nederlandse Belastingdienst verzoeken om bij ondernemer A kopieën van de facturen, contracten, betalingen, vervoersdocumenten enzovoort op te vragen die betrekking hebben op de transacties met ondernemer B.

De Nederlandse Belastingdienst vraagt deze informatie bij ondernemer A op via het zogenoemde derdenonderzoek.¹⁸ De informatie die daaruit wordt verkregen, wordt vastgelegd in een rapport. Noch het SCAC-verzoek, noch de mismatch, noch het rapport van het derdenonderzoek en noch de conclusies van het onderzoek worden met de Nederlandse ondernemer gedeeld. Ondernemer A mag van de Belastingdienst ondernemer B ook niet informeren over het derdenonderzoek. Volgens de Belastingdienst vallen derdenonderzoeken onder de geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR ook waar het de derde betreft.¹⁹

3. Belastingdienst laat btw-fraude in stand

Als een mismatch wordt ontdekt door de autoriteiten, betekent dat nog niet dat sprake is van btw-(carrousel)fraude. Ik begrijp dan ook dat uiterst behoedzaam moet worden omgegaan met het verstrekken van informatie aan Nederlandse ondernemers.

Het komt echter ook voor dat de oorzaak van de mismatch btw-(carrousel)fraude is. De lidstaat heeft dan in het SCAC-formulier vermeld dat ‘zijn’ ondernemer een ‘missing trader’ is. Ik ken niet de wetgeving van alle lidstaten maar kennelijk is het voor bepaalde lidstaten niet mogelijk om het btw-nummer direct in te trekken van een ‘missing trader’.²⁰

Door het niet informeren houdt de Belastingdienst dus de btw-fraude in stand met grote schade voor de Nederlandse ondernemer in de vorm van naheffingsaanslagen en boetes

16 Aldus de toelichting bij de opgaaf intracommunautaire prestaties 2021, p. 3.

17 Permanent Comité inzake administratieve samenwerking (Standing Committee on Administrative Cooperation). Zie ook art. 7, 15, 16 en 25-27 van de Verordening (EU) 904/2010.

18 Art. 53 AWR.

19 Zie de brochure van de Belastingdienst via www.belastingdienst.nl: ‘Derdenonderzoek, wat betekent dat voor u?’ Op bladzijde 6 van de brochure staat: ‘Als wij u informatie geven over een andere belastingplichtige, dan bent u verplicht om die informatie geheim te houden. U bent strafbaar als u zich niet aan de geheimhoudingsplicht houdt.’ Hier wordt ook anders over gedacht, zie bijvoorbeeld de opinie ‘GEHEIM?’ van prof. mr. G.J.M.E. de Bont in *NtFR* 2019/734.

20 Bijvoorbeeld in Hongarije, uit Act XCII of 2003 on the Rules of Taxation, Section 24/A: ‘The tax authority shall withdraw the tax number after one hundred and eighty days following the effective date of the resolution on suspension, if the taxpayer fails to comply with the obligation of declaration or payment of tax (tax advance) as ordered in the resolution on suspension.’

Ondanks afspraken omtrent geheimhouding tussen de lidstaten,²¹ vind ik het in die gevallen dat het de taak van de Belastingdienst is om de Nederlandse ondernemers over deze fraude bij handelspartijen te informeren. Welke Nederlandse ondernemers hebben geleverd aan deze frauduleuze handelspartijen is eenvoudig te achterhalen via de door de Nederlandse ondernemer ingediende opgaaf intracommunautaire prestaties. Als de Nederlandse ondernemers worden geïnformeerd, dan zullen zij de handel met de betreffende fraudeur stopzetten. Nu hij onwetend blijft, zal dat niet het geval zijn.

Op de Belastingdienst rust de taak via die informatieverschaffing bij te dragen aan schadebeperking voor de ondernemer. Doet de Belastingdienst dat niet, dan is dat een bewuste keuze van de Belastingdienst. Door het niet informeren houdt de Belastingdienst dus de btw-fraude in stand met grote schade voor de Nederlandse ondernemer in de vorm van naheffingsaanslagen en boetes. In een enkel geval kom ik in de SCAC-formulieren tegen dat de Nederlandse Belastingdienst aan de lidstaat in kwestie vraagt of hij de Nederlandse ondernemers mag informeren over de ‘missing trader’. Een terugkoppeling van de lidstaat zie ik in het dossier niet terug. Evenmin zie ik dat de Nederlandse ondernemers zijn geïnformeerd.

Ook in de daaropvolgende derdenonderzoeken bij de ondernemer laat de Belastingdienst na deze te informeren. Daarbij heeft de Belastingdienst de ondernemer monddood gemaakt door te stellen dat derdenonderzoeken onder de geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR vallen en de ondernemer duidelijk te maken dat hij zijn handelspartij daarover niet mag informeren. Als gevolg daarvan kan de ondernemer bij zijn handelspartijen niet informeren naar het hoe en waarom van het onderzoek noch naar de eventuele uitkomsten. Zou de ondernemer dat wel doen dan schendt hij daarmee – volgens de Belastingdienst – zijn geheimhoudingsplicht met alle gevolgen van dien. Via deze route kan de ondernemer dus ook niet aan informatie komen over de status van zijn handelspartij. De Belastingdienst heeft de ondernemer schaakmat gezet.²²

Vervolgens legt Belastingdienst de ondernemer jaren later wel een enorme naheffingsaanslag op met als reden dat de ondernemer wist of had moeten weten van de fraude. Het nadeel voor de schatkist dat de Belastingdienst had kunnen voorkomen, wentelt hij vervolgens af op de Nederlandse ondernemer.

In dit kader is het ook vermeldenswaardig dat in het geval van een boekencontrole bij een ondernemer de Belasting-

dienst met het (concept) controlerapport niet automatisch de aanwezige SCAC-formulieren en de rapporten van de derdenonderzoeken als bijlagen verstrekt. Sterker nog: ook als wordt verzocht om inzage in het dossier komt het soms voor dat dergelijke op de zaak betrekking hebbende stukken door de Belastingdienst in eerste instantie worden achtergehouden.²³ Voor de (gemachtigde van de) ondernemer is het dus belangrijk om attent te zijn op mogelijke aanwezigheid van dergelijke stukken. Alleen door het nemen van inzage in het dossier (voorafgaand aan het opleggen van de naheffingsaanslag of in de bezwaarfase voorafgaand aan het hoorgesprek²⁴) is het mogelijk om al vroegtijdig te signaleren of daadwerkelijk sprake is van fraude in andere lidstaten, en zo ja sinds wanneer de Belastingdienst van deze fraude op de hoogte is geraakt.

4. Gevolgen van deze constatering

‘Wist of had moeten weten’ van btw-(carousel)fraude wordt vaak in één adem genoemd. Indien de ondernemer wist of had moeten weten van de btw-fraude, kan immers het recht op vooraftek of de toepassing van het btw-nultarief worden geweigerd.

Tussen ‘weten’ en ‘had moeten weten’ zit echter een verschil. Het onderscheid is niet van belang voor de heffing van omzetbelasting, immers bij zowel ‘weten’ als ‘had moeten weten’ kan worden nageheven. Het onderscheid is wel van belang voor het bepalen van de straf. Uitsluitend bij ‘wetenschap’ van btw-fraude bestaat de mogelijkheid dat de Nederlandse ondernemer een vergrijpboete krijgt opgelegd of erger nog: strafrechtelijk wordt vervolgd. Het moet dan gaan om opzet. ‘Had moeten weten’ is geen (voorwaardelijk) opzet,²⁵ maar wijst meer in de richting van grove schuld.²⁶

In de strafrechtelijke praktijk komen verschillende verdeningen voor,²⁷ denk bijvoorbeeld aan het *opzettelijk* onjuist doen van btw-aangiften of deelname aan een criminele organisatie.²⁸ In ‘deelname aan’ ligt *opzet* besloten. Van deelname is sprake wanneer de verdachte in zijn algemeenheid weet (in de zin van opzet) dat de organisatie tot oogmerk heeft het plegen van misdrijven. Daarbij is niet vereist dat de verdachte enige vorm van opzet heeft gehad op de door de criminele organisatie beoogde concrete misdrijven, zoals de (intracommunautaire) btw-fraude.

21 Zie art. 55 Verordening (EU) Nr. 904/2010 van 7 oktober 2010 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde.

22 Zie het artikel van M.H.W.N. Lammers met als onderwerp ‘Samen spelen, samen delen’ in de (nog te publiceren) Liber Amoricum voor Jan Sanders.

23 In de fiscale procedure is dan sprake van schending van het verdigingsbeginsel. Of dit gevolgen heeft voor de naheffingsaanslag, is afhankelijk van het ‘andere afloop-criterium’. Zie HvJ 9 november 2017, C-298/16 (*Isapas*).

24 Art. 7:4 Awb.

25 HR 9 mei 2017, ECLI:NL:HR:2017:830.

26 Hof Amsterdam 11 juli 2017, ECLI:NL:GHAMS:2017:2708.

Zie ook K.M.G. Demandt e.a., *Btw-fraude* (FED Fiscale Brochures), Deventer: Wolters Kluwer 2020, p. 127 e.v. over ‘wist of had moeten weten’: verhouding met de nationale begrippen ‘opzet’ en ‘schuld’.

27 Zie ook M. Lambregts, ‘Wetenschap en (on)zorgvuldigheid in een btw-carrousel: fiscaal- en strafrechtelijk samenspel’, *WFR* 2021/59.

28 Art. 69 AWR of art. 140 Sr.

Voor het bepalen van de gevolgen van de constatering dat de Belastingdienst al (vroegtijdig) op de hoogte was van de btw-fraude, maar heeft nagelaten de ondernemer te informeren maak ik een onderscheid in de volgende twee situaties, namelijk de situatie dat:

1. de ondernemer onwetend is van de btw-(carrousel)fraude in zijn keten; en
2. de ondernemer weet van de btw-(carrousel)fraude in zijn keten.

4.1 De onwetende ondernemer

Vergelijkbare casus?

In het arrest van het Hof van Justitie van 7 september 1999 hadden autoriteiten eveneens nagelaten de ondernemer te waarschuwen voor fraude.²⁹ Het ging hier om de Nederlandse douane-expediteur 'De Haan' die in 1993 documenten opmaakte voor zeven sigarettentransporten naar Antwerpen. De partijen kwamen nooit ter plaatse aan, en verdwenen zonder dat er rechten waren betaald. De FIOD was hiervan rond het eerste transport op de hoogte, maar lichtte De Haan pas na het zevende transport in. De reden voor het zo laat in kennis stellen van De Haan was dat de FIOD daardoor een netwerk kon oprollen, de fraudeurs kon identificeren en bewijzen kon verzamelen en versterken. De Haan kon opdraaien voor de niet betaalde invoerrechten, omzetbelasting en accijns.

De zaak De Haan is exemplarisch voor vele fraudegevallen met T1-documenten en oorsprongscertificaten halverwege de jaren negentig.³⁰ Ondernemers gingen over de kop of leden enorme financiële schade. In de sector heerste onbegrip: hoe is het mogelijk dat ondernemers die ongewild bij fraude worden betrokken een douaneschuld moeten betalen, terwijl in sommige gevallen de FIOD de ondernemingen bewust niet inlichtte om zo zendingen te kunnen blijven volgen?

Het Hof van Justitie gaf in deze procedure De Haan twee belangrijke beslissingen.³¹ De eerste is dat geen waarschuwingsplicht rust op de nationale autoriteiten als zij constateren dat wordt gefraudeerd. Kennelijk hecht het Hof er sterk aan de nationale autoriteiten de gelegenheid te geven om eerst boeven te vangen. Had het Hof anders geoordeeld, dan zou de waarschuwingsplicht, die alsdan geïntroduceerd zou zijn, tot gevolg kunnen hebben gehad dat van fraudeonderzoek verder niets terecht zou zijn gekomen.³²

Ten tweede is van belang het oordeel van het Hof dat de omstandigheden zoals die zich in een bepaalde casus voordoen, aanleiding kunnen vormen voor een 'gebaar' in de

sfeer van terugbetaling of kwijtschelding. Het moet dan wel gaan om een belastingplichtige aan wie geen enkele manipulatie of nalatigheid valt te verwijten.

Een van de verdachten van de fraude in de casus De Haan maakte deel uit van het personeel van De Haan. Desondanks overwoog het Hof van Justitie dat uit het dossier volgde dat De Haan op geen enkele wijze bij deze fraude betrokken was en te goeder trouw aannam, dat het douanevervoer normaal was verlopen.³³

Naar aanleiding van dit arrest van het Hof van Justitie heeft de Commissie op 22 maart 2000 een beschikking genomen, waarin is bepaald dat kwijtschelding van de invoerrechten gerechtvaardigd was. De Commissie baseerde haar beslissing zowel op het feit dat De Haan niet was geïnformeerd over de fraude, als op de omstandigheid dat een (Belgische) douaneambtenaar bij de fraude was betrokken. De Belastingdienst heeft vervolgens onder verwijzing naar deze beschikking het bedrag aan invoerrechten, omzetbelasting en accijns kwijtgescholden. (De curator van) De Haan heeft nog getracht om naast de kwijtschelding een schadevergoeding te krijgen, maar dat is niet gelukt.³⁴

Recentelijk kwam bij de rechtbank Noord-Nederland een casus aan bod waarbij de Belastingdienst een autohandelaar niet had geïnformeerd over zijn vermoeden van fraude bij een afnemer.³⁵ De reden van het niet informeren volgt niet uit de uitspraak. De rechtbank Noord-Nederland overweegt dat juist dat gegeven van groot belang zou zijn geweest voor de autohandelaar. De rechtbank Noord-Nederland neemt het niet informeren van de autohandelaar door de Belastingdienst over het vermoeden van fraude dus mee in het oordeel dat de uitspraak op bezwaar niet in stand kon blijven.

Uit de SCAC-formulieren valt niet af te leiden dat een lidstaat bezig is met een opsporingsonderzoek. Mocht blijken dat opsporing toch de achtergrond is van het niet informeren van de Nederlandse ondernemer, dan meen ik dat de Belastingdienst een keuze moeten maken: óf ze geven voorrang aan een juiste belastingheffing en moeten dan de Nederlandse ondernemers zo snel mogelijk inlichten. Óf ze kiezen voor het strafrechtelijk belang, laten de Nederlandse ondernemers onwetend en de handel gaat door. Maar in dat geval is het niet meer dan redelijk dat geen naheffingsaanlagen omzetbelasting volgen.³⁶ Als ze toch zijn opgelegd dan dienen ze te worden vernietigd of analoog aan de casus De Haan te worden kwijtgescholden. Hetzelfde geldt voor de fiscale vergrijpboete.

29 HvJ 7 september 1999, ECLI:NL:EU:C:1999:393 (*De Haan Beheer B.V. tegen Inspecteur Invoerrechten en Accijnzen te Rotterdam*).

30 Het T1-document is een douanevervoersdocument voor goederen die nog niet in het vrije handelsverkeer binnen de EU zijn gebracht.

31 HvJ 7 september 1999, ECLI:NL:EU:C:1999:393.

32 HvJ 7 september 1999, ECLI:NL:EU:C:1999:393, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws (V-N 1999/46.27).

33 HvJ 7 september 1999, ECLI:NL:EU:C:1999:393 (r.o. 6).

34 HR 21 juni 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ1705.

35 Rb. Noord-Nederland 28 januari 2021, ECLI:NL:RBNNE:2021:539.

36 Zie ook: <https://www.nieuwsbladtransport.nl/archief/2000/04/08/beschikking-geeft-douane-expediteur-rechtszekerheid/>

Fair play-beginsel

Mijn standpunt sluit ook aan bij het fair play-beginsel. In het fiscale recht kennen we het informele verschoningsrecht als uitvloeisel van het fair play-beginsel. Dat is het recht van de belastingplichtige om geen inzage te hoeven geven in adviezen van belastingadviseurs en accountants die geen wettelijk verschoningsrecht hebben. Het fair play-beginsel omvat echter meer en is weer in opmars.³⁷

Het fair play-beginsel is ontwikkeld in de jaren '50 van de vorige eeuw. De Hoge Raad formuleerde de regel dat een burger een eerlijke kans moet krijgen om voor zijn belangen op te komen.³⁸ Wiarda spreekt van eisen van openheid, eerlijkheid en royaliteit en formuleert het fair play-beginsel als volgt: 'Het is bestuursfatsoen, dat vooral bij de voorbereiding van de beschikking en bij de rechtsstrijd, welke daaruit kan ontstaan, een rol speelt.'³⁹

Na de invoering van de Awb werd het fair play-beginsel min of meer vervangen door het formele zorgvuldigheidsbeginsel van art. 3:2 Awb en het verbod van vooringenomenheid van art. 2:4 Awb.

In een zaak die in 2009 speelde bij de rechtbank Amsterdam waren vier afzonderlijke Wet Arbeid Vreemdelingen-boetes opgelegd vanwege gedurende twee maanden begane overtredingen (werken zonder tewerkstellingsvergunning).⁴⁰ Het ging om sloopwerkzaamheden aan de panden van de overtreder, verricht door steeds dezelfde vreemdelingen. De overtreder had echter een sloopbedrijf ingehuurd. Pas na het beëindigen van de werkzaamheden werd de overtreder geïnformeerd, waardoor haar de mogelijkheid ontnomen werd tussentijds de overtredingen te beëindigen en verdere boeten te voorkomen. In beroep was aangevoerd dat dit in strijd was met het fair play-beginsel, maar de rechtbank vernietigde wegens strijd met het zorgvuldigheidsbeginsel.⁴¹

Recentelijk zagen we het fair play-beginsel bij de zaak van de toeslagen kinderopvang.⁴²

Voor de heffing van omzetbelasting geldt dat als de Belastingdienst op de hoogte is van fraude in het buitenland en nalaat de Nederlandse ondernemers hierover te informeren, hij vervolgens het nadeel voor de schatkist niet op de Nederlandse ondernemers behoort af te wentelen. Dat is wat mij betreft een zaak van bestuursfatsoen. Of daarvoor het fair play-beginsel of het zorgvuldigheidsbeginsel de juri-

dische grondslag is, maakt mij niet uit. Vanwege de schending van (een van) de beginselen van behoorlijk bestuur dienen opgelegde naheffingsaanslagen omzetbelasting (en de bijbehorende (vergrijp)boetes) – uiteraard voor zover deze betrekking hebben op transacties met de partij waarvan de fraude reeds bij de Belastingdienst bekend was – te worden vernietigd.

4.2 De wetende ondernemer

Wat nu als de ondernemer zelf ook wetenschap heeft van de btw-(carousel)fraude in de keten? Van belang is dan eerst te definiëren wat onder 'wetenschap' moet worden verstaan. Bij 'wetenschap' van btw-(carousel)fraude denk ik aan de situatie dat uit het dossier onmiskenbaar volgt dat de ondernemer op de hoogte is dat haar leverancier of afnemer niet voldoet aan de btw-verplichtingen. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn als de ondernemer met de frauduleuze handelspartij deelt in 'de buit' van de niet aan de Europese schatkist afgedragen btw. In kaart gebrachte financiële geldstromen of tapgesprekken tussen de ondernemer en de handelspartij kunnen op dergelijke wetenschap wijzen.

Uit een dergelijke waarschuwing blijkt niet welke handelspartijen niet voldoen aan hun fiscale verplichtingen. De ondernemer blijft onwetend

Als de autoriteiten bezig zijn met een opsporingsonderzoek waarin een dergelijke wetende ondernemer betrokken is, dan begrijp ik dat deze ondernemer (vooralsnog) niet wordt geïnformeerd. Aan hem opgelegde naheffingsaanslagen en boetes behoeven dan ook niet te worden vernietigd.⁴³ Een dergelijk 'hard' bewijs van wetenschap is echter niet in elk dossier te vinden. Veelal gaat het om een combinatie van factoren waaruit de autoriteiten concluderen dat sprake is van 'wetenschap'. Hierover het volgende.

Een hiaat in de 'Know Your Customer-procedure' van de ondernemer zie ik op zichzelf niet als voldoende onderbouwing voor het aannemen van wetenschap van eventuele fraude. Ook niet als dat hiaat gecombineerd gaat met het bewustzijn bij de ondernemer dat hij opereert in een risicovolle branche. Hetzelfde geldt voor de mededeling in de waarschuwingsbrief dat de ondernemer 'mogelijk leveringen heeft verricht aan ondernemingen waarvan in het land van registratie van die ondernemingen is vastgesteld dat zij niet voldoen aan hun fiscale verplichtingen'. Immers uit een dergelijke waarschuwing blijkt niet welke handelspartijen niet voldoen aan hun fiscale verplichtingen. De ondernemer

37 Zie ook A. de Moor-van Vugt, *25 jaar Awb* (Fair play – een vergeten beginsel, pagina 393-204), Deventer: Wolters Kluwer.

38 HR 28 juni 1951, ECLI:NL:HR:1951:33.

39 G.J. Wiarda, *Algemene beginselen van behoorlijk bestuur* (VAR-reeks XXIV), Haarlem: H.D. Tjeenk Willink 1952, p. 69 en 78.

40 Rb. Amsterdam 25 maart 2009, ECLI:NL:RBAMS:2009:BH8927.

41 Zie voor een vergelijkbare casus ABRvS 17 december 2008, ECLI:NL:RVS:2008:BG7202 en ABRvS 10 maart 2010, ECLI:NL:RVS:2010:BL7033.

42 Nationale Ombudsman, 'Geen powerplay maar fair play, Onevenredig harde aanpak van 232 gezinnen met kinderopvangtoeslag; Rapportnr. 2017/095 (www.nationaleombudsman.nl).

43 Tenzij uiteraard sprake is van opsporingsmethoden zoals deze werden gebruikt in de IRT-affaire.

blijft onwetend. Hij kan moeilijk zijn hele handel stopzetten.⁴⁴

Verder is het achteraf ook makkelijk praten. Een van de kenmerken van btw-fraude, genoemd in de waarschuwingsbrief, is bijvoorbeeld dat personen die gemandateerd zijn om de goederen te halen dat in de loop van de tijd doen voor meerdere bedrijven. Controle van het btw-nummer van bedrijven waarvoor dat in het verleden gebeurde, zou dan volgens de Belastingdienst aantonen dat deze bedrijven geen geldig btw-nummer (meer) hebben. Ik merk hierbij op dat de ervaring juist leert dat btw-nummers bij ‘missing traders’ niet altijd direct worden ingetrokken. Controle van het btw-nummer van bedrijven in het verleden levert in die gevallen dus niets op.⁴⁵ Maar los hiervan gaat het om een controle *achteraf*. De onwetende ondernemer heeft dan al gehandeld met de bij fraude betrokken partij. Handel dus die voorkomen had kunnen worden als de Belastingdienst actief de Nederlandse ondernemer had gewaarschuwd voor de specifieke ‘missing trader’. Die ondernemer had alsdan de personen die gemandateerd zijn om de goederen te halen kunnen koppelen aan de btw-fraude en hen de deur kunnen wijzen.

In het geval dat de ‘wetenschap’ van btw-fraude (achteraf) is gebaseerd op een dergelijke combinatie van factoren, moeten naar mijn mening de opgelegde naheffingsaanslagen en (vergrijp)boetes eveneens worden vernietigd. Van fiscaal nadeel is dan geen sprake meer, waardoor dit ook (positieve) gevolgen heeft voor een eventuele strafrechtelijke procedure die tegen de ondernemer is aangespannen.

In strafrechtelijke dossiers kom ik ook SCAC-formulieren tegen. Afhankelijk van het moment dat het Openbaar Ministerie de beschikking heeft gekregen over deze formulieren waaruit volgt dat sprake is van fraude in de keten, had het Openbaar Ministerie de Nederlandse ondernemer dus ook kunnen waarschuwen. Laat het Openbaar Ministerie dat na, dan doet het Openbaar Ministerie ook niet aan schadebeperking. Het is niet redelijk en billijk dat de schade die het Openbaar Ministerie had kunnen voorkomen op het bordje van de verdachte legt. Een dergelijke constatering kan als strafmaatverweer naar voren worden gebracht.

44 In de procedure bij HR 26 maart 2021, ECLI:NL:2021:456 ging het ook om een ondernemer die handelde in fraudegevoelige goederen en aan wie waarschuwingsbrieven waren uitgereikt. Dat een afnemer aan de ondernemer niet een btw-nummer had verstrekt uit het land van aankomst van de goederen is niet een aanwijzing van onregelmatigheid of fraude. NB Dit moet ook niet anders zijn na de invoering van de ‘quick fixes’ per 1 januari 2020, zie de conclusie A-G Ettema, 32 december 2019, ECLI:NL:PHR:2019:1384.

45 Ook indien vast komt te staan dat het btw-nummer van de missing trader al eerder had kunnen en moeten worden ingetrokken, mag de schade voor de Europese schatkist die hierdoor is ontstaan niet op de ondernemer worden afgewenteld. Indien dit toch gebeurt, getuigt dit wat mij betreft evenmin van bestuursfatsoen.

5. Conclusie

Waar de Belastingdienst een uitgebreid arsenaal aan controlemiddelen heeft, heeft de ondernemer dat in veel mindere mate. Van een ondernemer wordt verlangd dat deze zorgvuldig is in het kiezen van de leveranciers en afnemers om zo te voorkomen dat hij betrokken raakt bij btw-fraude. Van de Belastingdienst mag eveneens zorgvuldig handelen worden verwacht.

Indien de ondernemer wist of had moeten weten van de btw-fraude, kan het recht op vooraftrek of de toepassing van het btw-nultarief worden geweigerd. De criteria ‘weten’ en ‘had moeten weten’ van btw-(carousel)fraude worden vaak op één hoop gegooid. Het zijn echter verschillende criteria. Voor de heffing van omzetbelasting maakt dat niet uit, voor het bepalen van een eventuele straf wel.

Op het moment dat de Belastingdienst op de hoogte raakt van fraude door een handelspartij van een Nederlandse ondernemer, zou het zo moeten zijn dat de Belastingdienst de ‘onwetende’ ondernemer hierover informeert. Dit gebeurt echter niet. Daarmee wordt het nadeel dat voor de schatkist van een lidstaat is ontstaan afgewenteld op de Nederlandse ondernemer. Deze constatering valt mij ‘vies’ tegen. Deze manier van werken getuigt niet van bestuursfatsoen. Voor zover naheffingsaanslagen en boetes zijn opgelegd, dienen deze op grond van het fair play-beginsel of zorgvuldigheidsbeginsel te worden vernietigd of analoog aan de casus De Haan te worden kwijtgescholden.

Dit ligt anders bij de ‘wetende’ ondernemer. De moeilijkheid hierbij is dat niet duidelijk is waar de grens ligt tussen ‘weten’ en ‘had moeten weten’. Veelal baseren autoriteiten ten onrechte de ‘wetenschap’ op een combinatie van factoren waarbij onder andere wordt verwezen naar een in het verleden gestuurde waarschuwingsbrief van de Belastingdienst. In de waarschuwingsbrief somt de Belastingdienst weliswaar kenmerken op van intracommunautaire btw-fraude, maar laat hij na om te concretiseren waaruit de zorgvuldigheid bestaat die van de ondernemer wordt verwacht. Ook bij die ondernemers dienen de autoriteiten de hand in eigen boezem te steken, in plaats van de schuld bij de Nederlandse ondernemer te leggen. Lakse autoriteiten dienen de rekening bij zichzelf te leggen, in plaats van bij de ondernemer.

Over de auteur

Mr. C.E. van Dijk

Fiscaal (strafrecht)advocaat bij Jaeger Advocaten-belastingkundigen in Amsterdam.