De bewijslast in btw-(carrousel)fraudezaken: Hof van Justitie EU geeft een mooi spoorboekje!

"Bij aanwijzingen van fraude mag van een belastingplichtige worden verwacht dat hij extra zorgvuldigheid betracht. Van hem kan evenwel niet worden verwacht dat hij complexe en grondige controles verricht, zoals die welke de belastingdienst kan uitvoeren."

Inleiding

Als een Nederlandse ondernemer goederen verkoopt aan een ondernemer in een andere lidstaat van de Europese Unie dan krijgt hij ontegenzeggelijk te maken met het fenomeen van de Intracommunautaire leveringverwerving. Het is de Nederlandse ondernemer die het nultarief toepast op zijn levering aan de EU-afnemer, waardoor de goederen met 0% btw de grens overgaan. Vervolgens dient de afnemer in de betreffende lidstaat de intracommunautaire verwerving in zijn btw-aangifte te verwerken zodat in dat land btw wordt geheven. Deze btw kan de afnemer overigens direct weer in aftrek brengen in dezelfde aangifte, zodat er bij hem geen btw drukt maar (uiteindelijk) bij de eindverbruiker. In het geval dat een afnemer malafide blijkt te zijn en niet aan zijn fiscale verplichtingen heeft voldaan, bestaat de kans dat de Nederlandse ondernemer de rekening daarvan gepresenteerd krijgt.

In dit blog wordt ingegaan op het recente arrest van het Hof van Justitie van 1 december 2022. Daarbij zal voornamelijk worden ingegaan op het gechetste kader voor de bewijslast. Ook wordt aandacht besteed aan de zorgvuldigheidsplicht van de Nederlandse ondernemer die levert aan een ondernemer in een andere lidstaat.

Weigeren van het btw-nultarief

De Belastingdienst kan op een tweetal gronden de aanspraak op btw-rechten (zoals de toepassing van het btw-nultarief) weigeren. 1) Wanneer niet aan de voorwaarden voor de toepassing van dat recht is voldaan of 2) wanneer sprake is van btw-fraude en degene die aanspraak maakt op dat btw-recht zelf heeft gefraudeerd of van de btw-fraude wist of had moeten weten.

In het geval dat sprake is van btw-fraude dan kan een btw-recht dus niet alleen worden geweigerd bij de ondernemer die zelf btw-fraude (mede)pleegt. Ook in het geval dat de ondernemer wist of had moeten weten dat hij door het aangaan van zijn transactie deelnam aan een handeling die onderdeel was van btw-fraude, kunnen btw-rechten worden geweigerd.

Hierdoor vallen de deelnemers aan btw-fraude uiteen in actieve en passieve deelnemers.

Bewijslast

Het HvJ EU heeft in haar arrest van 1 december jl. een duidelijk kader geschetst als het gaat om de bewijslast in btw-(carrousel)fraudezaken. De Belastingdienst kan de btw-rechten van een belastingplichtige immers slechts weigeren als, op grond van een volgens de nationale bewijsregels verrichte algehele beoordeling van alle gegevens en alle feitelijke omstandigheden van het geval, vaststaat dat sprake is van twee elementen. Er moet 1) sprake zijn van btw-fraude en 2) de ondernemer moet die btw-fraude hebben (mede) gepleegd dan wel geweten hebben of geweten moeten hebben dat de handeling waarvoor aanspraak op een btw-recht wordt gemaakt onderdeel was van btw-fraude.

De bewijslast ten aanzien van de voornoemde elementen ligt bij de inspecteur. De inspecteur moet dus die elementen aan de hand van objectieve gegevens genoegzaam bewijzen. Het HvJ heeft in haar arrest benadrukt dat dit bewijsvereiste uitsluit dat de Belastingdienst bij de bewijslevering gebruik maakt van aannames of vermoedens die, door omkering van de bewijslast, afbreuk zouden doen aan grondbeginselen van het gemeenschappelijk btw-stelsel en aan de doeltreffendheid van het Unierecht.

1) Bewijslast ten aanzien van de btw-fraude

De Belastingdienst moet, om te bewijzen dat sprake is van btw-fraude, de bestanddelen van de fraude nauwkeurig omschrijven en verval-logens de betrokkenheid van de ondernemer bij die fraudeleuze handelingen aantonen. Volgens het HvJ kan de Belastingdienst daarbij niet volstaan door enkel bewijs te leveren dat de handeling van de ondernemer deel uitmaakt van een keten waarbij (valse) facturen worden rondgestuurd.

2) Bewijslast ten aanzien van de betrokkenheid bij de fraude

De Belastingdienst dient te bewijzen dat de ondernemer actief heeft deelgenomen aan de fraude of dat hij wist of had moeten weten dat de handeling waarvoor hij aanspraak op het btw-recht maakte, onderdeel was van de fraude. Het feit dat de deelnemers aan de toeleveringsketen elkaar kenden en fraudeerden is niet voldoende om aan te tonen dat de belastingplichtige die een goed afnam van zo'n deelnemer zelf ook deelnam aan de fraude. De Belastingdienst hoeft echter niet te bewijzen wie allemaal bij de fraude betrokken waren en welke handelingen deze betrokkenen hebben verricht.

Het staat de Belastingdienst vrij om primair te stellen dat de ondernemer (mede)pleger is en subsidiair dat de ondernemer wist of had moeten weten van de btw-fraude. Het bewijs dat de ondernemer "had moeten weten" van een btw-fraude in 'zijn' keten is dus qua zwaarte de ondergrens van de bewijslast die op de Belastingdienst rust om het btw-recht te kunnen weigeren. Het "wist of had moeten weten"-criterium moet per transactie worden getoetst. Hoewel het HvJ in dit arrest hiervan geen expliciete melding maakt, volgt uit het Optigen-arrest dat elke transactie op zichzelf moet worden beschouwd. Deze toets ligt ook in lijn met de werking van het btw-stelsel. Immers wordt er per uitgevoerde transactie aanspraak gemaakt op de toepassing van btw-rechten. Hierdoor dient de weigering daarvan dan ook per transactie te worden beoordeeld.

De zorgplicht van de ondernemer (had moeten weten)

Of een ondernemer "had moeten weten" dat hij bij het aangaan van zijn transactie onderdeel werd van btw-fraude hangt volgens het HvJ af van het antwoord op de vraag of de ondernemer heeft gehandeld als een bedachtzame marktdeelnemer. Handelt de ondernemer als een bedachtzame marktdeelnemer, dan kan zijn aanspraak op btw-rechten niet worden geweigerd. Het HvJ kwalificeert het weigeren van btw-rechten in het geval dat de ondernemer niet wist of kon weten van de fraude als een straf. Dit is opmerkelijk omdat het HvJ in het Italmoda-arrest oordeelde dat het weigeren van btw-rechten geen straf of sanctie is in de zin van artikel 7 EVRM.

Om als bedachtzame marktdeelnemer te kunnen worden aangemerkt, moet een ondernemer alles doen wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd om ervoor te zorgen dat hij door het aangaan van een transactie niet betrokken raakt bij btw-fraude. Om welke handelingen het daarbij precies gaat, is afhankelijk van de specifieke omstandigheden van het geval. Er kan in ieder geval niet van een ondernemer worden verlangd dat hij complexe en grondige controles uitvoert, zodat in feite de controletaak van de Belastingdienst wordt doorgeschoven naar de ondernemer. Dit houdt bijvoorbeeld in dat niet op algemene wijze van een ondernemer kan worden verlangd dat hij nagaat of de andere marktdeelnemer zijn fiscale verplichtingen is nagekomen.

De te betrachten zorgvuldigheid is dus afhankelijk van de specifieke omstandigheden van het geval. Het HvJ acht met betrekking tot de te betrachten zorgvuldigheid wel van belang of er al dan niet aanwijzingen zijn op grond waarvan de ondernemer kan vermoeden dat er sprake is van onregelmatigheden of fraude. Als er aanwijzingen zijn van onregelmatigheden of fraude, dan moet de ondernemer extra zorgvuldig zijn om niet betrokken te raken bij de fraude.

De te betrachten zorgvuldigheid wordt door het HvJ echter wel begrens d. Ook in het geval er aanwijzingen van onregelmatigheden of fraude zijn, kan namelijk niet van de ondernemer worden verlangd dat hij complexe en grondige controles verricht, zoals die door de Belastingdienst worden ingesteld.

In dat kader denk ik aan derdenonderzoeken, informatie uit strafrechtelijke onderzoeken, informatie inwinnen bij belastingdiensten van de EU-lidstaat waarin de marktdeelnemer is gevestigd, etc.

Dat laat onverlet dat de invulling van het zorgvuldigheidsvereiste is voorbehouden aan de nationale rechter. Die zal moeten beoordelen of de ondernemer, gelet op de omstandigheden van het concrete geval, voldoende zorgvuldig is geweest en de maatregelen heeft genomen die onder de omstandigheden van het geval redelijkerwijs van hem konden worden verlangd.

In de praktijk komt het voor dat ondernemers nadere inlichtingen verlangen van hun handelspartners als er sprake is van aanwijzingen voor onregelmatigheden. Vaak wordt dergelijk onderzoek naar de betrouwbaarheid van de handelspartner echter niet of slecht gedocumenteerd. Hierdoor komt het voor dat de ondernemers zich jaren later geconfronteerd zien met een bewijsachterstand. Want ga maar eens bewijzen dat er inlichtingen zijn ingewonnen over een handelspartner en dat die inlichtingen zodanig waren dat van diens betrouwbaarheid kon worden uitgegaan. Dat is in de meeste gevallen een lastige zaak. Het is daarom van belang om goed te documenteren welke handelingen men heeft verricht om de betrouwbaarheid van de handelspartner te verifiëren. De Belastingdienst zal, bij gebleken fraude in de handelsketen immers (meestal) concluderen dat de ondernemer meer had moeten doen.

Conclusie

Het HvJ heeft in haar arrest in kaart gebracht wat nodig is om betrokkenheid bij btw-fraude vast te stellen en wie welk bewijs daarvoor moet leveren. In haar arrest benadrukt het HvJ dat niet het onmogelijke kan worden verlangd van een ondernemer om de betrouwbaarheid van diens handelspartner na te gaan. Hoewel het aan de nationale rechter is voorbehouden om te beoordelen of een ondernemer voldoende zorgvuldigheid heeft betracht bij het in zee gaan met zijn handelspartner, brengt het HvJ duidelijk naar voren dat het eerst aan de Belastingdienst is om te bewijzen dat sprake is van fraude en dat de ondernemer van die fraude wist of behoorde te weten. Hierbij is er geen ruimte voor vermoedens en veronderstellingen.

Auteur: T.J. Droog