



De bonafide ondernemer en zijn onderzoeksplicht

Tom Koevoets

ANR: 627813

Tilburg University

Master Fiscaal recht (accent indirecte belastingen)

Begeleider: Dr. A.H. Bomer

2e examiner: Prof. dr. H.W.M. van Kesteren

Lijst met gebruikte afkortingen

A-G	Advocaat-Generaal
Art.	Artikel
B2B	Business-to-Business
BNB	Beslissingen in belastingzaken Nederlandse Belastingrechtspraak
Btw	Belasting over de toegevoegde waarde
CMR	Convention Relative au Contrat de Transport International de Marchandises par Route (Conventie voor het Internationaal Vervoer van Zaken over de Weg)
COSO	Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission
EC	Europese Commissie
EG	Europese Gemeenschap
ERP	Enterprise Resource Planning
EU	Europese Unie
HvJ EG	Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen
HvJ EU	Hof van Justitie van de Europese unie
HR	Hoge Raad
ICF	Internal Control Framework
KvK	Kamer van Koophandel
LJN	Landelijk Jurisprudentie Nummer
NJ	Nederlandse Jurisprudentie
Nr.	Nummer
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
Par.	Paragraaf
R.o.	Rechtsoverweging
TCF	Tax Control Framework
V-N	Vakstudie Nieuws
Wet OB	Wet op de omzetbelasting 1968
WFR	Weekblad Fiscaal Recht

Inhoudsopgave

1. Inleiding	5
1.1 Inleiding	5
1.2 Probleemstelling	6
1.3 Plan van aanpak	6
2. Carrouselfraude en haar gevolgen	7
2.1 Carrouselfraude	7
2.1.1 De opzet van carrouselfraude	7
2.1.2 De ploffer	8
2.1.3 De bonafide ondernemer	8
2.2 Het btw-nultarief	9
2.3 Het recht op aftrek van voorbelasting	10
2.4 Artikel 42c Invorderingswet	11
2.5 Algemene kenmerken carrouselfraude	12
2.6 Bewijslast bij carrouselfraude	13
2.7 Initiatieven voorkoming carrouselfraude	14
2.8 Tussenconclusie	15
3. De oplettend koopman	16
3.1 Kittel-arrest	16
3.2 De wetenschap van de ondernemer	17
3.2.1 Gewaarschuwd ondernemer	17
3.2.2 De voorkennis van de ondernemer	20
3.3 Afspraken met de Belastingdienst	21
3.4 De markt van de ondernemer	21
3.5 Niet-bestaande marktdeelnemer	22
3.6 Tussenconclusie	23
4. De grenzen aan de onderzoeksplicht van de ondernemer	25
4.1 Mahagében-arrest	25
4.2 Factuur-vereisten	26
4.3 Valse vervoersdocumenten	27

4.4 Identiteit van de leverancier	29
4.5 Tussenconclusie	30
5. Voorkomingsmaatregelen voor betrokkenheid bij carrouselfraude	31
5.1 Inleiding	31
5.2 Tax policy & Risk management	31
5.2.1 5.2.1 Tax Policy	32
5.2.2 Risk Management	33
5.3 Monitoring	34
5.4 Voorkomingsmaatregelen voor betrokkenheid bij carrouselfraude	35
5.4.1 Grotere onderzoeksplicht	36
5.4.2 Risicovol ondernemen	37
5.5 Carrouselfraude-onvriendelijke maatregelen	39
5.6 Tussenconclusie	41
6. Conclusie	42
Literatuurlijst	44

1. Inleiding

1.1 Inleiding

In het rapport¹ uit 2015 is gebleken dat de EU in 2013 voor €168 miljard aan btw-inkomsten is misgelopen, waarvan €1,8 miljard in Nederland. Een groot deel van deze misgelopen inkomsten komt door carrouselfraude, naar schatting €50 miljard.² Carrouselfraude is fraude waar ondernemers uit verschillende lidstaten goederen in een carrousel aan elkaar doorverkopen waarbij minimaal één ondernemer fraudeert bij zijn aangifte omzetbelasting. Er zal geen btw worden voldaan en zelfs bij dezelfde of een andere ondernemer voorbelasting teruggevorderd worden, waardoor dit de Belastingdienst niet minder opbrengt, maar zelfs geld kost.

Door de grote omvang van dit probleem is het een steeds terugkerend onderwerp in allerlei rapporten³, bijeenkomsten⁴ en vergaderingen⁵ van grote nationale en Europese instanties, waar lidstaten trachten een oplossing te vinden om de omvang van de fraude zo ver mogelijk terug te dringen.

In 2014 is er een arrest⁶ gewezen die lidstaten de mogelijkheid biedt aftrek van voorbelasting te weigeren als de afnemer wist of had moeten weten dat de btw niet is afgedragen door de leverancier, ook als de nationale wettelijke bepalingen daarin niet voorzien, zoals in Nederland. Het maakt hierbij niet uit of de fraude in een andere lidstaat plaatsvindt.

Het kan hierdoor voorkomen dat bonafide ondernemers hinder ondervinden van de belastingautoriteiten, indien ze onwetend betrokken zijn geweest in een carrouselfraude. In principe hoeft deze ondernemer niks te vrezen, maar deze zal wel schade ondervinden doordat het tijd kost en de bonafide ondernemer reputatieschade lijdt wanneer bekend wordt dat hij betrokken is geweest bij belastingfraude, ook al was hij onwetend en niet strafbaar.

¹ Europese Commissie, Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States 2015, Report TAXUD/2013/DE/321 FWC, No. TAXUD/2010/CC/104, 2015.

² Ernst & Young, Implementing the "destination principle" to intra-EU B2B supplies of goods – Feasibility and economic evaluation study, 2015.

³ Rapport van de Europese Commissie aan de Raad en het Europees Parlement over de toepassing van regelingen betreffende administratieve samenwerking op het gebied van bestrijding van BTW-fraude, COM(2004)260 definitief, Brussel, 16 april 2004.

⁴ Europese conferentie over de bestrijding van carrouselfraude, Brussel, 28 maart 2007.

⁵ Tweede Kamer, vergaderjaar 2008-2009, 31 880, nrs. 1-2.

⁶ HvJ EU 16 december 2014, nr. C-131/13, ECLI:EU:C:2014:2455 (Italmoda).

Het is dan ook maar de vraag of de steeds ruimer wordende bevoegdheid van de belastingautoriteiten geoorloofd zijn in het licht van rechtsbeginselen als rechtszekerheid, rechtsgelijkheid, vertrouwensbeginsel en het nulla poena sine lege-beginsel.

1.2 Probleemstelling

Ik zal in mijn scriptie de voorwaarden uiteenzetten waaraan bonafide ondernemers moeten voldoen, om niet aansprakelijk te kunnen worden gesteld, uiteenzetten om zo de rechtszekerheid te versterken.. De hoofdvraag van deze scriptie luidt dan ook:

Aan welke voorwaarden moet een ondernemer voldoen om te zorgen dat hij niet de btw gevolgen draagt indien een ander in de transactieketen deelneemt aan carrouselfraude?

Uit jurisprudentie van het HvJ blijkt namelijk dat een ondernemer bepaalde plichten heeft om geen gevolgen te ondervinden van deelname aan carrouselfraude. Uit deze jurisprudentie blijkt ook dat deze plichten niet altijd hetzelfde zijn en dat de omvang hiervan afhangt van de omstandigheden van het geval. De gevolgen voor de ondernemer kunnen zijn dat hij zijn recht op aftrek van voorbelasting verliest of het 0% tarief niet mag toepassen bij intracommunautaire leveringen.

1.3 Plan van aanpak

Allereerst zal ik uitleggen wat carrouselfraude is en wat de gevolgen en de kenmerken hiervan zijn. Tevens zal ik ook ingaan op de initiatieven die zijn ontwikkeld die fraude in de btw-heffing zouden moeten verminderen. Hierna ga ik in hoofdstuk 3 onderzoeken wanneer er van de ondernemer extra inspanning kan worden verwacht om te voorkomen dat hij betrokken raakt bij carrouselfraude. Vervolgens zal ik in hoofdstuk 4 onderzoeken wat deze extra inspanning inhoudt en wat er van de ondernemer mag worden verwacht en ook wat niet. In hoofdstuk 5 zal ik vervolgens omschrijven hoe een ondernemer ervoor kan zorgen niet/minder snel betrokken te raken bij carrouselfraude en welke maatregelen hij hiervoor kan nemen. Ten slotte geef ik een samenvatting en zal ik een antwoord geven op de hoofdvraag van mijn scriptie.⁷

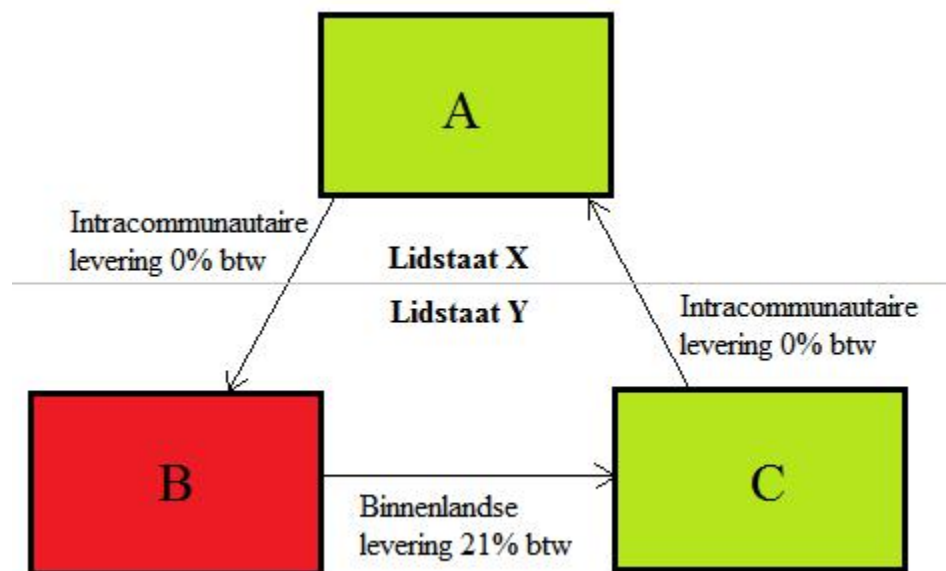
⁷ De literatuur en jurisprudentie omtrent dit onderwerp zijn in deze scriptie verwerkt tot 5 september 2016.

2. Carrouselfraude en haar gevolgen

2.1 Carrouselfraude

2.1.1 De opzet van carrouselfraude

Zoals genoemd in de inleiding is carrouselfraude een fraudevorm waarbij er wordt gefraudeerd bij de aangifte omzetbelasting. Op deze aangifte zal de frauderende ondernemer geen btw voldoen terwijl hij deze wel in rekening heeft gebracht of hij betaalt de vermelde btw niet. Deze in rekening gebrachte btw houdt de ondernemer zelf waardoor hij dus fraudeert. Met onderstaande afbeelding zal ik nog het een en ander verduidelijken.



In bovenstaande afbeelding bevindt ondernemer A zich in Lidstaat X en bevinden ondernemers B en C zich in Lidstaat Y. In dit geval is Lidstaat Y Nederland, vandaar ook het percentage van 21% btw. Ondernemer A levert goederen aan bedrijf B. Aangezien dit een intracommunautaire levering is, wordt er geen btw in rekening gebracht, maar is A wel gerechtigd op aftrek van voorbelasting. Tevens zal B een intracommunautaire verwerving moeten aangeven waarbij de btw die moet worden voldaan en de te vorderen btw elkaar compenseren. Vervolgens levert B de goederen in Nederland aan C, die hiervoor het bedrag + btw betaalt aan ondernemer B. Normaal gesproken zal ondernemer B de btw voldoen op zijn aangifte omzetbelasting en kan C de betaalde btw in aftrek brengen. In dit geval fraudeert echter ondernemer B, waardoor deze de btw niet voldoet in zijn aangifte omzetbelasting. Vervolgens levert C de goederen weer

intracommunautair aan A, zonder btw in rekening te brengen. C heeft zoals gezegd wel recht op aftrek van de voorbelasting. Aangezien de goederen zich nu weer bij A bevinden kan de cyclus weer opnieuw beginnen, vandaar ook de naam carrouselfraude. In de praktijk zullen er meer ondernemers tussen gevoegd worden zodat de cyclus door bedrijven uit meerdere landen gaat en uiteindelijk lastiger op te sporen is voor de nationale belastingautoriteit.

2.1.2 De ploffer

Wanneer een bedrijf fraude pleegt met zijn aangifte omzetbelasting is de kans groot dat dit door de belastingautoriteiten wordt ontdekt. Hierdoor bestaan frauderende bedrijven vaak slechts enkele weken/maanden, waarna ze plotseling verdwijnen. Vandaar dat deze frauderende ondernemers ook wel ploffers worden genoemd. In het voorbeeld van paragraaf 2.1.1 is dit ondernemer B. Deze ondernemer zal dan ook proberen de carrousel zo vaak mogelijk te laten draaien (hiermee bedoel ik de cyclus zo vaak mogelijk uit te voeren), voordat hij uiteindelijk zal vertrekken met al de btw die niet is voldaan aangezien elke cyclus hem weer meer geld oplevert. De ploffer gebruikt verschillende trucs om niet/zo laat mogelijk te worden herkend. Grote transacties bij een startende onderneming zijn zeer verdacht. Hierdoor zal hij lege, al bestaande BV's opkopen en gebruiken voor zijn activiteiten, aangezien deze al actief waren voordat er fraude wordt gepleegd. Er zijn nog vele andere voorbeelden te noemen, welke aan bod zullen komen in paragraaf 2.5. Hierin ga ik onder andere in op de kenmerken van een ploffer en hoe men deze kan/zou moeten kunnen herkennen.

2.1.3 De bonafide ondernemer

In het voorbeeld van paragraaf 2.1.1 zijn zowel ondernemer A als C niet bewust betrokken bij de carrouselfraude. Ze zien zichzelf als bonafide ondernemers. Zoals ik besproken heb zal ondernemer A bij de verkoop aan B (en C bij de verkoop aan A) 0% btw in rekening brengen, en heeft deze recht op de aftrek van voorbelasting. Onder omstandigheden is het echter mogelijk dat de ondernemers geen recht hebben op aftrek van voorbelasting (paragraaf 2.3) of dat ze niet het 0% tarief mogen toepassen (paragraaf 2.2). Hierdoor zullen de ondernemers die zichzelf zagen als bonafide ondernemers de btw uit eigen zak terug moeten betalen. In grote lijnen kan gezegd worden dat deze 2 maatregelen kunnen worden toegepast wanneer een ondernemer wist of had moeten weten dat hij betrokken was bij carrouselfraude. In hoofdstuk 3 zal ik ingaan wanneer dit het geval is.

2.2 Het btw-nultarief

Zoals gezegd zal er bij een intracommunautaire levering het 0% tarief worden toegepast zodat er geen btw verschuldigd is in het land van de verkopende ondernemer. Wanneer blijkt dat de kopende ondernemer in zijn land geen btw heeft voldaan kan dit gevolgen hebben voor de verkopende ondernemer. Onder omstandigheden is het dan mogelijk dat de verkopende ondernemer geen gebruik kan maken van het 0% tarief waardoor hij alsnog btw moet voldoen, terwijl hij dit niet heeft ontvangen. Dit heeft het HvJ bepaald in de arresten Teleos⁸, Colleé⁹ en Twoh¹⁰. In al deze arresten waren de nationale belastingautoriteiten van mening dat het 0% tarief geweigerd diende te worden bij de intracommunautaire levering.

In het arrest Teleos ging het om de levering van telefoons van een Engelse ondernemer aan een Spaanse ondernemer. Na onderzoek bleken de transportdocumenten vals te zijn en hadden de goederen de lidstaat niet verlaten. De Engelse fiscus wilde om deze reden het 0% tarief weigeren.

In het arrest Colleé werden auto's geleverd door een Duitse ondernemer aan een Belgische afnemer. Bij deze levering was er een tussenpersoon aanwezig die zich niet had gehouden aan alle formele vereisten voor toepassing van het 0% tarief. Om deze reden wilde de Duitse fiscus het 0% tarief weigeren.

In het arrest Twoh leverde een Nederlandse ondernemer computeronderdelen aan Italiaanse afnemers. De Nederlandse fiscus verlangde een verklaring van ontvangst van de goederen door de Italiaanse afnemers. De Nederlandse ondernemer had deze verklaringen niet, waardoor de fiscus het 0% tarief wilde weigeren.

Uit deze arresten blijkt dat een ondernemer het 0% tarief mag blijven toepassen wanneer hij *al het redelijke heeft gedaan om niet bij een fraude betrokken te raken*. Hierbij maakt het dan niet uit dat achteraf blijkt dat de vervoersdocumenten vals blijken te zijn. Ook als de ondernemer de levering verzwijgt om niet-fiscale redenen mag het 0% tarief gewoon worden toegepast. De ondernemers moeten wel zelf het bewijs leveren dat er een intracommunautaire levering heeft

⁸ HvJ EG 27 september 2007, nr. C-409/04, ECLI:EU:C:2007:548 (Teleos).

⁹ HvJ EG 27 september 2007, nr. C-146/05, ECLI:EU:C:2007:549 (Colleé).

¹⁰ HvJ EG 27 september 2007, nr. C-184/05, ECLI:EU:C:2007:550 (Twoh).

plaatsgevonden. In hoofdstuk 4 ga ik verder in op het vereiste dat een ondernemer ‘al het redelijke heeft gedaan om niet bij een fraude betrokken te raken’.

2.3 Het recht op aftrek van voorbelasting

Een andere manier om alsnog (een deel van) de door de staat misgelopen btw inkomsten te verkrijgen is door het recht op aftrek van voorbelasting te weigeren. Dit heeft het HvJ bepaald in de arresten Kittel en Recolta¹¹. Deze twee zaken zijn samengevoegd in één arrest. In beide gevallen bleek dat de belastingplichtige zich in een keten van carrouselfraude bevond, waarbij zij niet de frauderende onderneming was. Het Belgische Hof van Cassatie stelde enkele prejudiciële vragen aan het HvJ die betrekking hadden op het weten of behoren te weten van betrokkenheid bij carrouselfraude. Het weigeren van het recht op aftrek van voorbelasting is echter alleen toegestaan wanneer *‘aan de hand van objectieve elementen wordt aangetoond dat de belastingplichtige wist of had moeten weten dat zij door haar aankoop deelnam aan een transactie die onderdeel was van btw-fraude’* (Hierna: Kittel-criterium). Dit geldt tevens voor de weigering van het 0%-tarief.¹² Aangezien deze bewoording ruimte laat voor interpretatie van de nationale wetgever, bevordert dit de rechtszekerheid van belastingplichtigen niet.

In het arrest HvJ Italmoda¹³ is bepaald dat de rechtspraak van het HvJ voorrang heeft op toepassing van de nationale wetgeving. Hierdoor moet het aftrekrecht alsnog geweigerd worden op grond van Europese jurisprudentie, ook al mag volgens de nationale wetgeving het aftrekrecht wel worden toegepast. Deze beslissing geeft duidelijk weer dat er een afweging gemaakt dient te worden tussen het voorkomen van carrouselfraude en het waarborgen van de rechtszekerheid.¹⁴ Het is namelijk de vraag of het wenselijk is dat de nationale wet opzij kan worden gezet om te zorgen dat de misgelopen belasting alsnog kan worden geïnt. Daarnaast biedt dit de mogelijkheid voor het HvJ om deze werkwijze in andere btw-leerstukken te gebruiken, waardoor de rechtszekerheid kleiner wordt. Naar mijn mening kan deze manier van handelen van het HvJ enkel worden gerechtvaardigd in het geval van betrokkenheid bij fraude zoals bij carrouselfraude. In die gevallen wist of had de belastingplichtige moeten weten dat hij betrokken was bij carrouselfraude. In dat geval kan deze belastingplichtige zich naar mijn mening terecht niet

¹¹ HvJ EG 6 juli 2006, nr. C-439/04 en C-440/04, ECLI:EU:C:2006:446 (Kittel en Recolta).

¹² HvJ EU 6 september 2012, nr. C-273/11 ECLI:EU:C:2012:547, r.o. 54, (Mecsek-Gabona).

¹³ HvJ EU 16 december 2014, nr. C-131/13, ECLI:EU:C:2014:2455 (Italmoda).

¹⁴ R. De la Feria & R. Foy, ‘Italmoda: the birth of the principle of third-party liability for VAT fraud’, British Tax Review, 2016/3, p.270-281.

beroepen op de nationale wetgeving. In gevallen dat een belastingplichtige het niet wist en ook niet had moeten weten kunnen deze rechten niet zonder meer van de belastingplichtige worden afgepakt. Het omslagpunt tussen rechtszekerheid en rechtvaardigheid zit in het 'had moeten weten' criterium uit het Kittel-arrest. Daarom kan dit leerstuk naar mijn mening in de toekomst ook worden toegepast in andere btw-leerstukken waarbij fraude aan de orde is.

2.4 artikel 42c Invorderingswet

In artikel 42c van de Invorderingswet 1990 staat vermeld dat ondernemers hoofdelijk aansprakelijk kunnen worden gesteld wanneer ze wisten of behoorden te weten dat er btw fraude wordt gepleegd met betrekking tot de levering van risicogoederen. In art. 40a van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 staat vermeld wat gezien kan worden als een risicogoed. Het gaat hier om:

- a. telecommunicatie- en computerapparatuur en -programmatuur;
- b. foto-, film-, video- en geluidsapparatuur alsmede beeld- en geluid dragers zoals video- en muziekcassettes en compactdiscs en digitale videodiscs;
- c. landvoertuigen die zijn uitgerust met een motor van meer dan 48 cc cilinderinhoud of met een vermogen van meer dan 7,2 kW

Hoewel er door dit artikel enkele veelgebruikte risicogoederen worden opgenoemd, leidt dit volgens de Nederlandse Orde van belastingadviseurs niet direct tot een oplossing voor carrouselfraude.¹⁵ Zij menen dat fraudeurs telkens net andere goederen dan aangegeven kunnen gebruiken om onder deze bepaling uit te komen. Tevens menen zij ook dat het steeds maar uitbreiden van de lijst uiteindelijk zal gaan leiden tot een algemene aansprakelijkheid, hetgeen niet de bedoeling kan zijn van een limitatieve lijst. Het lijkt er dus op dat dit artikel ervoor zorgt dat carrouselfraude voortaan met andere goederen wordt gepleegd en niet dat de omvang van carrouselfraude afneemt, hetgeen wel het doel van de wetgever was bij de invoering van dit artikel.

¹⁵ De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, 'Commentaar op het wetsvoorstel Belastingplan 2002 IV, Art. VII Onderdeel I, Hoofdelijke aansprakelijkheid voor de omzetbelasting', WFR 2001/6456, p. 1612–1614.

2.5 Algemene kenmerken carrouselfraude

Naast de risicogoederen die vermeld staan in art. 40a van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, noemt de Belastingdienst nog enkele andere goederen die vaak gebruikt worden bij carrouselfraude.¹⁶ De Belastingdienst merkt hierbij op dat het bij carrouselfraude vaak gaat om grote in- en verkoopvolumes. Tevens zijn deze producten makkelijk te verhandelen en hebben ze een hoge waarde. (Edel)metalen, auto's, emissierechten op broeikasgassen, mobiele telefoons, chips, spelcomputers, tablets, laptops en diverse elektronica zoals harddisks, USB-sticks, action cams en smartwatches zijn enkele voorbeelden van goederen die vaak gebruikt worden bij carrouselfraude.

Naast het soort goederen dat gebruikt wordt zijn er ook andere kenmerken van carrouselfraude.¹⁷ Zo zou het verdacht zijn als de ondernemer goederen krijgt aangeboden met een hoog transactievolume. Hierdoor kan de fraudeur in korte tijd frauderen met veel btw.

Tevens kan de prijs die de ondernemer voor een goed moet betalen onder de marktprijs liggen. Hierdoor is de ondernemer geneigd om de goederen van deze frauderende leverancier af te nemen, waardoor deze fraudeur in korte tijd veel geld binnenkrijgt. Goederen kunnen echter ook onder de marktprijs worden aangeboden zonder dat sprake is van carrouselfraude. Deze leverancier kan dit tevens doen om nieuwe klanten te werven, zodat hij in de toekomst met deze nieuwe afnemers een grotere omzet kan creëren. Het aanbieden onder de marktprijs is dus slechts een indicatie dat er mogelijk sprake is van carrouselfraude.

Daarnaast kunnen ook de leveranciers of afnemers van de goederen steeds wisselen. Dit kan er op duiden dat de ondernemer te maken heeft met ploffers die slechts enkele weken/maanden bestaan waarna ze verdwijnen met de gefraudeerde btw. Het kan echter ook mogelijk zijn dat de leverancier of afnemer al jaren actief is op de markt, waardoor de ondernemer niet direct denkt aan een fraudeur. In sommige gevallen koopt de fraudeur een al bestaande onderneming over waarna hij hiermee gaat frauderen. Bestaande en nieuwe leveranciers en afnemers kunnen hierdoor niet door hebben dat ze te maken hebben met een fraudeur.

Frauderende ondernemers zijn erbij gebaat de carrousel zo vaak mogelijk in een zo kort mogelijke periode te laten rondgaan. Om deze reden zullen frauderende leveranciers vaak op

¹⁶ www.Belastingdienst.nl (zoek op: Carrouselfraude gevoelige artikelen).

¹⁷ www.Belastingdienst.nl (zoek op: signalen van btw fraude).

voorhand aangeven aan de bonafide ondernemer aan welke ondernemers de spullen kunnen worden doorverkocht. Tevens kan het voorkomen dat een afnemer zich meldt bij een ondernemer en daarbij vertelt bij wie deze ondernemer de gevraagde goederen moet inkopen. Dit is verdacht, omdat de afnemer ook zelf bij de leverancier de goederen in zou kunnen kopen, waardoor de ondernemer tussenin geen opslag kan berekenen aan de afnemer.

2.6 Bewijslast bij carrouselfraude

De bewijslast bij carrouselfraude is in beginsel hetzelfde als in andere belastingzaken. Volgens regels van bewijslast hoort degene die een recht inroept dit ook te bewijzen.¹⁸ Degene die het recht op aftrek inroept zal dit dus moeten bewijzen. In het nationale belastingprocesrecht is iets bewezen wanneer het aannemelijk is gemaakt. Indien de gestelde toedracht de meest waarschijnlijke is, kan men spreken over een aannemelijk gemaakte stelling.¹⁹ Dit laat echter wel ruimte voor twijfel over. De ondernemer die het recht op aftrek in wilt roepen zal aannemelijk moeten maken dat is voldaan aan zowel de materiële als formele voorwaarden voor het recht op aftrek.

De Belastingdienst kan op grond van het Kittel-criterium (Hoofdstuk 3) het recht op aftrek echter niet weigeren door slechts aannemelijk te maken dat niet voldaan is aan alle materiële en formele voorwaarden voor het recht op aftrek. Het HvJ vindt dat voor de weigering van dit recht een zwaardere bewijslast ligt bij de belastingautoriteiten. Allereerst omdat weigering van dit recht een uitzondering is op de toepassing van het recht.²⁰ Daarnaast is het niet in lijn met de btw-richtlijn om ondernemers te straffen die niet weten of behoorden te weten betrokken te zijn bij carrouselfraude.²¹ De duiding als straf die aan de weigering van het aftrekrecht wordt gegeven zorgt ervoor dat buiten redelijke twijfel dient vast te staan dat de ondernemer wist of had moeten weten betrokken te zijn bij carrouselfraude. Dit volgt tevens uit de onschuldpresumptie zoals bedoeld in artikel 48 lid 1 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie. Ten slotte dient het buiten redelijke twijfel vast te staan dat de ondernemer wist of behoorde te weten betrokken te zijn bij carrouselfraude. Bij aannemelijk maken is er

¹⁸ R.J. Koopman, *Bewijslast in belastingzaken*, Deventer: Kluwer 1996, par. 3.5.2.1.

¹⁹ R.J. Koopman, *Bewijslast in Belastingzaken*, Deventer: Kluwer 1996, par. 4.2.

²⁰ HvJ EU 6 december 2012, nr. C285/11, ECLI:EU:C:2012:774, r.o. 43 (Bonik EOOD).

²¹ HvJ EU 21 juni 2012, nr. C-80/11 en C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373, r.o. 47 (Mahagében kft en Peter David).

echter nog ruimte voor twijfel waardoor een zwaardere bewijslast vereist is voor weigering van het recht op aftrek.²²

2.7 Initiatieven voorkoming carrouselfraude

Carrouselfraude is een Europees probleem. Wanneer een lidstaat streng optreedt tegen carrouselfraude of deze fraude snel in de gaten heeft zal de fraudeur zich verplaatsen naar een andere lidstaat waar de frauduleuze acties minder snel worden opgemerkt dan wel minder hard worden aangepakt. Om deze reden is een Europese aanpak dan ook noodzakelijk.²³

Het is gewenst om een fraude zo snel mogelijk op te sporen, niet alleen omdat dan de omvang van de ‘gestolen’ btw zo klein mogelijk blijft, maar ook omdat dan de kans groter is dat de fraudeur nog niet is geploft. Lidstaten wisselen daarom informatie met elkaar uit op basis van de *‘Uitvoeringsverordening betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van btw.’*²⁴ In deze verordening staan drie manieren om informatie uit te wisselen namelijk; op verzoek, automatisch of spontaan. In het geval van carrouselfraude zal een belastingautoriteit van de ene lidstaat vaak verzoeken om informatie van een belastingautoriteit in een andere lidstaat. Deze lidstaat heeft vervolgens drie maanden de tijd om aan dit informatieverzoek te voldoen. In de tussentijd kan de carrouselfraude gewoon doorgaan indien er geen verdere acties worden ondernomen. Hoewel met deze uitwisseling van informatie de fraudeur mogelijk gevonden wordt, zal deze fraudeur vaak al lang vertrokken zijn(geploft), waardoor de btw niet meer bij deze ondernemer terug te halen is.

In de recente Action Plans van de EC²⁵ wordt de aandacht mede gericht op betere en snellere informatieuitwisseling. De EC bevestigt echter dat deze maatregelen slechts beperkte werking hebben en nooit zullen zorgen voor het substantieel terugdingen van de btw-kloof. De EC stelt voor om het overgangsstelsel dat sinds de invoering van het huidige stelsel(1993) geldt aan te passen naar een stelsel gebaseerd op het bestemmingsbeginsel. In dat geval zal een intracommunautaire levering tussen bedrijven gelijk worden geacht aan een binnenlandse B2B levering, met een veralgemeende verlegging.²⁶ Deze wijziging zou er volgens de EC voor

²² Piek en Kan, ‘De bewijslast ten aanzien van het Kittel-criterium’, WFR 2013/652.

²³ Griffioen en Van der Hel - Van Dijk, ‘Nieuwe Europese aanpak btw-fraude?’, WFR 2013/1382.

²⁴ Verordening (EU) nr. 904/2010.

²⁵ COM(2016) 148.

²⁶ SWD(2014) 338, 29 oktober 2014.

zorgen dat grensoverschrijdende fraude met ongeveer €40 miljard zal afnemen.²⁷ Het veranderen van stelsel zal echter nog enige tijd in beslag nemen. Zeker aangezien het huidige stelsel gezien werd als een tijdelijk stelsel en dit al 23 jaar zo gebleven is. Tot die tijd zal carrouselfraude een zorg blijven, zowel voor belastingautoriteiten als bonafide ondernemers.

2.8 Tussenconclusie

Zowel bij de weigering van het btw-nultarief als bij de weigering van het recht op aftrek van voorbelasting heeft het HvJ ruimte gelaten voor eigen interpretatie van de nationale rechter in toekomstige fraudezaken. Bewoordingen als *'al het redelijke heeft gedaan om niet bij een fraude betrokken te raken'* en *'aan de hand van objectieve elementen wordt aangetoond dat de belastingplichtige wist of had moeten weten dat zij door haar aankoop deelnam aan een transactie die onderdeel was van btw-fraude'* bieden geen zekerheid voor bonafide ondernemers. Zolang de EU nog vasthoudt aan het overgangsstelsel zal carrouselfraude een groot probleem blijven binnen de EU. De maatregelen die een ondernemer moet nemen om niet aansprakelijk te worden gesteld voor de btw-fraude zijn onduidelijk en dit is in het recht ongewenst. In hoofdstuk 3 wordt dan ook de rechtspraak van zowel de Europese als de nationale rechter geanalyseerd om te zien wanneer er een grotere onderzoeksplicht voor de ondernemer geldt. In hoofdstuk 4 wordt vervolgens uitgelegd wat deze onderzoeksplicht inhoudt en wat er van bonafide ondernemers wordt verwacht.

²⁷ Ernst & Young, Implementing the "destination principle" to intra-EU B2B supplies of goods – Feasibility and economic evaluation study, 2015.

3. De oplettend koopman

Het is voor ondernemers ongewenst om betrokken te raken bij carrouselfraude aangezien dit risico's met zich meebrengt. Ondernemers kunnen ontkomen aan de gevolgen van betrokkenheid bij carrouselfraude (zie paragraaf 2.2 en 2.3) wanneer ze al het redelijke doen om niet betrokken te raken bij carrouselfraude.

In dit hoofdstuk wordt onderzocht wanneer van een ondernemer extra inspanning moet worden verwacht om niet betrokken te raken bij carrouselfraude en ook wanneer een minimale toets voldoende is om hierbij niet betrokken te raken.

3.1 Kittel-arrest

In het Kittel-arrest komt het HvJ voor het eerst met het criterium 'wist of had moeten weten' als mogelijkheid om de aftrek van voorbelasting te weigeren. In dit arrest overwoog het HvJ dat 'ook een belastingplichtige, die wist of had moeten weten dat hij door zijn aankoop deelnam aan een transactie die onderdeel was van btw-fraude, voor de toepassing van de Zesde richtlijn worden beschouwd als deelnemer aan deze fraude, ongeacht of hij winst haalt uit de doorverkoop van de goederen. In een dergelijke situatie is de belastingplichtige de fraudeurs immers behulpzaam en wordt hij hun medeplichtige. Een dergelijke uitlegging gaat frauduleuze handelingen tegen doordat zij het moeilijker maakt deze te verwezenlijken. Derhalve staat het aan de nationale rechter het recht op aftrek te weigeren indien aan de hand van objectieve elementen wordt vastgesteld dat de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij door zijn aankoop deelnam aan een transactie die onderdeel was van btw-fraude, en dit zelfs indien de betrokken handeling voldoet aan de criteria waarop de begrippen levering van goederen door een als zodanig handelende belastingplichtige en economische activiteit zijn gebaseerd.'²⁸ Hoewel dit een grote bewijslast bij de belastingplichtige lijkt te leggen, merkt het HvJ wel op 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, ongeacht of het btw-fraude dan wel andere vormen van fraude betreft, kunnen vertrouwen op de rechtsgeldigheid van deze transacties, zonder het risico te lopen dat zij hun recht op aftrek verliezen.'²⁹

²⁸ HvJ EG 6 juli 2006, nr. C-439/04 en C-440/04, ECLI:EU:C:2006:446, r.o. 56 t/m 59 (Kittel en Recolta).

²⁹ HvJ EG 6 juli 2006, nr. C-439/04 en C-440/04, ECLI:EU:C:2006:446, r.o. 51 (Kittel en Recolta).

Over het gedeelte ‘wist’ van het Kittel-criterium valt niet te twisten, alleen zal de bewijslast hiervoor echter wel bij de inspecteur liggen, hetgeen ook nog tot enige moeilijkheden zou kunnen leiden. Het invullen van het ‘had moeten weten’ gedeelte van het Kittel-criterium moet volgens het HvJ gebeuren aan de hand van objectieve elementen door de nationale rechter. A-G Van Hilten schrijft in haar conclusie³⁰ dat de belastingplichtige hoort te handelen als een ‘oplettend koopman’ wat dus ziet op het gedeelte ‘had moeten weten’ van het Kittel-criterium.

Het Kittel-criterium wijst op de wetenschap die een belastingplichtige hoort te hebben, hetgeen ook voorkomt in het fiscale boete- en strafrecht. De fiscale rechter kijkt bij het opleggen van een vergrijpboete voor het onjuist of onvolledig invullen van een aangifte vaak of de belastingplichtige hiervan wist of had moeten weten. Bij de fiscale rechtspraak wordt echter onderscheid gemaakt tussen voorwaardelijk opzet en grove schuld. Bij voorwaardelijk opzet gaat het om het willens en wetens blootstellen aan de geenszins als denkbeeldig te verwaarlozen kans dat het strafbare of beboetbare feit zich voordoet.³¹ Bij grove schuld moet het gaan om in laakbaarheid aan opzet grenzende onachtzaamheid.³² Bij grove schuld hoort de belastingplichtige zich er dus bewust van te zijn dat er iets mis is gegaan bij de aangifte. Deze bewustheid die er had moeten zijn sluit aan bij het ‘had moeten weten’ van het Kittel-criterium.³³ Om te bepalen of er sprake is van grove schuld moet worden gekeken of de belastingplichtige voldoende zorgvuldig heeft gehandeld.

3.2 De wetenschap van de ondernemer

3.2.1 Gewaarschuwd ondernemer

Een ondernemer dient te handelen als een extra oplettend koopman wanneer hij gewaarschuwd is door de Belastingdienst dat hij mogelijk deel uitmaakt van een fraudeketen. Dit bleek uit een arrest van de Arnhemse rechtbank.³⁴ In dit arrest ging het over een Nederlandse ondernemer die voor ruim €34 miljoen aan telefoons kocht van Deense ondernemer in een tijdbestek van slechts twee maanden. De telefoons werden doorverkocht aan Engelse afnemers en deze werden direct verscheept van Denemarken naar Engeland. Voorafgaand aan deze leveringen is er bij de

³⁰ HvJ EG 6 juli 2006, nr. C-439/04 en C-440/04 (concl. A-G Van Hilten), ECLI:EU:C:2006:446 (Kittel en Recolta).

³¹ HR 9 november 1954, NJ 1955, 55 (Cicero) .

³² HR 23 juni 1976, nr. 17 879.

³³ Vos en Lammers, ‘Wist of had moeten weten dat de btw niet is betaald’, BTW-bulletin 2014/62.

³⁴ Rb. Arnhem 20 november 2007, V-N 2008/17.19.

Nederlandse ondernemer een onderzoek ingesteld door de Franse belastingdienst, waarbij de Nederlandse ondernemer is gewaarschuwd dat hij mogelijk handelde met fraudeurs. De Nederlandse ondernemer is vervolgens nogmaals gewaarschuwd bij de aanvang van de leveringen.

De rechtbank meent dat de ondernemer uit deze feiten en omstandigheden - tezamen en in onderling verband beschouwd - wist of behoorde te weten dat de transacties deel uitmaakten van carrouselfraude. Het belangrijkste argument hiervoor is dat de ondernemer al gewaarschuwd was dat hij mogelijk handelde met fraudeurs. Bij deze waarschuwing is ook uitdrukkelijk gewezen op de administratieve verplichtingen bij intracommunautaire leveringen en de mogelijke gevolgen bij niet naleving. Hierdoor diende de ondernemer extra oplettend te zijn toen hij transacties aanging met de mogelijk frauderende ondernemer.

De ondernemer had volgens de rechtbank meerdere malen door moeten hebben dat hij betrokken was bij carrouselfraude. Allereest betrof het grote partijen mobiele telefoons, waarmee in korte tijd een grote omzet is gerealiseerd. Daarnaast volgden de afnemers elkaar in hoog tempo op, waarbij de btw-nummers van deze afnemers werden opgeheven kort na de laatste transactie. In een enkel geval bleek zelfs dat er ten tijde van de transactie geen btw-nummer meer aanwezig was. Tevens bleek dat de afnemers die op de facturen stonden niet de feitelijke afnemers van de goederen waren.

Volgens het Kittel-arrest dient een ondernemer er alles aan te doen wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd om te zorgen dat de transacties geen onderdeel vormen van een fraudeketen. De waarschuwing had ervoor moeten zorgen dat de ondernemer extra zorgvuldig handelde, zodat hij er alles aan zou doen wat redelijkerwijs van hem kon worden verlangd om geen onderdeel van een fraudeketen te vormen. Bovenstaande feiten zorgden er in combinatie met de waarschuwingen voor dat de ondernemer wist of had moeten weten dat hij deel uitmaakte van carrouselfraude.

Een gelijksoortig geval deed zich voor in een arrest van het Arnhemse gerechtshof³⁵ waarbij een ondernemer werd gewaarschuwd door de Belastingdienst dat hij deelnam aan carrouselfraude. De ondernemer handelde in computeronderdelen waarbij er, net als in het vorige arrest, één grote

³⁵ Hof Arnhem 29 september 2008, NTFR 2008/2146.

leverancier was en waarbij de afnemers zich in hoog tempo opvolgden. Na de waarschuwing van de Belastingdienst volgde er tevens een gesprek met de Belastingdienst waarna de ondernemer besloot geen computeronderdelen meer af te nemen bij deze leverancier. In dit geval heeft de ondernemer dan ook juist gehandeld aangezien hij er alles aan heeft gedaan om niet deel uit te maken van carrouselfraude.

Kort na het beëindigen van de leveringen van deze leverancier meldde zich een nieuwe leverancier bij wie de ondernemer in korte tijd grote hoeveelheden aan computeronderdelen bestelde. De ondernemer kocht de computeronderdelen zonder een contract af te sluiten, waardoor de leverings- en betalingsvoorwaarden onbekend waren. Tevens had de ondernemer niet geïnformeerd naar de achtergrond van de nieuwe leverancier. Deze leverancier bleek een voormalig kok, die tweemaal failliet was gegaan en die tevens geen verstand had van de handel in computeronderdelen. Daarnaast had de leverancier de onderneming pas kort voor het aangaan van de handel met de ondernemer gestart. Gelijktijdig met de nieuwe leverancier boden zich ook nieuwe afnemers aan die de computeronderdelen kochten met contant geld.

De ondernemer had tijdens het gesprek met de Belastingdienst afgesproken dat hij de gegevens van toekomstige nieuwe leveranciers eerst zou voorleggen aan de Belastingdienst voordat hij met hen in zee zou gaan. De ondernemer nam pas contact op met de Belastingdienst nadat er ruim 26 miljoen gulden aan computeronderdelen was geleverd door de leverancier. Volgens het gerechtshof had de ondernemer conform de gemaakte afspraak kunnen wachten met afnemen van de goederen tot de inspecteur had bevestigd dat hij in redelijkheid niet hoefde te twijfelen dat transacties met de nieuwe leverancier geen onderdeel uitmaakten van btw-fraude.³⁶ Het negeren van de gemaakte afspraken in combinatie met de feiten en omstandigheden van dit geval zorgden ervoor dat het gerechtshof de aftrek van voorbelasting weigerde.

Wanneer een ondernemer gewaarschuwd is dat hij mogelijk deel uitmaakt van carrouselfraude ligt er bij hem dus een grotere onderzoeksplicht.

³⁶ Hof Arnhem 29 september 2008, NTFR 2008/2146, r.o. 4.9.

3.2.2 De voorkennis van de ondernemer

Naast de gemaakte afspraken was er in de laatstbesproken zaak volgens het gerechtshof nog een reden dat het aftrekrecht geweigerd werd. Volgens het gerechtshof had de ondernemer door de eerdere ervaringen met de eerste mogelijk frauduleuze leverancier kennis opgedaan over de werking van carrouselfraude. Tevens beschikte de ondernemer naar eigen zeggen over goede kennis over de sterk wisselende prijzen van de computeronderdelen. De kennis over zowel carrouselfraude als de kennis over de prijzen van de computeronderdelen zou er volgens het gerechtshof voor moeten zorgen dat de ondernemer wist of behoorde te weten dat de prijs van de onderdelen enkel zo laag kon zijn wanneer er in de keten van de leverancier werd gefraudeerd.

De ondernemer heeft voorafgaand aan de handelingen met de nieuwe leverancier een uittreksel opgevraagd bij de Kamer van Koophandel, het omzetbelastingnummer gecontroleerd en de paspoorten gekopieerd. Deze minimale toets (bewoording gerechtshof) volstaat volgens het gerechtshof niet aangezien er bij deze ondernemer een grotere zorgvuldigheid rust, omdat de nieuwe leverancier pastte in het profiel van een (deelnemer aan) een btw-carrousel en de ondernemer bekend is met carrouselfraude.³⁷

In dit arrest was het duidelijk dat de ondernemer wist wat carrouselfraude inhield, aangezien hij hier eerder mee in aanraking is geweest en hierover in gesprek is gegaan met de Belastingdienst. Daarnaast geeft hij zelf toe dat hij goed op de hoogte was van de wisselende prijzen van de computeronderdelen. Beide elementen zorgden er in dit geval samen voor dat er een grotere onderzoeksplicht rustte bij deze ondernemer. Het is echter lastig te toetsen of een ondernemer kennis heeft over carrouselfraude, wanneer deze nooit eerder betrokken is geweest bij carrouselfraude. In dat geval kan niet op basis van deze kennis een grotere onderzoeksplicht bij hem rusten.

Het ‘had moeten weten’ gedeelte van het Kittel-criterium ziet dus niet enkel op de kenmerken van carrouselfraude (paragraaf 2.5) en in hoeverre deze kenbaar zijn voor ondernemers, maar ook op de daadwerkelijke kennis over carrouselfraude van de ondernemer. Een grotere kennis van de ondernemer over (kenmerken van) carrouselfraude zorgt voor een grotere onderzoeksplicht

³⁷ Hof Arnhem 29 september 2008, NTFR 2008/2146, r.o. 4.9.

3.3 Afspraken met de Belastingdienst

De hiervoor besproken minimale toets is volgens het gerechtshof niet voldoende wanneer een ondernemer gaat handelen met een andere ondernemer die in het profiel van een deelnemer aan een btw-carrousel past en waarbij eerstgenoemde ondernemer ook weet wat carrouselfraude inhoudt. In combinatie met de genegeerde afspraken met de Belastingdienst leidde dit ertoe dat het aftrekrecht geweigerd werd.

Nakoming van de gemaakte afspraken met de Belastingdienst kan ervoor zorgen dat het aftrekrecht of nultarief gewoon kan worden toegepast, ondanks dat de ondernemer handelde met fraudeurs. Dit blijkt uit twee arresten^{38,39} waarbij ook afspraken waren gemaakt met de Belastingdienst over gegevensverstrekking van nieuwe leveranciers en afnemers. Het nakomen van deze afspraken alleen is echter niet genoeg om het recht of aftrek of de toepassing van het nultarief te behouden. De ondernemer heeft nog steeds een onderzoeksplicht die groter is geworden door de aanwijzingen van de Belastingdienst dat hij mogelijk handelt met ondernemers die deel uitmaken van carrouselfraude.

Afspraken met de Belastingdienst vergroten dus de onderzoeksverplichting van de ondernemer. Wanneer aan deze onderzoeksplicht wordt voldaan zorgt dit in combinatie met de nakoming van de afspraken er voor dat de ondernemer alles heeft gedaan wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd om niet betrokken te raken bij carrouselfraude.

3.4 De markt van de ondernemer

De markt waarin een ondernemer zich bevindt kan van invloed zijn op de onderzoeksplicht van de ondernemer. In een arrest van de Rechtbank Breda⁴⁰ verkocht een ondernemer jaren lang landbouwwerktuigen aan een buitenlandse afnemer die hij op de veemarkt had ontmoet. Hierbij heeft deze ondernemer het identiteitsbewijs en het btw-identificatienummer van de afnemer opgevraagd/geverifieerd (minimale toets). Nadat de afnemer een ongeluk had gehad trad hij niet meer zelf op als afnemer, maar slechts als tussenpersoon. De tussenpersoon verschaftte de gegevens van de daadwerkelijke afnemer aan de ondernemer.

³⁸ Hof Den Haag 27 april 2012, LJN: BX2874.

³⁹ Hof Den Bosch 22 juni 2012, NTFR 2012/1770.

⁴⁰ Rb. Breda 30 augustus 2012, NTFR 2013/43.

Volgens de rechtbank is het op de veemarkt gebruikelijk te handelen op basis van vertrouwen. Door de jarenlange handel met de tussenpersoon (toen nog handelend als de daadwerkelijke afnemer) is er volgens de rechtbank *‘een bepaalde handels- en vertrouwensrelatie ontstaan waarvan de ondernemer meende op dezelfde voet met de tussenpersoon te kunnen handelen als boeren en veehandelaren ter zake van de handel in vee.’*⁴¹

Door deze relatie mocht de ondernemer volgens de Rechtbank erop vertrouwen dat de informatie die hij kreeg van de tussenpersoon over de afnemer correct was. Doordat de Rechtbank geloofwaardig achtte dat het ongebruikelijk is om de link tussen de afnemer en de tussenpersoon te verifiëren hoefde de ondernemer dit niet te doen.

De minimale toets volstaat wanneer een ondernemer zich in een markt bevindt waarbij het gebruikelijk is te handelen op basis van vertrouwen en waarbij deze vertrouwensrelatie is opgebouwd door een langere periode van handel.

3.5 Niet-bestaande marktdeelnemer

In het arrest PPUH Stehcemp⁴² koopt Stehcemp diesel in van Finnet voor het verbruik in de onderneming. De Poolse Belastingdienst stond het recht van aftrek niet toe aangezien de facturen waren opgesteld door een niet-bestaande marktdeelnemer. Het HvJ stelde echter dat dit in strijd is met het EU-recht wanneer de factuur is opgesteld door een niet-bestaande marktdeelnemer en de identiteit van de daadwerkelijke leverancier onmogelijk kan worden vastgesteld. Het aftrekrecht kan alleen geweigerd worden indien aan de hand van objectieve elementen blijkt dat de ondernemer wist of had moeten weten betrokken te zijn bij carrouselfraude.

Volgens het HvJ ‘kan een ondernemer ertoe verplicht worden om inlichtingen in te winnen over de andere marktdeelnemer van wie hij voornemens is goederen te kopen, wanneer hij beschikt over aanwijzingen op basis waarvan onregelmatigheden of fraude kunnen worden vermoed.’⁴³ In dat geval rust er bij de ondernemer een grotere onderzoeksplicht.

Het HvJ beperkt vervolgens de onderzoeksverplichting in het geval er geen aanwijzingen zijn voor fraude. In dergelijke gevallen volstaat men met een minimale toets. De minimale toets kan

⁴¹ Rb. Breda 30 augustus 2012, NTFR 2013/43, r.o. 4.19.1.

⁴² HvJ EU 22 november 2015, nr. C-277/14, ECLI:EU:C:2015:719 (PPUH Stehcemp).

⁴³ HvJ EU 22 november 2015, nr. C-277/14, ECLI:EU:C:2015:719, r.o. 52 (PPUH Stehcemp).

volgens het HvJ niet vereisen dat de ondernemer nagaat of de opsteller van de factuur de betrokken goederen in bezit had en kon leveren en tevens zijn btw-verplichtingen is nagekomen.

Aangezien Finett moet worden beschouwd als een niet-bestaande marktdeelnemer kon Finett niet aan deze verplichtingen voldoen. Volgens het HvJ vallen controles die dit kunnen ontdekken niet binnen de reikwijdte van de minimale toets. Dergelijke controles kunnen echter wel geëist worden indien aan de hand van objectieve elementen blijkt dat de ondernemer wist of had moeten weten betrokken te zijn bij carrouselfraude waardoor een grotere onderzoeksplicht bij de ondernemer rust. Hierbij verwijst de rechter naar het arrest Mahagében (paragraaf 4.1). Uit het arrest Stehcemp blijkt dat leveringen van een niet-bestaande marktdeelnemer op zichzelf niet zorgen voor een grotere onderzoeksplicht. Een minimale toets kan in dat geval volstaan.

3.6 Tussenconclusie

In het Kittel-arrest komt het HvJ met het criterium ‘wist of had moeten weten’ om betrokkenheid bij carrouselfraude te bewijzen. Wanneer een ondernemer weet dat hij betrokken is bij carrouselfraude kan het aftrekrecht/nultarief geweigerd worden. Hierbij is het nog wel aan de inspecteur om te bewijzen dat de ondernemer er ook daadwerkelijk vanaf wist. Bij het ‘had moeten weten’-gedeelte van het Kittel-criterium is het aan de nationale rechter om aan de hand van objectieve elementen te bewijzen dat hier sprake van is.

Om er achter te komen of een ondernemer had moeten weten betrokken te zijn bij carrouselfraude moet er gekeken worden naar wat van de ondernemer mag worden verlangd. De ondernemer dient zich altijd te gedragen als een oplettend koopman, maar soms gaat dit nog een stap verder en kan er een grotere onderzoeksplicht gelden.

In het geval dat de ondernemer al gewaarschuwd is door de Belastingdienst dat hij mogelijk betrokken is bij carrouselfraude dient hij extra oplettend te handelen. Er ligt bij hem een grotere onderzoeksplicht.

Tevens kan van een ondernemer die eerder te maken heeft gehad met carrouselfraude worden verwacht dat hij in de toekomst de kenmerken van carrouselfraude herkent. Wanneer deze ondernemer handelt met een nieuwe leverancier/afnemer die in het profiel past van een carrouselfraudeur ligt er bij deze ondernemer een grotere zorgplicht waaraan hij moet voldoen om niet betrokken te raken bij carrouselfraude.

Wanneer een ondernemer afspraken heeft gemaakt met de Belastingdienst over de verstrekking van gegevens geldt er naast deze afspraken ook een grotere onderzoeksplicht voor deze ondernemer. De ondernemer dient zowel aan de afspraken als aan de grotere onderzoeksplicht te voldoen wil hij niet betrokken raken bij carrouselfraude.

Een minimale toets is voldoende wanneer een ondernemer handelt op basis van vertrouwen. Hierbij dient dit vertrouwen te zijn opgebouwd in een markt waarin dit gebruikelijk is en moet dit tot stand zijn gekomen door een langdurige periode van handelen.

Leveringen van een niet-bestaande marktdeelnemer zorgen niet direct voor een grotere onderzoeksplicht. Een minimale toets volstaat, wanneer er aan de hand van objectieve elementen de ondernemer niet had moeten weten betrokken te zijn bij carrouselfraude.

4. De grenzen aan de onderzoeksplicht van de ondernemer

In het voorgaande hoofdstuk is ingegaan op de vraag wanneer er een grotere onderzoeksplicht rust bij de ondernemer, en wanneer een minimale toets voldoende is. Hieruit bleek dat deze scheiding niet altijd duidelijk is aan te brengen. Er dient telkens gekeken te worden naar de omstandigheden van het geval hoe groot deze onderzoeksplicht van de ondernemer is.

Wanneer uiteindelijk bewezen is dat een minimale toets voldoende is, moet duidelijk worden wat deze toets precies inhoudt. Tevens dient er te worden nagegaan wat de grenzen zijn aan de grotere onderzoeksplicht, zodat dit geen onbeperkte onderzoeksplicht wordt. In dit hoofdstuk worden verschillende arresten en besluiten behandeld waarin de onderzoeksplicht van de ondernemer wordt uitgebreid of ingeperkt. Hierbij wordt getracht een invulling te geven aan de eis die het HvJ stelt in Kittel, namelijk dat een ondernemer *‘al het redelijke heeft gedaan om niet bij fraude betrokken te raken.’*

4.1 Mahagében-arrest

HvJ Mahagében⁴⁴ is ingegaan op de onderzoeksplicht die rust op belastingplichtigen om voldoende zorgvuldig te handelen.. In dit arrest heeft het HvJ de reikwijdte van de onderzoeksplicht bepaald. Het HvJ heeft bepaald dat *‘het niet in strijd is met het Unierecht om van een marktdeelnemer te verlangen dat hij alles doet wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd om te zorgen dat hij door de handeling die hij verricht, niet betrokken raakt bij belastingfraude.’*⁴⁵ Deze uitleg van de onderzoeksplicht biedt alsnog ruimte voor eigen invulling aangezien er per zaak moet worden gekeken of de marktdeelnemer daadwerkelijk alles heeft gedaan wat redelijkerwijs van hem kon worden verlangd. Het HvJ gaf echter ook enkele inperkingen wat betreft de onderzoeksplicht. Zo stelt het HvJ dat er andere verplichtingen door lidstaten kunnen worden voorgeschreven om juiste inning van btw te waarborgen met het oog op fraude overeenkomstig volgens art. 273 van de btw-richtlijn, maar dat dit artikel niet gebruikt mag worden voor extra verplichtingen inzake de facturering.⁴⁶ Deze verplichtingen omtrent de facturering zijn vastgelegd in art. 217 e.v. btw-richtlijn en mogen dus niet door de lidstaten zelf worden uitgebreid met andere verplichtingen. Tevens mogen de extra verplichtingen die niet zien

⁴⁴ HvJ EU 21 juni 2012, gevoegde zaken C-80/11 en C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373 (Mahagében).

⁴⁵ HvJ EU 21 juni 2012, gevoegde zaken C-80/11 en C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373, r.o. 54 (Mahagében).

⁴⁶ HvJ EU 21 juni 2012, gevoegde zaken C-80/11 en C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373, r.o. 55 en 56 (Mahagében).

op de facturering niet verder gaan dan voor de doelstelling van de btw-richtlijn noodzakelijk. Zij mogen geen systematische belemmering vormen voor de aftrek van voorbelasting. Dit zou een fundamenteel beginsel van het btw-systeem aantasten, namelijk de btw-neutraliteit.⁴⁷

Vervolgens stelt het HvJ dat het in beginsel aan de belastingautoriteiten is om controles uit te voeren die carrouselfraude of andere onregelmatigheden opsporen. Van de belastingplichtigen kan in het algemeen niet worden verwacht dat ze zelf onderzoeken of de verkopende partij belastingplichtig is, de desbetreffende goederen in bezit had, de mogelijkheid had tot levering van de goederen en of hij zijn verplichting met betrekking tot de btw-aangifte en betaling daarvan was nagekomen. Deze verplichting rust dus in beginsel bij de belastingautoriteiten aangezien controle van de boekhouding en documenten tot hun takenpakket behoort volgens het HvJ.⁴⁸ Van de belastingplichtigen kan niet worden verwacht dat ze de taak van belastingambtenaren op zich nemen.

Uit het arrest Mahagében blijkt dus dat er onder geen beding extra verplichtingen worden verlangd wat betreft de facturering, omdat dit een belemmering zou vormen voor het recht op aftrek van voorbelasting. Tevens blijkt dat bij een minimale toets de ondernemer niet hoeft na te gaan of de opsteller van de factuur belastingplichtig is, de goederen in bezit had, de mogelijkheid had tot levering van de goederen en of hij zijn verplichting met betrekking tot de btw-aangifte en betaling daarvan was nagekomen.

4.2 Factuurvereisten

De verplichte vermeldingen op een factuur zijn opgenomen in art. 35a wet OB. Het gaat hier om bijvoorbeeld de datum of het factuurnummer van de factuur of om de naam of het adres en btw-identificatienummer van de leverancier. Bij een intracommunautaire levering dient ook het btw-identificatienummer van de afnemer vermeld te worden. Het kan echter voorkomen dat een factuur niet volledig voldoet aan deze wettelijke eisen.

De Staatssecretaris acht het onredelijk dat voor elke foute factuur een verbeterde of aanvullende factuur dient te worden uitgereikt wanneer dit tot een onevenredige lastenverzwaring zou leiden. Hij keurt daarom onder voorwaarden het recht op aftrek goed van btw die is vermeld op een factuur die niet aan de wettelijke eisen voldoet. Deze foute factuur dient dan slechts lichte

⁴⁷ HvJ EU 21 juni 2012, gevoegde zaken C-80/11 en C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373, r.o 57 (Mahagében).

⁴⁸ HvJ EG 17 juli 2008, nr. C-132/06, ECLI:EU:C:2008:412 (Commissie/Italië).

gebreken te bevatten. Dit is het geval wanneer er volgens de inspecteur is voldaan aan de materiële voorwaarden voor het recht of aftrek, op basis van de factuur.

De goedkeuring van de Staatssecretaris⁴⁹ geldt echter niet wanneer de uitreiker van de factuur de btw niet heeft voldaan en de ontvanger van de factuur dit wist of redelijkerwijs moest vermoeden (Kittel-criterium). Hierbij dient de ontvanger direct profijt te hebben gehad dan wel invloed te hebben gehad op het handelen van de uitreiker. In het geval van carrouselfraude heeft de ontvanger vaak een financieel voordeel behaald door de fraude van de uitreiker, omdat de goederen vaak tegen lagere waarde dan de normale waarde worden verkocht.

Het komt er wat betreft carrouselfraude op neer dat een factuur met lichte gebreken is toegestaan, mits de ontvanger van deze factuur niet wist of had moeten weten dat hij betrokken was bij carrouselfraude. Uit het Besluit wordt het echter niet duidelijk of een licht gebrek een argument kan zijn waardoor de afnemer had moeten weten dat hij betrokken was bij carrouselfraude.

Naar mijn mening is dit afhankelijk van het soort gebrek. Een foute datum op de factuur zal namelijk niet meteen betekenen dat een ondernemer had moeten weten betrokken te zijn bij carrouselfraude. Dit kan wel het geval zijn wanneer een btw-identificatienummer onjuist is of de adresgegevens niet kloppen, aangezien dit mogelijk een grotere onderzoeksplicht van de ontvanger verlangt. De vraag is echter of dit wel gezien wordt als een licht gebrek.

Een juiste factuur is in beginsel dus noodzakelijk om van het recht op aftrek van voorbelasting gebruik te maken. Wanneer er echter sprake is van lichte gebreken in de factuur kan het recht van aftrek nog steeds met succes worden toegepast, mits er aan de materiële eisen voor het recht op aftrek is voldaan en de ontvanger niet wist of had moeten weten dat de uitreiker niet heeft voldaan aan zijn btw verplichting. Er dient dus alsnog getoetst te worden aan het Kittel-criterium wanneer er een factuur is met gebreken. De factuur op zich kan gebruikt worden om dit te aan te tonen, maar dit kan ook door andere objectieve elementen. Een foute factuur op zich zorgt niet direct voor de weigering van het aftrekrecht.

4.3 Valse vervoersdocumenten

Naast de factuur zijn er vaak andere documenten die als bewijs kunnen dienen voor een (intracommunautaire) levering. Bij de levering van goederen is een CMR-vrachtbrief vaak het

⁴⁹ Besluit van 6 december 2014, nr. BLKB 2014-704M, *Stcrt.* 17 december 2014, 36 166, *V-N* 2015/7.16.

document dat wordt gebruikt als bewijs voor het vervoer. Binnen de EU is een CMR zelfs verplicht bij grensoverschrijdend goederenverkeer.⁵⁰ Net als bij een factuur is het mogelijk dat een CMR onjuistheden bevat. Dit was het geval in een arrest van het HvJ.⁵¹

In dit arrest leverden Engelse groothandelaren telefoons aan Spaanse en Franse afnemers. Het vervoer werd geregeld door de afnemers en zij stuurden achteraf een afgestempelde en volledig ingevulde CMR aan de Engelse groothandelaren. De Engelse ondernemers pasten hierdoor de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen toe (in Nederland het 0% tarief).

Achteraf bleken de CMR documenten vals te zijn waardoor de Engelse fiscus de vrijstelling weigerde. De Engelse rechter stelde dat enig nader onderzoek zou hebben geleid tot ontdekking van deze onjuistheden. De afleveradressen bestonden niet, evenals de transporteurs. Daarnaast kwamen de opgegeven kentekens niet overeen met de vermeende vrachtwagen.

Het HvJ stelt echter dat het nieuwe btw-stelsel van 1993 niet mocht leiden tot een verslechtering van de positie van marktdeelnemers. Voor dit stelsel konden ondernemers het vervoer bewijzen door afgegeven documenten van de douane, hetgeen zeer betrouwbaar was. In het nieuwe stelsel kan het bewijs voor intracommunautaire leveringen niet meer geleverd worden door de douane, aangezien de binnengrenzen zijn verdwenen. De bewijsstukken voor het vervoer naar een andere lidstaat kunnen enkel geleverd worden door de ondernemers zelf (bijvoorbeeld door een CMR). Het risico van de onjuistheid hiervan kan volgens het HvJ niet op een bonafide ondernemer rusten, aangezien in dat geval het nieuwe stelsel de intracommunautaire handel moeilijker zal maken. De leverancier kon hierdoor de vrijstelling gewoon toepassen.

Het gevolg hiervan is dat een ondernemer kan vertrouwen op een CMR die op het eerste gezicht juist en volledig is ingevuld. Het risico dat de gegevens op deze CMR onjuist zijn ligt niet bij de bonafide ondernemer.

Wolf vroeg zich naar aanleiding van dit arrest af of het wenselijk is dat transportdocumenten die op het eerste gezicht lijken te kloppen geen nader onderzoek behoeven.⁵² Gezien de bewoording van het HvJ in dit arrest en de uitspraak in het arrest Mahagében beperkt het HvJ de onderzoeksplicht van de bonafide ondernemer. Naar mijn mening is deze beperking noodzakelijk

⁵⁰ Artikel 1 CMR-Verdrag.

⁵¹ HvJ EG 27 september 2007, nr. C-409/04, ECLI:EU:C:2007:548 (Teleos).

⁵² Wolf, 'Wie betaalt de rekening', WFR 2007/1225, voetnoot 7.

om het doel van de interne markt te waarborgen, namelijk het vergemakkelijken van het handelsverkeer tussen de lidstaten. Wanneer ondernemers de risico's van foutieve transportdocumenten zelf horen te dragen, zal dit voor lastenverzwaring leiden, hetgeen leidt tot een verslechtering van de positie van marktdeelnemers.

4.4 Identiteit van de leverancier

Een van de onderdelen van een factuur zijn de naam- en adresgegevens van de presterende ondernemer. Dit is nodig vanuit het oogpunt van controle, waarbij de aftrek van voorbelasting gekoppeld is aan de verschuldigdheid van de presterende ondernemer. Bij een controle van de Belastingdienst moet aan de hand van de factuur de presterende ondernemer kunnen worden gevonden om te kunnen verifiëren of die de belasting voldaan heeft. De functie van de adresgegevens is dus mede het identificeren van de presterende ondernemer.⁵³

In een arrest van de Hoge Raad⁵⁴ was de vraag aan de orde of er was voldaan aan de naam- en adresvereiste op de factuur. De HR oordeelde dat er voldaan is aan de adresvereiste wanneer de presterende ondernemer aan de hand van die vermelding kan worden geïdentificeerd en getraceerd.

In dit arrest had de presterende ondernemer een postbus gehuurd, waarbij de telefoon werd doorgeschakeld naar zijn mobiele nummer. Het adres dat op de factuur vermeld stond was het adres van de postbus. In een verklaring van de verhuurder van de postbus blijkt dat er geen kamer is verhuurd en dit ook nooit ter sprake is geweest. Het Gerechtshof stelde hierdoor dat het adres op de factuur geen adres was in de zin van art. 35 wet OB. Het aftrekrecht zou daarom moeten worden geweigerd.

Wanneer het adres op de factuur niet gezien kan worden als adres in de zin van art. 35 wet OB, dient getoetst te worden of er sprake is van een licht gebrek in de factuur (paragraaf 4.2), waardoor de ondernemer erop mocht vertrouwen dat de factuur op de juiste wijze was opgemaakt. Als blijkt dat het niet gaat om een licht gebrek dient het aftrekrecht te worden geweigerd.

⁵³ HR 14 juni 2013, BNB 2013/97, r.o. 3.3 evenals Noot 6 Bijl.

⁵⁴ HR 14 juni 2013, BNB 2013/97.

De HR sluit echter niet uit dat de presterende ondernemer aan de hand van het adres op de factuur kan worden geïdentificeerd en getraceerd.⁵⁵ Volgens Bijl gaat de HR hier uit van traceren in de betekenis van nasporen.⁵⁶ Dit zou volgens hem zorgen voor een te zware bewijslast voor de Belastingdienst aangezien de aftrek van voorbelasting dan moet worden toegestaan wanneer bijvoorbeeld een detectivebureau de presterende ondernemer zou kunnen vinden. Het adres op de factuur kan dan namelijk gezien worden als een adres in de zin van art. 35 wet OB. Het adres op de factuur kan dan geen grond zijn waardoor de ondernemer wist of had moeten weten dat hij betrokken was bij carrouselfraude.

De zware bewijslast die ligt bij de Belastingdienst zorgt ervoor dat het aftrekrecht moeilijker kan worden geweigerd. Dit kan ervoor zorgen dat een ondernemer minder snel een adres controleert op de juistheid hiervan, waardoor fraude met een foutief adres steeds aantrekkelijker wordt voor fraudeurs.

4.5 Tussenconclusie

In dit hoofdstuk is getracht een invulling te geven aan de eis die het HvJ stelt in Kittel, namelijk dat een ondernemer *‘al het redelijke heeft gedaan om niet bij fraude betrokken te raken.’*

Uit jurisprudentie van het HvJ blijkt dat er nooit extra verplichtingen kunnen worden verlangd van de ondernemer wat betreft de facturering. Dit geldt dus zowel bij de minimale toets als bij een grotere onderzoeksplicht.

Daarnaast blijkt dat een fout in de factuur op zichzelf geen reden is om het recht op aftrek te weigeren. De fout kan er voor zorgen dat er een grotere onderzoeksplicht is voor de ondernemer, maar dit kan ook blijken uit andere objectieve elementen.

Het adres dat vermeld staat op een factuur geldt daarnaast als een adres in de zin van art. 35 wet OB indien de leverancier aan de hand van dat adres kan worden geïdentificeerd en getraceerd.

Bij het vervoer van goederen mag een ondernemer vertrouwen op de juistheid van een CMR wanneer deze op het eerste gezicht juist en volledig is ingevuld. Deze veronderstelling kan er wel voor zorgen dat ondernemers minder kritisch naar de CMR kijken, waardoor de fraudeurs makkelijker kunnen frauderen.

⁵⁵ HR 14 juni 2013, BNB 2013/97, r.o. 3.3.

⁵⁶ HR 14 juni 2013, BNB 2013/97, Noot Bijl, Noot 7.

5. Voorkomingsmaatregelen voor betrokkenheid bij carrouselfraude

In het vorige hoofdstuk is bepaald wat de minimale toets en de grotere onderzoeksplicht inhouden. Samen met de in hoofdstuk 3 genoemde arresten waarin is bepaald wanneer een grotere onderzoeksplicht geldt (of wanneer niet) zorgt dit de basis van het laatste hoofdstuk waarin voorkomingsmaatregelen zullen worden geschetst en uitgelegd, zodat ondernemers niet/minder snel betrokken zullen raken bij carrouselfraude.

5.1 Inleiding

Betrokkenheid bij carrouselfraude kan veel risico's met zich meebrengen. Zo kost het de ondernemer veel tijd (en dus geld) om het geschil met de belastingautoriteit op te lossen. Mocht het geschil niet worden opgelost dan kan dit er zelfs voor zorgen dat de ondernemer zelf de btw die niet is voldaan door de fraudeur moet afdragen aan de belastingautoriteit of dat hij de betaalde btw niet in aftrek kan brengen. Het is daarom van groot belang voor de ondernemer om niet betrokken te raken bij carrouselfraude.

Om niet betrokken te raken bij carrouselfraude kan een ondernemer voorkomingsmaatregelen nemen. De meeste ondernemingen streven echter naar een zo hoog mogelijke winst, waarbij externe factoren het gehele proces van bedrijfsuitoefening zo min mogelijk mogen verstoren. De betaling van omzetbelasting is één van deze externe factoren, waardoor ondernemers vaak met minimale inspanning aan deze verplichting zullen willen voldoen. Het nemen van voorkomingsmaatregelen zal daarom vaak niet de prioriteit zijn van ondernemers, terwijl dit een hoop zorgen kan wegnemen. In dit hoofdstuk zullen verschillende voorkomingsmaatregelen worden uitgelegd, zowel voor grote als voor kleinere ondernemingen.

5.2 Tax policy & Risk management

De Nederlandse overheid heeft na onderzoek van de Commissie Tabaksblad de Nederlandse Corporate Governance Code ingevoerd. Dit onderzoek was ingesteld nadat in de jaren '90 bekend werd dat de controlesystemen van beursgenoteerde bedrijven niet op in orde bleken te zijn. In de Nederlandse Corporate Governance Code is bepaald dat een 'in control statement' moet worden opgenomen in het jaarverslag van de onderneming. Het 'in control statement' zegt iets over de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen. Dit statement kan enkel gegeven worden indien dit is onderbouwd door een degelijk Internal Control Framework (ICF).

Eén van de onderdelen van dit ICF is het Tax Control Framework (TCF). Het TCF onderbouwt de beheersingsmaatregelen die worden genomen om ‘in control’ te zijn wat betreft de belastingen van de onderneming. In 2008 heeft de kennisgroep Zeer Grote Ondernemingen (ZGO) in opdracht van de Belastingdienst het rapport ‘Tax Control Framework’⁵⁷ openbaar gemaakt, waarin de Belastingdienst enige houvast biedt voor de invoering van een TCF. Het staat de onderneming namelijk vrij om te kiezen voor de beheersmaatregelen die voor hem het beste binnen zijn bedrijfsuitoefening past. Betere beheersmaatregelen zorgen ervoor dat frauderende ondernemers eerder worden herkend, waardoor de schade die de bonafide ondernemer hiervan ondervindt beperkt blijft of zelfs helemaal uitblijft. Bij de keuze voor een bepaald TCF dient rekening gehouden te worden met de ‘tax policy’ en het ‘risk management’ van de onderneming.

5.2.1 Tax Policy

In de tax policy van een bedrijf staat onder meer het risicoprofiel van de onderneming.⁵⁸ Hierin staat hoeveel risico de onderneming neemt omtrent de verschillende belastingen. Een bedrijf besteedt vaak veel aandacht aan tax planning die zorgt dat de omvang van de vennootschapsbelasting lager wordt, aangezien deze belasting door het bedrijf zelf wordt betaald. Btw wordt (normaal gesproken) enkel door de consument betaald, aangezien de onderneming (normaal gesproken) betaalde btw kan aftrekken, waardoor dit niet bij de onderneming drukt. In een tax policy van een onderneming zal daarom minder aandacht worden besteed aan het ‘in control’ zijn van de omzetbelasting, terwijl oneffenheden in de aangifte verregaande gevolgen kunnen hebben (zie hoofdstuk 3 en 4).

Een tax policy dient daarom een risicoprofiel te bevatten omtrent de btw. Hierin dient de ondernemer een afweging te maken tussen de hoeveelheid/kwaliteit van de beheersingsmaatregelen en het risico dat hij betrokken raakt bij (in dit geval) carrouselfraude. De ondernemer staat vrij in de keuze van zijn risicoprofiel, maar de Belastingdienst zal strengere/uitgebreidere controles uitvoeren bij ondernemingen die een hoger risicoprofiel hebben.⁵⁹ De Belastingdienst controleert op deze wijze op basis van horizontaal toezicht. Hierbij

⁵⁷ Belastingdienst, Tax Control Framework. Van risicogericht naar “in control”: het werk verandert, 2008.

⁵⁸ Van der Laan en Weerman, ‘Tax Control Framework’, WFR 2008/1269.

⁵⁹ Belastingdienst, Tax Control Framework. Van risicogericht naar “in control”: het werk verandert, par. 3.3, 2008.

komt de onderneming door middel van overleg met de Belastingdienst tot een aanvaardbare aangifte, waarvan de Belastingdienst van op aan kan dat deze juist is.⁶⁰

Het risicoprofiel kan worden bepaald door bijvoorbeeld de kans dat je te maken krijgt met carrouselfraude en de omvang van de schade hierdoor af te wegen tegen de kosten van de beheersingsmaatregelen. Hierdoor zullen goedkopere maatregelen worden ingevoerd en zullen maatregelen die veel kosten, maar zien op zeer specifieke/zeldzame gevallen van carrouselfraude, achterwege blijven. Een onderneming kan de maatregelen ook laten afhangen van zijn morele plicht als belastingbetaler. De onderneming betaalt namelijk zelf vennootschapsbelasting en past het btw-systeem toe zoals het hoort. Hij verlangt daarom dat andere ondernemingen dat ook doen. De maatregelen die deze onderneming in zal voeren zullen dan misschien duurder zijn in verhouding tot de kans en omvang van de mogelijke schade. Daarnaast kan de tax policy natuurlijk ook door andere factoren beïnvloed worden of door een combinatie van factoren.

5.2.2 Risk Management

In de private sector zijn er door verschillende partijen ICF's ontwikkeld. De bekendste en meest gebruikte ICF's worden ontwikkeld door het Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission (COSO).⁶¹ COSO betreft risk management in zijn frameworks. Hierin wordt aangegeven hoe er gehandeld dient te worden bij een bepaald risicoprofiel. Bij een hoog risicoprofiel zal het TCF uitgebreider en gedetailleerder moeten zijn om te zorgen dat de onderneming 'in control' blijft. Het staat de onderneming echter vrij om te kiezen voor een bepaald risicoprofiel.

Het is bij een onderneming van groot belang dat er is vastgelegd wat de tax policy van de onderneming is van de onderneming en hoe het omgaat met het risk management. Indien dit ontbreekt, kunnen beslissingen gebaseerd worden op basis van de winst die het met die handeling kan maken. Het risico dat ze te maken hebben met een fraudeur en de omvang van deze fraude wordt niet meegewogen in de beslissing om de transactie wel of niet aan te gaan. Tax policy en risk management zijn dus van groot belang om te zorgen dat een onderneming 'in control' is en dus het TCF in orde is. Om te controleren dat het TCF in orde is zijn monitoringsactiviteiten van groot belang.

⁶⁰ Belastingdienst, Leidraad Horizontaal toezicht Grote Ondernemingen, 2013.

⁶¹ COSO, Internal Control – Integrated Framework, 2011.

5.3 Monitoring

Er zijn verschillende monitoringsmethoden. Men kan al deze methoden gebruiken om te kijken of de interne controle in orde is. De uitkomst van deze monitoringsmethoden bepaalt of het TCF moet worden aangepast of dat de onderneming ‘in control’ is. Wanneer blijkt dat de onderneming ‘in control’ is zorgt dit ervoor dat de Belastingdienst minder/minder strikte controles zal uitvoeren. Daarnaast zorgt dit ervoor dat het risico dat het bedrijf loopt voldoende is afgedekt wat betekent dat het risk management in orde is. De twee meest gebruikte monitoringsmethoden zijn de statistische steekproef en de data-analyse.

De statistische steekproef wordt gebruikt door de Belastingdienst, omdat zij hiermee een verantwoord oordeel verkrijgt over de gehele aangifte en deze manier tijd- en kostenbesparend is.⁶² Bij deze methode worden de posten op de facturen aselekt gekozen, waarbij iedere euro uit iedere factuur evenveel kans maakt om getrokken te worden door de steekproef. De fouten die worden ontdekt geven hierdoor een afspiegeling van de fouten in de gehele populatie. De belastingdienst gaat uit van een foutmarge van maximaal 5% om nog te kunnen spreken van een aanvaardbare aangifte.⁶³ Een ondernemer kan de statistische steekproef ook zelf gebruiken om te kijken of de beheersinsmaatregelen in orde zijn. Indien dit niet het geval is zullen deze moeten worden aangepast.

Bij een data-analyse kijkt men of het btw-systeem (vaak een ERP-systeem⁶⁴) dat door een bedrijf gebruikt wordt in orde is. Dit betekent dat er onder andere wordt gekeken of de administratie juist is ingericht en of de gebruikte tax-codes tot de gewenste uitkomst leiden. Wanneer een bedrijf wereldwijd handelt zal het in aanraking komen met veel verschillende belastingstelsels. Het is van belang dat veranderingen in deze stelsels in het ERP-systeem worden aangepast, zodat de juiste btw gevolgen aan de transactie worden toegekend.

Beide methoden zijn erg handig om te controleren of de aangifte omzetbelasting correct is ingevuld. Deze controles zullen daarom ook nagaan of is voldaan aan de minimale toets. Zo kan er worden gecontroleerd of er een uittreksel bij de KvK is opgevraagd, het omzetbelastingnummer correct is en de paspoorten zijn gekopieerd (paragraaf 3.2.2). Vooral bij

⁶² J.F. van Dijk e.a., Steekproeven in de accountantscontrole (theorie en praktische toepassingen)(Nirva geschrift nr. 57), Deventer: Kluwer 1990, p.28.

⁶³ Buitenhuis, ‘Much data’ en de kortste weg naar ‘assurance’, VTA september 2014, p.49.

⁶⁴ ERP staat voor Enterprise Resource Planning.

een data-analyse kan er specifiek op deze punten gecontroleerd worden, zodat zeker is dat aan deze voorwaarden is voldaan. Bij de statistische steekproef is het mogelijk dat niet al deze punten gecontroleerd worden, aangezien er mogelijk op een andere post van de aangifte wordt gecontroleerd dan bijvoorbeeld het omzetbelastingnummer, waardoor fraude hiermee onopgemerkt blijft.

Een fraudeur kan echter rekening houden met deze controles en zorgen dat zijn handelingen niet door deze monitoringsmethoden wordt opgemerkt. Zo kan de fraudeur goederen verkopen onder de waarde economisch verkeer. De monitoringsmethoden zullen dit niet herkennen als een ‘foute factuur’, terwijl dit volgens de Belastingdienst een kenmerk kan zijn van carrouselfraude (paragraaf 2.5). Om te zorgen dat de ondernemer niet/minder snel betrokken raakt bij carrouselfraude zal hij extra maatregelen moeten nemen, naast de data-analyse en/of statistische steekproef..

5.4 Voorkomingsmaatregelen voor betrokkenheid bij carrouselfraude

Met de hiervoor genoemde monitoringswijzen kan worden voldaan aan de minimale toets. Het is echter mogelijk dat er voor de ondernemer een grotere onderzoeksplicht geldt (Hoofdstuk 3). Bij een grotere onderzoeksplicht dient de ondernemer te handelen als een extra oplettend koopman. Volgens het HvJ ‘kan een ondernemer ertoe verplicht worden om inlichtingen in te winnen over de andere marktdeelnemer van wie hij voornemens is goederen te kopen, wanneer hij beschikt over aanwijzingen op basis waarvan onregelmatigheden of fraude kunnen worden vermoed.’⁶⁵

De aanwijzingen waar het HvJ in dit arrest op doelt zijn de kenmerken van carrouselfraude zoals genoemd in paragraaf 2.5. In de arresten die zijn behandeld in hoofdstuk 3 worden deze kenmerken ook genoemd. Zo ging het om grote partijen mobiele telefoons, snel wisselende afnemers, geen contracten, pas kort bestaande ondernemingen, nieuwe afnemers die zich gelijktijdig met de nieuwe leverancier aanboden en afnemers die betaalden met contant geld. In deze arresten zouden de kenmerken moeten zijn opgevallen, omdat de ondernemers een grotere onderzoeksplicht hadden. Dit kwam doordat ze kennis hadden van carrouselfraude, afspraken hadden gemaakt met de belastingdienst of gewaarschuwd waren door de belastingdienst (paragraaf 3.2 en 3.3). Deze kenmerken op zichzelf zijn vaak niet voldoende om te zorgen dat er

⁶⁵ HvJ EU 22 november 2015, nr. C-277/14, ECLI:EU:C:2015:719, r.o. 52 (PPUH Stehcemp).

een grotere onderzoeksplicht geldt voor de ondernemer. Dit zal enkel worden aangenomen als het overduidelijk is dat er sprake is van een fraudeur. De fraudeur wilt zichzelf niet verdacht maken en zal daarom deze kenmerken niet overduidelijk tot uiting brengen. De prijs waarvoor hij het goed aanbiedt zal misschien lager liggen dan de marktwaarde, maar indien dit slechts gering is kan de afnemer nog denken te maken te hebben met een korting of werving van nieuwe klanten. Deze lagere prijs op zichzelf zal vaak dus geen reden zijn om te zorgen dat er bij de ondernemer een grotere onderzoeksplicht rust. Dit zal dan enkel mogelijk zijn in combinatie met de in paragraaf 3.2 en 3.3 genoemde grotere onderzoeksplicht.

5.4.1 Grotere onderzoeksplicht

Indien de ondernemer kennis heeft van de werking van carrouselfraude zal voor hem altijd een grotere onderzoeksplicht gelden. Indien deze ondernemer één van deze kenmerken signaleert zal hij zich als een extra oplettend koopman dienen te gedragen. Om te zorgen dat hij niet betrokken raakt bij carrouselfraude kan hij meerdere maatregelen nemen. Zo kan hij voor het aangaan van de transactie zelf proberen uit te sluiten dat er sprake is van carrouselfraude.

Hij kan informatie inwinnen bij de leverancier zelf, andere marktpartijen of de nieuwe afnemers die de nieuwe leverancier adviseerde. Hij zal zich bewust moeten zijn dat deze partijen niet altijd de waarheid zullen spreken en kritisch moeten zijn op het antwoord dat ze krijgen. Uit paragraaf 4.3 blijkt echter dat een vals CMR-document gezien mag worden als een geldig CMR, en de ondernemer hier geen enkel onderzoek naar hoeft te doen, aangezien dit de marktpositie van de ondernemer zou verslechteren ten aanzien van het oude stelsel. Dit betekent ook dat andere valse documenten die de bonafide ondernemer verkrijgt mogelijk wel moeten worden gecontroleerd indien met enig nader onderzoek zou blijken dat het om een vals document zou gaan en dit de positie van de ondernemer niet heeft verslechterd ten aanzien van het oude stelsel. Daarnaast zal de afnemer, of het nu een fraudeur is of niet, niet snel bekend maken wie zijn leverancier is en voor welke prijs hij het goed heeft ingekocht, aangezien dan de bonafide ondernemer zelf bij deze leverancier de goederen zal gaan afhalen of bij dezelfde afnemer zal proberen af te dingen.

Een ondernemer zal de meest betrouwbare informatie doorgaans krijgen van derde partijen, zoals andere marktpartijen of instanties zoals de KvK of belangenorganisaties van bepaalde beroepsgroepen. De bonafide ondernemer kan hier nagaan of de mogelijke fraudeur al langer

actief is in deze markt en tevens of de onderneming niet recent door een ander is overgenomen (met het oog deze onderneming te gebruiken voor carrouselfraude).

In het arrest HvJ Mahagében (paragraaf 4.1) is bepaald dat zelf onderzoeken of de verkopende partij belastingplichtig is, de desbetreffende goederen in bezit had, de mogelijkheid had tot levering van de goederen en of hij zijn verplichting met betrekking tot de btw-aangifte en betaling daarvan was nagekomen niet kan worden verlangd van de ondernemer, aangezien dit tot het takenpakket van de Belastingdienst behoort. De bonafide ondernemer kan daarom naar mijn mening beter contact opnemen met de Belastingdienst en afspraken maken over de nieuwe leverancier.

Hierbij krijgt de ondernemer duidelijkheid over wat zijn acties voor gevolgen zullen hebben. Zo kan de Belastingdienst bevestigen dat er sprake is van carrouselfraude of juist niet. Daarnaast kan de Belastingdienst ook een onderzoek starten en meedelen dat tot dit onderzoek is afgelopen het voor eigen risico van de ondernemer is transacties aan te gaan met deze mogelijke fraudeur. In dat geval is het aan de ondernemer zelf om te bepalen om de transactie wel of niet door te laten gaan, met in achtneming van zijn tax policy en risk management.

Aangezien er een grotere onderzoeksplicht geldt bij de ondernemer zal het risico zeer groot zijn dat de bonafide ondernemer gevolgen ondervindt in het geval dat er sprake is van fraude. Enkel indien er sprake is van te ver gaande onderzoeksverplichtingen (hoofdstuk 4) kan de ondernemer met een grotere onderzoeksplicht geen gevolgen ondervinden in het geval dat er sprake is van carrouselfraude. Naar mijn mening is het verstandiger indien een ondernemer die afspraken heeft gemaakt met of gewaarschuwd is door de Belastingdienst geen transacties aan gaat met de mogelijke fraudeurs.

5.4.2 Risicovol ondernemen

Indien de ondernemer bij wie een grotere onderzoeksplicht rust besluit om niet meteen de transacties af te wijzen, dient hij te onderzoeken hoe groot het risico is dat hij te maken heeft met carrouselfraude. Hierbij dient zowel het risico dat er sprake is van carrouselfraude als het risico dat de Belastingdienst er achter komt dat er sprake is van carrouselfraude in acht te worden genomen. Indien er afspraken zijn gemaakt met de Belastingdienst of de Belastingdienst heeft gewaarschuwd voor mogelijke fraude is de kans zo goed als 100% dat de ondernemer zal worden

gepakt indien er sprake is van carrouselfraude. In het geval dat bij de ondernemer een grotere onderzoeksplicht rust doordat hij voorkennis heeft van carrouselfraude is er nog een kans dat de Belastingdienst de mogelijke fraude niet op het spoor komt. Er is geen percentage bekend over de pakkans in het geval van carrouselfraude, aangezien het onbekend is hoeveel fraudezaken onopgemerkt blijven. In Nederland zorgt horizontaal toezicht ervoor dat de Belastingdienst minder tijd hoeft te besteden aan betrouwbare ondernemers en het meer tijd over heeft voor onbetrouwbare ondernemers. Hierdoor zullen onbetrouwbare ondernemers in Nederland eerder en vaker worden opgemerkt indien er sprake is van carrouselfraude. Natuurlijk zal niet elke frauderende ondernemer worden opgemerkt, maar deze handelswijze van de Belastingdienst zorgt er wel voor dat het risico om opgemerkt te worden beduidend hoger ligt dan wanneer er geen horizontaal toezicht zou worden toegepast. De conclusie die hieraan moet worden verbonden is dat het risico om gepakt te worden door de Belastingdienst in het geval dat de ondernemer betrokken raakt bij carrouselfraude dermate groot is dat dit risico in geen enkele tax policy zal worden goedgekeurd. Hiervoor is het risico te groot.

Het beslissende risico waardoor zal worden besloten om de transactie wel of niet aan te gaan is het risico dat de leverancier een fraudeur is. Hierbij dient de ondernemer zijn voorkennis van carrouselfraude te gebruiken en op basis van de feiten en omstandigheden een risico-analyse te maken waardoor de beslissing zal worden genomen. Hierbij dienen de waargenomen kenmerken van fraude te worden gekwalificeerd als een klein of groot risico. Is het bedrag gering onder de marktwaarde of ligt het overduidelijk veel te laag? Komt er een enkele nieuwe afnemer die slechts een deel van de geleverde goederen meteen afneemt of komen er meerdere die alles direct afnemen? Bepaalt de bonafide ondernemer zelf de afnemers of bepaalt de leverancier wie de goederen afneemt? Is het totale bedrag aan goederen gebruikelijk in deze branche voor een eerste levering of is het bedrag zo hoog dat dit vraagtekens zou moeten oproepen bij de bonafide ondernemer?

Dit zijn enkele vragen die een bonafide ondernemer zichzelf moet stellen om te kunnen bepalen hoeveel risico hij loopt om betrokken te raken bij carrouselfraude. Dit geldt echter alleen indien bij de ondernemer een grotere onderzoeksplicht rust. Naar mijn mening is het risico echter altijd te groot om de transactie aan te gaan. Het is erg verleidelijk om grote omzetten te creëren waarbij

grote winsten worden behaald, maar deze winst zal niet opwegen tegen de aanslag die de Belastingdienst zal opleggen in het geval van carrouselfraude.

5.5 Carrouselfraude-onvriendelijke maatregelen

Niet elke onderneming beschikt over (goede) ICF's. Deze vaak wat kleinere ondernemingen zijn kwetsbaarder voor fraudeurs, aangezien de beheersings- en monitoringsmethoden slechter zijn/ontbreken. Voor deze ondernemingen zijn mogelijk frauduleuze transacties verleidelijk indien er binnen enkele weken een jaaronzet aan transacties wordt verhandeld, waardoor ze grote winsten kunnen behalen. Tevens is het niet de tax afdeling die te maken krijgt met frauderende ondernemers, maar de in- en verkoopafdeling. Deze afdelingen (of afdeling, in het geval van dezelfde afdeling zowel in als verkoopt) dienen de kenmerken van carrouselfraude goed te kennen en herkennen. Het is van belang dat de tax afdeling de in- en verkoop ondersteunen en adviseren over de werkwijze bij het aangaan van transacties. Naar mijn mening kunnen deze ondernemers zonder ICF en ingewikkelde monitoringsmaatregelen zich het beste houden aan richtlijnen voor het aangaan van een transactie, opgesteld door de tax afdeling of een externe belastingadviseur.

Zo kan de ondernemer in deze richtlijn opnemen dat het per nieuwe leverancier nooit om grotere bedragen kan gaan dan een X percentage van de totale omzet. Indien een kleine ondernemer gemiddeld per jaar €1.000.000 omzet heeft en er komt een leverancier die goederen wilt leveren voor €500.000, zal het zeer verleidelijk zijn voor deze ondernemer om deze goederen af te nemen, zeker als er zich ook direct afnemers melden. Indien de ondernemer heeft bepaald dat X in dit geval 10% zal bedragen, zal de ondernemer voor maximaal €100.000 aan goederen kunnen afnemen. De fraudeur wilt in een zo kort mogelijke tijd zo veel mogelijk omzet creëren, waardoor deze maatregel er mogelijk voor zorgt dat de fraudeur niet meer met de bonafide ondernemer in zee zal willen gaan. Indien de frauder echter nog wel zal handelen met de bonafide ondernemer, ligt het bedrag echter veel lager waardoor de mogelijke schade lager zal zijn.

Daarnaast kan de ondernemer in deze richtlijn opnemen in hoeverre de prijs onder de marktwaarde mag liggen. Het zal voor de ondernemer verleidelijk zijn om de goederen zo goedkoop mogelijk te krijgen, maar hierdoor komt hij mogelijk sneller in contact met fraudeurs die vaak goederen onder de marktprijs verkopen. Daarnaast kan ook bepaald worden hoeveel

goederen er onder de marktprijs mogen worden ingekocht. Hierdoor zal ook de omvang van deze transactie dalen, waardoor net als hiervoor de fraudeur deze transactie minder snel aan zal gaan. Mocht de fraudeur dit alsnog doen, dan is de mogelijke schade voor de bonafide ondernemer gering.

In deze richtlijn kan ook het soort goederen dat wordt verhandeld worden beperkt. Carrouselfraude wordt vaak gedaan met kleine dure goederen, waardoor het om grote omzetten gaat. Deze objecten kunnen worden uitgesloten door bonafide partijen. Daarnaast kunnen sommige beroepsgroepen goederen van andere beroepsgroepen het best mijden, ook al kunnen hiermee plots grote winsten worden behaald. Indien er aan een slager 1000 laptops worden aangeboden waarbij de slager wordt gewezen op potentiële afnemers, zal het voor hem misschien verleidelijk zijn deze transactie aan te gaan indien er grote winsten mee kunnen worden behaald. De slager kan zich echter beter onthouden van deze transactie, aangezien het raar is dat iemand laptops wilt verkopen aan een slager. Deze opmerkelijke keuze door de fraudeur zou bij de bonafide ondernemer opgemerkt dienen te worden. Daarnaast kennen ondernemers hun eigen branche het beste, waardoor zij de afwijkende situaties in die branche het beste herkennen.

De bestaansduur van de leverancier kan de ondernemer ook laten opnemen in zijn richtlijn. Hierbij kan de ondernemer beslissen geen/een beperkt aantal transacties aan te gaan met ondernemer die slecht recent zijn opgericht of die recent zijn overgenomen. Indien een bedrijf al enkele jaren actief is, zal deze vaak niet plotseling gaan frauderen. Deze ondernemers zijn over het algemeen betrouwbaarder dan ondernemers die slechts kort actief zijn. Hoe beperkter de transacties en hoe langer de periode van niet handelen, des te minder risico de bonafide ondernemer loopt om betrokken te raken bij carrouselfraude.

Daarnaast is het van belang dat deze richtlijn up-to-date blijft. Zo kunnen frauderende ondernemers periodes hebben waarin ze enkel in auto's handelen, maar een maand later weer handelen in schoenen. Daarnaast kunnen de steeds slimmer wordende frauders de manier van handelen zo veranderen dat deze niet past binnen het 'oude' profiel van een fraudeur. Indien de richtlijn up-to-date is zullen ook deze veranderingen worden opgemerkt waardoor de bonafide ondernemer beter beschermt is.

5.6 Tussenconclusie

Een ondernemer dient bij zijn bedrijfsuitoefening altijd rekening te houden met mogelijke carrouselfraude. Aan de hand van het tax control framework dat weer voortkomt uit het tax policy en risk management van de onderneming dient de ondernemer een keuze te maken voor het aangaan van de transactie.

Indien een minimale toets voldoende is kan de ondernemer via zijn monitoringsactiviteiten eenvoudig voldoen aan deze toets. Zo kan er via een data-analyse worden gecontroleerd of er een uittreksel bij de KvK is opgevraagd, het omzetbelastingnummer correct is en de paspoorten zijn gekopieerd (paragraaf 3.2.2).

Bij een grotere onderzoeksplicht (in het geval van kennis van carrouselfraude het geval dat er kenmerken van fraude worden waargenomen) is het risico zeer groot dat de ondernemer betrokken raakt bij carrouselfraude. Enkel in het geval dat de ondernemer kennis heeft van carrouselfraude en hij het kenmerk van carrouselfraude niet erkent als een groot risico kan de ondernemer naar mijn mening de transactie aangaan.

Kleinere ondernemingen hebben vaak een beperkt informatiesysteem en dus ook beperkte monitoringsmogelijkheden. Zij kunnen daarom maatregelen nemen waardoor ze minder aantrekkelijk worden voor fraudeurs. Zo kan de omvang van de transactie beperkt worden, een minimumwaarde voor de goederen worden bepaald, enkel goederen worden ingekocht binnen je beroepsuitoefening of de bestaansduur van de leverancier in acht nemen. Op deze manier zal de fraudeur eerder kiezen voor andere ondernemers, om zo snel mogelijk veel btw buit te maken. Het is hierbij van belang dat de in- en verkoopafdeling van de onderneming goed op de hoogte is van kenmerken van carrouselfraude.

6. Conclusie

Carrouselfraude is een omvangrijk probleem binnen de EU. De belastingautoriteiten kunnen de gemiste inkomsten die ontstaan door de fraudeurs in sommige gevallen verhalen op ondernemers die handelden met deze fraudeurs. Dit is mogelijk indien deze ondernemer wist of had moeten weten betrokken te zijn bij carrouselfraude (Kittel-criterium). Dit dient te worden aangetoond aan de hand van objectieve elementen.

In deze scriptie is ingegaan op de onderzoeksplicht van de ondernemer, en wat er van deze ondernemer wordt verwacht. De hoofdvraag van deze scriptie is:

Aan welke voorwaarden moet een ondernemer voldoen om te zorgen dat hij niet de btw gevolgen draagt indien een ander in de transactieketen deelneemt aan carrouselfraude?

De ondernemer dient standaard te handelen als een oplettend koopman. In dat geval is de minimale toets (uittreksel opgevraagd bij de Kamer van Koophandel, het omzetbelastingnummer gecontroleerd en de paspoorten gekopieerd) voldoende om te voldoen aan zijn onderzoeksplicht.

Indien de ondernemer is gewaarschuwd door de Belastingdienst, afspraken heeft gemaakt met de Belastingdienst of kennis heeft van de werking van carrouselfraude rust bij deze ondernemer een grotere onderzoeksplicht. Hierbij dient de ondernemer extra oplettend te handelen.

Indien een ondernemer handelt op basis van vertrouwen in een markt waar dit gebruikelijk is, of wanneer de ondernemer handelt met een niet-bestaande marktdeelnemer zorgt dit niet direct voor een grotere onderzoeksplicht. Een minimale toets volstaat in dat geval.

Een grotere onderzoeksplicht mag nooit extra verplichtingen inhouden wat betreft de facturering. Dit geldt tevens voor de minimale toets. Het adres op de factuur geldt wel enkel als een adres in de zin van art. 35 wet OB indien de leverancier aan de hand van dat adres kan worden geïdentificeerd en getraceerd.

Bij het vervoer van goederen mag een ondernemer vertrouwen op de juistheid van een CMR wanneer deze op het eerste gezicht juist en volledig is ingevuld. Deze veronderstelling kan er wel voor zorgen dat ondernemers minder kritisch naar de CMR kijken, waardoor de fraudeurs makkelijker kunnen frauderen.

Een ondernemer kan voldoen aan de minimale toets of de grotere onderzoeksplicht door een degelijk internal control framework te hebben, met een degelijk tax control framework. Hierbij dienen monitoringsactiviteiten ervoor te zorgen dat de ondernemer verantwoorde keuzes maakt in zijn bedrijfsuitoefening. De ondernemer heeft zelf de keuze om relatief veel of weinig risico te nemen bij de afstemming van zijn monitoringsactiviteiten, maar dit risico vertaalt zich in de mate van controle door de Belastingdienst.

Indien er bij de ondernemer een grotere onderzoeksplicht rust dient hij het risico eerst te verminderen, voordat hij verder kan gaan met de transactie. Dit kan hij doen door te informeren bij andere marktpartijen of door contact op te nemen met de Belastingdienst. Met name de Belastingdienst kan bevestiging of uitsluitel geven over de mogelijke fraudeur. Naar mijn mening is het verstandiger indien een ondernemer die afspraken heeft gemaakt met of gewaarschuwd is door de Belastingdienst geen transacties aan gaat met de mogelijke fraudeurs.

Kleinere ondernemingen kunnen zich weren van carrouselfraude door zich minder aantrekkelijk te maken voor fraude. Via verschillende manier kunnen ze zorgen dat de fraudeur minder/minder snel kan frauderen met de btw. Zo kan de omvang van de transactie beperkt worden, een minimumwaarde voor de goederen worden bepaald, enkel goederen inkopen binnen je beroepsuitoefening of de bestaansduur van de leverancier in acht nemen. Op deze manier zal de fraudeur eerder kiezen voor andere ondernemers, om zo snel mogelijk veel btw buit te maken.

Literatuurlijst

Rapporten

- Belastingdienst, Leidraad Horizontaal toezicht Grote Ondernemingen, 2013.
- Belastingdienst, Tax Control Framework. Van risicogericht naar “in control”: het werk verandert, 2008. COM(2016) 148.
- COSO, Internal Control – Integrated Framework, 2011.
- De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, 'Commentaar op het wetsvoorstel Belastingplan 2002 IV, Art. VII Onderdeel I, Hoofdelijke aansprakelijkheid voor de omzetbelasting', WFR 2001/6456.
- Ernst & Young, Implementing the "destination principle" to intra-EU B2B supplies of goods – Feasibility and economic evaluation study, 2015.
- Europese Commissie, Rapport van de Europese Commissie aan de Raad en het Europees Parlement over de toepassing van regelingen betreffende administratieve samenwerking op het gebied van bestrijding van BTW-fraude, COM(2004)260 definitief, Brussel, 16 april 2004.
- Europese Commissie, Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States 2015, Report TAXUD/2013/DE/321 FWC, No. TAXUD/2010/CC/104, 2015.
- Europese conferentie over de bestrijding van carrouselfraude, Brussel, 28 maart 2007. SWD(2014) 338.
- Tweede Kamer, vergaderjaar 2008-2009, 31 880, nrs. 1-2.

Artikels

- Buitenhuis, ‘‘Much data’ en de kortste weg naar ‘assurance’’, VTA september 2014.
- De la Feria & Foy, ‘Italmoda: the birth of the principle of third-party liability for VAT fraud’, British Tax Review, 2016/3, p.270-281.
- Griffioen en Van der Hel - Van Dijk, ‘Nieuwe Europese aanpak btw-fraude?’, WFR 2013/1382.
- Van der Laan en Weerman, ‘Tax Control Framework’, WFR 2008/1269.
- Piek en Kan, ‘De bewijslast ten aanzien van het Kittel-criterium’, WFR 2013/652.
- Vos en Lammers, ‘Wist of had moeten weten dat de btw niet is betaald’, BTW-bulletin 2014/62.
- Wolf, ‘Wie betaalt de rekening’, WFR 2007/1225.

Boeken

- R.J. Koopman, Bewijslast in belastingzaken, Deventer: Kluwer 1996.
- J.F. van Dijk e.a., Steekproeven in de accountantscontrole (theorie en praktische toepassingen)(Nirva geschrift nr. 57), Deventer: Kluwer 1990.

Internetbronnen

- www.Belastingdienst.nl (zoek op: Carrouselfraude gevoelige artikelen).
- www.Belastingdienst.nl (zoek op: signalen van btw fraude).

Wetten

Besluit van 6 december 2014, nr. BLKB 2014-704M, *Stcrt.* 17 december 2014, 36 166, *V-N* 2015/7.16.

CMR-Verdrag.

Verordening (EU) nr. 904/2010.

Jurisprudentie

HvJ EG 6 juli 2006, nr. C-439/04 en C-440/04 , ECLI:EU:C:2006:446 (Kittel en Recolta).

HvJ EG 27 september 2007, nr. C-409/04, ECLI:EU:C:2007:548 (Teleos).

HvJ EG 27 september 2007, nr. C-146/05, ECLI:EU:C:2007:549 (Colleé).

HvJ EG 27 september 2007, nr. C-184/05, ECLI:EU:C:2007:550 (Twoh).

HvJ EG 17 juli 2008, nr. C-132/06, ECLI:EU:C:2008:412 (Commissie/Italië).

HvJ EU 21 juni 2012, nr. C-80/11 en C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373 (Mahagében kft en Peter David).

HvJ EU 6 september 2012, nr. C-273/11 ECLI:EU:C:2012:547 (Mecsek-Gabona).

HvJ EU 6 december 2012, nr. C285/11, ECLI:EU:C:2012:774 (Bonik EOOD) .

HvJ EU 16 december 2014, nr. C-131/13, ECLI:EU:C:2014:2455 (Italmoda).

HvJ EU 22 november 2015, nr. C-277/14, ECLI:EU:C:2015:719 (PPUH Stehcemp).

HR 9 november 1954, NJ 1955, 55 (Cicero) .

HR 23 juni 1976, nr. 17 879.

HR 14 juni 2013, BNB 2013/97.

Hof Arnhem 29 september 2008, NTFR 2008/2146.

Hof Den Haag 27 april 2012, LJN: BX2874.

Hof Den Bosch 22 juni 2012, NTFR 2012/1770.

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

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