

# DE BEWIJSLAST TEN AANZIEN VAN HET KITTEL-CRITERIUM

MR. F.A. PIEK EN MR. A.A. KAN<sup>1</sup>

## 1 Inleiding

Omzetbelasting (BTW) is reeds geruime tijd een belangrijke inkomstenbron voor de Nederlandse overheid en vindt thans zijn oorsprong in het gemeenschappelijk BTW-stelsel van de EU-lidstaten.<sup>2</sup> Als gevolg van het ontbreken van een vereist verband tussen het recht op aftrek voor de afnemer en de betaling van de betreffende BTW door de leverancier, heeft het BTW-stelsel een grote aantrekkingskracht op fraudeurs.<sup>3</sup> Recentelijk heeft de Staatssecretaris van Financiën een besluit uitgevaardigd waarin wordt goedgekeurd dat leveranciers, in afwijking van de BTW-richtlijn en ter bestrijding van BTW-(carousel)fraude, de verleggingsregeling kunnen toepassen bij leveringen van bepaalde elektronica.<sup>4</sup> Met ingang van 1 april 2013 is deze verleggingsregeling zelfs verplicht gesteld.<sup>5</sup> Ook op Europees niveau staat de bestrijding van BTW-(carousel)fraude hoog op de politieke agenda en passeren regelmatig voorstellen de revue om BTW-(carousel)fraude (adequater) tegen te gaan.<sup>6</sup>

<sup>1</sup> Beide auteurs zijn als advocaat werkzaam bij Jaeger advocaten-belastingkundigen te Amsterdam.

<sup>2</sup> Dit stelsel is neergelegd in de BTW-richtlijn; Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347).

<sup>3</sup> De schade door BTW-(carousel)fraude wordt in de EU geschat op enkele miljarden euro's per jaar; Reckon, *Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States*, september 2009.

<sup>4</sup> Besluit van 25 mei 2012, nr. BLKB2012/226M, Stcrt. 2012, 10882.

<sup>5</sup> Besluit van 11 maart 2013, Stcrt. 2013, 106.

<sup>6</sup> Bijvoorbeeld het EU-actieplan tegen belastingfraude en belastingontduiking. Europese Commissie 6 december 2012, COM(2012)722 en het voorstel tot aanpassing van de verordening betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde. Raad van de Europese Unie 18 augustus 2009, COM(2009)427.

Naast het feit dat het huidige BTW-stelsel fraudegevoelig is en de lidstaten er vooralsnog niet in zijn geslaagd deze fraude afdoende te bestrijden, speelt de complicatie dat fraudeurs gebruikmaken van bonafide bedrijven, die vanwege hun correcte fiscale "track record" buiten hun medeweten worden tussengeschakeld in de BTW-fraudeketen. Bij gebrek aan mogelijkheden tot verhaal op de fraudeur richt de blik van de Belastingdienst zich doorgaans op deze bonafide bedrijven. Deze gang van zaken heeft geresulteerd in een aanzienlijk aantal fiscale procedures, met name over het recht op aftrek van voorbelasting. De (bewijs)vraag die daarbij centraal staat, is of de inspecteur voldoende aannemelijk heeft gemaakt dat de betrokken belastingplichtige wist of had moeten weten dat zijn handelingen onderdeel uitmaakten van een BTW-fraudeketen; het zogeheten Kittel-criterium.

De recent gewezen Mahagében- en Bonik-arresten<sup>7</sup> lijken evenwel te verduidelijken dat ten aanzien van het Kittel-criterium de bewijslast voor de fiscus verder dient te gaan dan aannemelijk maken dat de afnemer wist of had moeten weten onderdeel te zijn van een fraude. In dit artikel besteden wij aandacht aan deze jurisprudentie en richten wij ons op de vraag wanneer het recht op aftrek van voorbelasting eerst mag worden geweigerd indien een belastingplichtige onderdeel blijkt te zijn van een BTW-fraudeketen. In dat licht wordt tevens stil gestaan bij de alternatieve aanpak van BTW-fraude door middel van de aansprakelijkheidsbepaling van art. 42c Invorderingswet 1990.

## 2 BTW-(carousel)fraude

BTW-(carousel)fraude kent vele varianten en dankt zijn bestaan aan enerzijds het aftrekmechanisme en anderzijds de mogelijkheid om goederen uit andere lidstaten

<sup>7</sup> HvJ EU 21 juni 2012, nr. C-80/11 en C-142/11 (Mahagében kft en Peter David) en HvJ EU 6 december 2012, nr. C-285/11 (Bonik EOOD).

per saldo vrij van BTW te verwerven. Bij de meest eenvoudige vorm van fraude is sprake van een drietal partijen. De fraudeur (of 'ploffer') verwerft intracommunautair goederen van een leverancier uit een andere lidstaat. Ter zake van deze verwerving is de fraudeur BTW verschuldigd. Deze BTW kan in dezelfde aangifte als voorbelasting door de fraudeur verrekend worden, waardoor de goederen vrij van BTW zijn verworven. Vervolgens levert de fraudeur de goederen met BTW aan een lokale afnemer. Doordat in het BTW-stelsel geen samenhang bestaat tussen het recht op aftrek en betaling van de betreffende BTW, kan de afnemer de in rekening gebrachte BTW in beginsel als voorbelasting in aftrek nemen. Nadat de Belastingdienst ontdekt dat de fraudeur wel BTW in rekening heeft gebracht doch niet heeft afgedragen, richt het vizier van de Belastingdienst zich doorgaans op de afnemer en het door hem genoten recht op aftrek. De fraudeur biedt immers veelal geen verhaalsmogelijkheden.

Inmiddels maken fraudeurs gebruik van complexe internationale handelsstructuren teneinde de kans op ontdekking te verminderen of in ieder geval te vertragen door de goederen (al dan niet op papier) meerdere malen 'rond' te laten gaan. Het gebruik van nietsvermoedende bonafide bedrijven in verschillende lidstaten en de gebrekkige onderlinge informatieverstrekking tussen de heffende instanties, maakt dat het blootleggen van een BTW-fraudeketen een tijdrovende aangelegenheid kan zijn. Om bonafide bedrijven (hiervoor) te interesseren worden deze bedrijven dan ook niet zelden op geraffineerde wijze in de (verontschuldgbare) waan gebracht dat zij met legitieme handelspartners van doen hebben. De Belastingdienst neemt in een dergelijk geval regelmatig het standpunt in dat de belastingplichtige niet alle zorg heeft betracht die onder de gegeven omstandigheden mocht worden verlangd en dientengevolge wist of had moeten weten dat hij onderdeel was van een BTW-fraudeketen. De vraag is evenwel of zulks terecht is.

### 3 Het recht op aftrek van voorbelasting

Het is vaste jurisprudentie van het Hof van Justitie EU dat justitiabelen ingeval van fraude of misbruik geen beroep kunnen doen op het gemeenschapsrecht.<sup>8</sup> Voorts geldt volgens het Hof van Justitie EU dat een belastingplichtige die wist of had moeten weten dat hij door zijn aankoop deelnam aan een transactie die onderdeel was van BTW-fraude, voor toepassing van de BTW-richtlijn moet worden beschouwd als een deelnemer aan deze fraude.<sup>9</sup> Het recht op aftrek van voorbelasting is een

<sup>8</sup> HvJ EG 12 mei 1998, nr. C-367/96 (*Kefalas*) en HvJ EG 3 maart 2005, nr. C-32/03 (*Fini H*).

<sup>9</sup> HvJ EG 6 juli 2006, nr. C-439/04 en C-440/04 (*Axel Kittel en Recolta Recycling BVBA*).

recht ontleend aan het gemeenschapsrecht en aldus heeft het Hof van Justitie EU in het Kittel-arrest overwogen dat de nationale rechter het recht op aftrek kan weigeren indien "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 een BTW-fraude" (het Kittel-criterium).

Een blik op de nationale jurisprudentie leert dat dit criterium door de nationale rechters zelfstandig wordt toegepast voor de beoordeling van de vraag of aannemelijk is geworden dat de betrokken belastingplichtige de (ge-objectiveerde) wetenschap van de BTW-fraude had en derhalve geen recht op aftrek heeft.<sup>10</sup> Hierna bespreken wij de wettelijke bepalingen en rechtspraak die in onze optiek het recht op aftrek van voorbelasting thans inkaderen.

### 4 BTW-richtlijn en de Wet op de omzetbelasting 1968

Op grond van art. 168 BTW-richtlijn verlenen de lidstaten iedere belastingplichtige het recht op aftrek van voorbelasting, voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van de belastingplichtige. Art. 178 BTW-richtlijn bepaalt dat de belastingplichtige in het bezit moet zijn van een op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur teneinde zijn recht op aftrek te kunnen effectueren. Deze bepalingen in de BTW-richtlijn zijn vrijwel gelijklopend geïmplementeerd in art. 15 en art. 35a Wet OB 1968. De voorwaarden voor het recht op aftrek van voorbelasting zijn aldus dwingend neergelegd in zowel de BTW-richtlijn als de Wet OB 1968. Indien niet aan deze voorwaarden wordt voldaan, bijvoorbeeld omdat de factuur (formele) gebreken vertoont<sup>11</sup> of onduidelijkheid bestaat of daadwerkelijk een belastbare handeling is verricht ter zake waarvan het recht op aftrek wordt geclaimd,<sup>12</sup> bestaat geen recht op aftrek. De goede trouw van de belastingplichtige is niet van belang, althans is geen voorwaarde die de BTW-richtlijn of de Wet OB 1968 in dit verband voorschrijven.

<sup>10</sup> Bijvoorbeeld Rb 's-Gravenhage 28 november 2012, LJN BY7087 en Hof 's-Gravenhage 27 april 2012, LJN BX2874.

<sup>11</sup> Zie voor deze problematiek paragraaf 2 van de gemeenschappelijke bijlage bij de conclusies van 19 april 2012 van A-G Van Hilten, LJN BW5440; HR 8 maart 2013, LJN BW5395 en paragraaf 3.7 van het beleidsbesluit van de Staatssecretaris van Financiën van 12 februari 2009, nr. CPP2009/263M, Stcrt. 2009, 32.

<sup>12</sup> HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-536/03 (*António Jorge tegen Fazenda Pública*) en HvJ EU 31 januari 2013, nr. C-643/11 (*LVK-56 EOOD*).

.....

**“Dit betekent niet dat de  
BTW-richtlijn uit zichzelf  
verplichtingen ten nadele  
van de burger kan scheppen”**

.....

Hoewel het ‘weten of had moeten weten’ van de BTW-fraude een (expliciete) wettelijke basis ontbeert, is het Hof van Justitie EU kennelijk van oordeel dat deze aanvullende voorwaarde voor het recht op aftrek uit de BTW-richtlijn voortvloeit. Rechteren zijn verplicht om nationale wetgeving zo veel mogelijk in het licht van de bewoordingen en het doel van de BTW-richtlijn uit te leggen.<sup>13</sup> Dit betekent evenwel niet dat de BTW-richtlijn uit zichzelf, derhalve zonder correcte implementatie in nationale regelgeving, verplichtingen ten nadele van de burger kan scheppen.<sup>14</sup> Daarnaast vereist het rechtszekerheidsbeginsel, dat deel uitmaakt van de algemene rechtsbeginselen van het Unierecht, dat rechtsregels duidelijk en nauwkeurig zijn en voorzienbare gevolgen hebben.<sup>15</sup> Een richtlijnconforme uitleg zou afbreuk doen aan de rechtszekerheid en biedt in dezen geen soelaas voor het gebrek aan implementatie in nationale regelgeving. Zulks geldt te meer nu de Wet OB niet alleen onvoldoende ruimte laat voor richtlijnconforme interpretatie, maar ook omdat ingevolge art. 273 BTW-richtlijn het aan de lidstaten is om de wettelijke verplichtingen voor te schrijven die zij noodzakelijk achten ter voorkoming van fraude en misbruik (binnen de grenzen van het gemeenschapsrecht). Zo is het Kittel-arrest voor België en Frankrijk aanleiding geweest om hun nationale wetgeving in overeenstemming te brengen met de uitleg van de BTW-richtlijn door het Hof van Justitie EU. Wij zijn op basis van het vorenstaande van mening dat de weigering van vooraf trek op basis van het Kittel-criterium een wettelijke grondslag vereist.<sup>16</sup> Tot die tijd kan het niet aan een belastingplichtige worden tegengeworpen.<sup>17</sup>

Aanvankelijk leek er in de jurisprudentie geen twijfel te bestaan omtrent de rechtstreekse werking van het Kittel-criterium. Ook de Hoge Raad heeft het gebruik daarvan bevestigd en overwogen dat “communautaire

rechtsbeginselen – waaronder het beginsel van de fiscale neutraliteit – zich niet verzetten tegen een naheffing van belasting over de toegevoegde waarde in een geval als het onderhavige waarin de belastingplichtige weet dat met betrekking tot een andere handeling, die voortvloeit aan of volgt op de door hem verrichte handeling, BTW-fraude is of wordt gepleegd en ongeacht de omstandigheid of belanghebbende door die deelname voordeel heeft behaald”.<sup>18</sup> Onlangs heeft de Hoge Raad echter besloten om over deze kwestie prejudiciële vragen te stellen aan het Hof van Justitie EU.<sup>19</sup>

### 5 Jurisprudentie Hof van Justitie EU

Het antwoord op de prejudiciële vragen van de Hoge Raad, ongeacht of dat zal inhouden dat het Kittel-criterium rechtstreekse werking heeft, dan wel dat Nederland voor een wettelijke basis dient zorg te dragen, laat onverlet dat de bewijsvoorschriften van het Hof van Justitie EU onverminderd (zullen) gelden. Recente arresten van het Hof van Justitie EU lijken erop te wijzen dat de bewijslast voor het weigeren van het recht op aftrek wel eens zwaarder zou kunnen zijn dan tot op heden in de nationale rechtspraak werd aangenomen.

Uit het Kittel-arrest en de voordien gewezen jurisprudentie van het Hof van Justitie EU volgt reeds dat het recht op aftrek van een belastingplichtige een fundamenteel beginsel is, dat in de regel niet kan worden beperkt.<sup>20</sup> Het feit dat verschuldigde BTW ergens in de keten niet wordt betaald doet aan dit recht niet af.<sup>21</sup> Handelaren die alles doen wat redelijkerwijs van hen kan worden verlangd om ervoor te zorgen dat hun transacties geen onderdeel vormen van een fraudeketen moeten daarom kunnen vertrouwen op de rechtsgeldigheid van deze transacties, zonder het risico te lopen dat zij hun recht op aftrek verliezen.<sup>22</sup> Uit deze Europese jurisprudentie wordt, min of meer a contrario, ook wel afgeleid dat een belastingplichtige die deze zorgvuldigheid niet heeft betracht zijn recht op aftrek verliest, tenzij hij aantoont dat ook bij het uitoefenen van de vereiste zorgvuldigheid hij de BTW-(carousel)fraude niet had kunnen herkennen.<sup>23</sup> In de praktijk komt deze zienswijze erop neer dat de inspecteur vermoedens aandraagt dat sprake is van een BTW-(carousel)fraude,

<sup>18</sup> HR 11 juli 2008, LJV AX6292.

<sup>19</sup> HR 22 februari 2013, LJV BW5440.

<sup>20</sup> HvJ EG 6 juli 1995, nr. C-62/93 (BP Soupergaz).

<sup>21</sup> HvJ EG 12 januari 2006, nr. C-354/03 (Optigen).

<sup>22</sup> HvJ EG 11 mei 2006, nr. C-384/04 (FTI).

<sup>23</sup> Zie bijvoorbeeld paragraaf 4 van de gemeenschappelijke bijlage bij de conclusies van 19 april 2012 van A-G Van Hilten, LJV BW5440 en R.A. Wolf, Carrouselfraude, Den Haag: Sdu uitgevers 2010, p. 105.

<sup>13</sup> HvJ EG 13 november 1990, nr. C-106/89 (Marleasing).

<sup>14</sup> HvJ EG 26 februari 1986, nr. C-152/84 (Marshall) en HvJ EG 8 oktober 1987, nr. C-80/86 (Kolpinghuis Nijmegen B.V.).

<sup>15</sup> HvJ EU 8 december 2011, nr. C-81/10 P (France Télécom/Commissie).

<sup>16</sup> Zie ook R.A. Wolf, Carrouselfraude, Den Haag: Sdu Uitgevers 2010, hoofdstuk 5.

<sup>17</sup> HvJ EG 5 april 1979, nr. C-148/78 (Ratti), r.o. 22.

waarna de belastingplichtige dient aan te tonen de vereiste zorgvuldigheid in acht te hebben genomen. Het ex tunc aantonen van een open norm als de 'vereiste zorgvuldigheid' kan een lastige opgave zijn. Zeker met de achteraf opgedane kennis omtrent de BTW-fraudeketen en de standaard waarschuwingsbrief die de Belastingdienst conform het handhavingsbeleid aan handelaren in fraude-gevoelige goederen pleegt te versturen. Wij achten deze zienswijze onjuist en bovendien niet stroken met de poenale benadering van het Kittel-criterium die het Hof van Justitie EU blijkt de recente Mahagében- en Bonik-arresten voor ogen blijkt te hebben gestaan bij het formuleren daarvan.

## 6 Bewijslast

Vooropgesteld dient te worden dat de bewijslast dat een recht op aftrek bestaat, overeenkomstig de normale bewijsregels op degene rust die dat recht inroeft.<sup>24</sup> De belastingplichtige zal derhalve aannemelijk moeten maken dat is voldaan aan de ingevolge de BTW-richtlijn gestelde materiële en formele voorwaarden voor het ontstaan en de uitoefening van het recht op aftrek. Zulks geldt in het bijzonder voor de voorwaarde dat de belastingplichtige over een factuur moet beschikken die bewijst dat de levering van de goederen of de verrichting van de diensten daadwerkelijk heeft plaatsgevonden en die voldoet aan de eisen van de BTW-richtlijn.<sup>25</sup> Indien deze voorwaarden door de belastingplichtige aannemelijk zijn gemaakt, kan het recht op aftrek in beginsel niet worden geweigerd.

Het Hof van Justitie EU overweegt daartoe in het arrest-Mahagében en -Dávid<sup>26</sup> dat het niet verenigbaar is met de regeling van het recht op aftrek "om door weigering van dit recht een belastingplichtige te *straffen* die niet wist en niet had kunnen weten dat de betrokken handeling deel uitmaakte van fraude door de leverancier of dat een andere handeling uit de leveranciersketen die voorafgaat aan of volgt op de door deze belastingplichtige verrichte handeling, BTW fraude was". Aangezien de weigering van het recht op aftrek een uitzondering is op de toepassing van het fundamentele beginsel dat dit recht is, meent het Hof van Justitie EU blijkt het Bonik-arrest<sup>27</sup> dat het aan de inspecteur is "om aan de hand van objectieve gegevens *rechtens genoegzaam* te

bewijzen dat de belastingplichtige wist of had moeten weten dat de handeling waarvoor aanspraak op het recht op aftrek wordt gemaakt, deel uitmaakte van fraude door de leverancier of een andere ondernemer die in een eerder of later stadium van de toeleveringsketen actief was". (cursiveringen auteurs)

Blijkens voornoemde arresten kent het Hof van Justitie EU weliswaar gewicht toe aan de zorgplicht van een belastingplichtige, doch overweegt het te dien aanzien "dat de Belastingdienst echter niet op algemene wijze kan vereisen dat de belastingplichtige die het recht op aftrek wenst uit te oefenen nagaat of de opsteller van de factuur voor de goederen en diensten waarvoor om uitoefening van dat recht wordt verzocht, belastingplichtig is, de betrokken goederen in bezit had, de goederen kon leveren en zijn verplichtingen ter zake van BTW -aangifte en betaling was nagekomen, om zich ervan te vergewissen dat er geen sprake was van onregelmatigheden of fraude door de marktdeelnemers in een eerder stadium, dan wel over documenten dienaangaande beschikt".<sup>28</sup> Het is volgens het Hof van Justitie EU immers aan de Belastingdienst om bij de belastingplichtigen de nodige controles uit te voeren om onregelmatigheden en BTW-fraude op te sporen en sancties op te leggen aan de belastingplichtige die deze onregelmatigheden of fraude heeft begaan.

Het is vervolgens de vraag of deze door het Hof van Justitie EU geïntroduceerde bewijsvoorschriften op zichzelf staan, dan wel moeten worden uitgelegd in het licht van het nationale belastingprocesrecht. Met andere woorden, is het Kittel-criterium "rechtens genoegzaam" bewezen indien conform de normale bewijsregels dit aannemelijk is gemaakt, of geldt een zwaardere bewijslast.

### **"De bewijsvoorschriften van het Hof van Justitie EU ten aanzien van het Kittel-criterium duiden op een zwaardere bewijslast"**

Uitgangspunt van de jurisprudentie van het Hof van Justitie EU is dat bij het ontbreken van een desbetreffende gemeenschapsregeling, het een aangelegenheid van de interne rechtsorde van elke lidstaat is om procesregels te geven voor rechtsvorderingen die ertoe

<sup>24</sup> R.J. Koopman, *Bewijslast in belastingzaken*, Deventer: Kluwer 1996, par. 3.5.2.1.

<sup>25</sup> HvJ EU 6 december 2012, nr. C-285/11 (*Bonik EOOD*), HvJ EU 6 september 2012, nr. C-324/11, (*Gábor Tóth*) en HvJ EU 6 september 2012, nr. C-273/11 (*Mecsek-Gabona*).

<sup>26</sup> HvJ EU 21 juni 2012, nr. C-80/11 en C-142/11 (*Mahagében kft en Peter David*), r.o. 47.

<sup>27</sup> *Bonik EOOD*, r.o. 43.

<sup>28</sup> *Mahagében kft en Peter David*, r.o. 59 t/m 62.

strekken de rechten te beschermen die de justitiabelen aan het gemeenschapsrecht ontnemen. Deze regels mogen echter volgens diezelfde jurisprudentie niet ongunstiger zijn dan die welke voor soortgelijke nationale vorderingen gelden, en de uitoefening van de door de communautaire rechtsorde verleende rechten niet nageoeg onmogelijk of uiterst moeilijk maken.<sup>29</sup>

Tenzij de wet anders bepaalt is in het nationale belastingprocesrecht aannemelijk maken voldoende om een feitelijke stelling te bewijzen. Een stelling is aannemelijk als de gestelde toedracht de meest waarschijnlijke is, hetgeen zeer wel ruimte over laat voor twijfel.<sup>30</sup> De bewijsvoorschriften van het Hof van Justitie EU ten aanzien van het Kittel-criterium duiden echter op een zwaardere bewijslast. Op basis van het feit dat 1. de weigering van het recht op aftrek een uitzondering is op de toepassing van het fundamentele beginsel dat dit recht is, 2. het niet verenigbaar is met de BTW-richtlijn om door weigering van dit recht een belastingplichtige te straffen die niet wist of behoorde te weten dat zijn handelingen onderdeel uitmaakte van een BTW-fraudeketen en 3. het feit dat de Belastingdienst aan de hand van direct en ondubbelzinnig concreet bewijs een en ander moet aantonen, menen wij dat het buiten redelijke twijfel dient vast te staan dat de belastingplichtige "wist of behoorde te weten". Eerst dan schakelt het Hof van Justitie EU de (malafide) ondernemer gelijk met de fraudeur.

Hoewel het communautaire recht verschillende rechtsgebieden kent die elk om een ander bewijsstelsel vragen,<sup>31</sup> zij in dit kader gewezen op het, op het gebied van het aan het strafrecht verwante mededingingsrecht gewezen, E.ON Energie-arrest<sup>32</sup>, waarin het Hof van Justitie EU oordeelde dat de Commissie "de bewijzen dient te leveren die rechtens genoegzaam aantonen dat de feiten die een inbreuk vormen zijn gepleegd" én "dient eventuele twijfel die bij de rechter leeft, in het voordeel te spelen van de onderneming waaraan de beschikking houdende vaststelling van een inbreuk is gericht. (...) Het vermoeden van onschuld is immers een algemeen beginsel van Unierecht, dat thans is neergelegd in artikel 48, lid 1, van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie".

<sup>29</sup> HvJ EG 16 december 1976, nr. C-33/76 (*Rewe*) en HvJ EG 16 december 1976, nr. C-45/76 (*Comet*).

<sup>30</sup> Zie hieromtrent het artikel van E.A.G. van der Ouderaa, 'Enige opmerkingen inzake de omkering van de bewijslast', WFR 1994/6104 en R.J. Koopman, *Bewijslast in Belastingzaken*, Deventer: Kluwer 1996, par. 4.2.

<sup>31</sup> Zie R.J. Koopman, *Bewijslast in belastingzaken*, Deventer: Kluwer 1996, par. 4.4.2.

<sup>32</sup> HvJ EU 22 november 2012, nr. C-89/11 P (*E.ON Energie AG*), r.o. 71 t/m 76.

Met name gezien de expliciete duiding van de weigering van het fundamentele recht op aftrek als straf, brengt de onschuldspresumptie mede dat buiten redelijke twijfel dient vast te staan dat aan het Kittel-criterium is voldaan, wil aftrek geweigerd kunnen worden; het voordeel van de twijfel is aan de belastingplichtige. Dezelfde zware bewijslast voor de inspecteur derhalve als geldt voor fiscale boeten.<sup>33</sup>

## 7 Artikel 42c Invorderingswet 1990

Gezien deze zware bewijslast ten aanzien van het in 2006 geformuleerde Kittel-criterium rijst de vraag hoe dit zich verhoudt tot het bewijsvermoeden en de voorgevoerde art. 42c Invorderingswet 1990. Met andere woorden, kan de bonafide ondernemer die niet wist of behoorde te weten onderdeel uit te maken van een fraude, zelfs als dit in rechte is komen vast te staan, in de herkansing alsnog 'gepakt' worden voor materieel dezelfde omzetbelasting over de band van de aansprakelijkstelling op grond van art. 42c Invorderingswet 1990?

.....

**"Om zich te disculperen  
dient de aansprakelijk  
gestelde te voldoen aan de  
zware bewijslast dat hij  
zonder fraude dezelfde  
prijs zou hebben betaald"**

.....

Op grond van art. 42c Invorderingswet 1990 kan aansprakelijk worden gesteld voor de onbetaald gebleven omzetbelasting ter zake van leveringen van de in art. 40a Uitvoeringsregeling IW 1990 aangewezen risicogoederen,<sup>35</sup> de ondernemer<sup>36</sup> aan wie de levering is verricht en die wist of behoorde te weten dat de ten aanzien van die levering verschuldigde omzetbelasting niet of niet volledig is of zal worden voldaan. In beginsel dient de ontvanger aldus het

<sup>33</sup> HR 15 april 2011, LJJN BN6350, r.o. 4.11.3.

<sup>34</sup> Belastingplan 2002, Kamerstukken II 2001/02, 28 015, nr. 1-2.

<sup>35</sup> Telecommunicatie- en computerapparatuur en -programma's; foto-, film-, video- en geluidsapparatuur alsmede beeld- en geluidsdragers; landvoertuigen uitgerust met een motor van meer dan 48cc of met een vermogen van meer dan 7,2 kW alsmede toebehoren en onderdelen van die goederen.

<sup>36</sup> Natuurlijke- of rechtspersonen en fiscale eenheid.

Kittel-criterium aannemelijk te maken – en derhalve niet buiten redelijke twijfel te bewijzen – om tot aansprakelijkstelling over te kunnen gaan, waarbij de wetgever hem hierbij nog verder te hulp schiet met het bewijsvermoeden van art. 42c lid 2 Invorderingswet 1990. Hierin is bepaald dat de ondernemer wordt geacht te hebben voldaan aan het Kittel-criterium indien hij door het niet of niet volledig voldaan zijn van de omzetbelasting voordeel heeft behaald. Dit bewijsvermoeden wordt verder versterkt met twee voordeelficties; de ondernemer wordt geacht voordeel te hebben behaald als de door hem betaalde prijs: 1. lager is dan het bedrag dat bij vrije mededinging zou zijn betaald<sup>37</sup> of 2. lager is dan de prijs die zijn leverancier of elk van de daaraan voorafgaande leveranciers heeft betaald. Het bewijsvermoeden kan door de ondernemer worden ontzenuwd door aannemelijk te maken dat het behaalde voordeel niet voortvloeit uit, of geen verband houdt met het niet of niet volledig voldaan zijn van de ter zake van de levering verschuldigde omzetbelasting. Om zich te disculperen dient de aansprakelijk gestelde derhalve te voldoen aan de zware, zo niet onmogelijke (tegen)bewijslast dat hij zonder de fraude dezelfde prijs zou hebben betaald.<sup>38</sup> Door dit praktisch onweerlegbare bewijsvermoeden in combinatie met de voordeelficties is het derhalve zeer wel mogelijk dat de bonafide ondernemer, en zelfs die ten aanzien waarvan zulks in rechte is vastgesteld ten aanzien van zijn recht op vooraf trek, alsnog aansprakelijk is voor materieel dezelfde omzetbelasting.

De vergelijking dringt zich dan ook op met het bewijsvermoeden en de tegenbewijsuitsluiting van art. 36 lid 4 Invorderingswet 1990. In zijn arrest van 21 januari 2011 oordeelde de Hoge Raad dat de regeling van art. 36 lid 4 Invorderingswet 1990 niet verder gaat dan de wetgever noodzakelijk kon achten om de rechten van de schatkist te beschermen en aldus niet in strijd is met het communautaire rechtszekerheids- en/of evenredigheidsbeginsel.<sup>39</sup> Hoewel niet met zoveel woorden wordt ingegaan op de tegenbewijsuitsluiting op zichzelf, maar uitsluitend de gehele regeling van art. 36 lid 4 Invorderingswet 1990 tegen het evenredigheidslicht wordt gehouden, overweegt de Hoge Raad dat die regeling ook niet in strijd is met het evenredigheidsbeginsel indien niet is gebleken van enig misbruik. Kortom, het feit dat bonafide bestuurders aansprakelijk zijn voor de belastingschulden van een rechtspersoon is niet in strijd met het doel van de Wet Bestuur-

dersaansprakelijkheid, het bestrijden van wanbestuur, en zelfs een evenredig middel om dat doel te bereiken, aldus de Hoge Raad. Blijkens het arrest van 21 september 2012 biedt ook art. 1 Eerste Protocol EVRM in dit kader geen soelaas; de Hoge Raad acht het praktisch onweerlegbare bewijsvermoeden van art. 36 lid 4 Invorderingswet 1990 evenmin in strijd met het Eerste Protocol EVRM.<sup>40</sup>

Het Hof van Justitie EU achtte in het arrest FTI een Engelse aansprakelijkheidsbepaling met een vergelijkbaar bewijsvermoeden en disculpatie middels tegenbewijs in beginsel aanvaardbaar mits de vermoedens niet op een dusdanige wijze zijn geformuleerd dat het voor de aansprakelijk gestelde in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk wordt het tegendeel te bewijzen.<sup>41</sup> Waar de Hoge Raad het bewijsvermoeden met de tegenbewijsuitsluiting van art. 36 lid 4 Invorderingswet 1990 al niet in strijd acht met het communautaire rechtszekerheids- en evenredigheidsbeginsel, ligt het in de rede dat het uiterst moeilijk weerlegbare bewijsvermoeden van art. 42c lid 2 Invorderingswet 1990 de toets der kritiek van de Hoge Raad zal doorstaan. Anders dan de Staatssecretaris van Financiën destijds meende is het daarom maar zeer de vraag of de bonafide ondernemer gevrijwaard zal blijven van aansprakelijkstelling, dan wel zich alsdan zal kunnen disculperen.<sup>42</sup>

### **“De zwaarte van de bewijslast blijkt bij uitstek causaal verbonden met de keuze van het wettelijk instrumentarium”**

De vervolgvraag is dan of de zware bewijslast voor de inspecteur ten aanzien van het Kittel-criterium een verschuiving tot gevolg zal hebben naar veelvuldige(r) toepassing van art. 42c Invorderingswet 1990, hetzij in plaats van de fiscale weg van het weigeren van vooraf trek, hetzij nadat de fiscale weg tevergeefs is bewandeld. Wolf<sup>43</sup> en Vetter<sup>44</sup> menen dat het belang van art. 42c Invorderingswet 1990 na het Kittel-arrest sterk is afgeno-

37 De geobjectiveerde marktwaarde van de betreffende goederen op het tijdstip van levering, rekening houdend met de handelsfase waarin de zelfstandige afnemer handelt (Kamerstukken II 2001/02, 28 015, nr. 3 en 6).

38 Zie hieromtrent R.A. Wolf, ‘Carrouselfraude en BTW-aansprakelijkheid’, WFR 2001/1732 en J.J. Vetter, P.J. Wattel en M.H.M. van Oers, *Invordering van belastingen*, Deventer: Kluwer 2009, p. 431.

39 HR 21 januari 2011, LJN BX7943.

40 HR 21 september 2012, LJN BX7943.

41 HvJ EG 11 mei 2006, nr. C-384/04 (*Federation of Technological Industries*).

42 NNV, Kamerstukken II 2001/02, nr. 6, p. 27 en 28.

43 R.A. Wolf, *Carrouselfraude*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2010, p. 168.

44 J.J. Vetter, P.J. Wattel en M.H.M. van Oers, *Invordering van belastingen*, Deventer: Kluwer 2009, p. 431.

men, nu daaruit volgt dat de malafide ondernemer het recht op vooraf trek kan worden ontzegd, terwijl art. 42c Invorderingswet 1990 juist was ingevoerd omdat malafide ondernemers het recht op vooraf trek niet zonder meer ontzegd kon worden.<sup>45</sup> Wij vragen ons echter af of de zware bewijslast die het Hof van Justitie EU lijkt te koppelen aan het Kittel-criterium voor de Belastingdienst geen aanleiding zal zijn de bakens te verzetten naar de aansprakelijkstelling, nu daarbij niet alleen een aanmerkelijk minder zware bewijslast op de ontvanger rust, maar deze bovendien daarin vergaand wordt tegemoetgekomen door het bewijsvermoeden en de voordeelficties.

In dit kader zij gewezen op de ontwikkelingen ter zake van art. 40 Invorderingswet 1990. In verband met de 'onhandige' formulering van het oude art. 40 Invorderingswet 1990 was de ontvanger, indien hij misbruik van vervangingsreserve-vennootschappen wenste aan te pakken, aangewezen op de civiele actie uit onrechtmatige daad met bijbehorende bewijslast. Tot de invoering van het nieuwe art. 40 Invorderingswet 1990, dat een risicoaansprakelijkheid in het leven riep, waren de onrechtmatige daadsacties op één hand te tellen, terwijl het sedert enige tijd aansprakelijkstellingen op grond van art. 40 Invorderingswet 1990 lijkt te regenen. De zwaarte van de bewijslast blijkt derhalve bij uitstek causaal verbonden te zijn met de keuze van het wettelijk instrumentarium. Eenzelfde ontwikkeling valt waar te nemen ten aanzien van bestuurdersaansprakelijkstellingen; aansprakelijkstelling op grond van door de ontvanger aannemelijk te maken kennelijk onbehoorlijk bestuur is eerder uitzondering dan de regel van aansprakelijkstelling op grond van het niet (tijdig) melden.

## 8 Conclusie

Het is minst genomen onbehoorlijk indien in verband met de zwaarte van de bewijslast geopteerd gaat worden voor aansprakelijkstelling door de ontvanger, in plaats van het ontzeggen van vooraf trek door de inspecteur. Niet alleen omdat wij de strafachtige benadering ten aanzien van het Kittel-criterium terecht achten nu een ondernemer immers gelijkgesteld wordt met de fraudeur, maar ook omdat de aanpak van BTW-(carousel)-fraude niet is gediend met de 'bestrafing' van bonafide ondernemers. Dit laatste is, als gezegd, echter geenszins uit te sluiten bij een aansprakelijkstelling op grond van art. 42c Invorderingswet 1990. Daarenboven staat een louter door bewijslastoverwegingen ingegeven keuze voor aansprakelijkstelling op gespannen voet met de beginselen van behoorlijk bestuur en met name het subsidiariteitsbeginsel.

Nu aan een aansprakelijkstelling op grond van art. 42c In-

vorderingswet 1990 het Kittel-criterium ten grondslag ligt, menen wij dan ook dat de bewijslast te dien aanzien voor de ontvanger een gelijke strafrechtelijke duiding behoeft als de bewijslast voor de inspecteur bij het ontzeggen van vooraf trek. In dat kader zijn bewijsvermoedens in beginsel toegestaan maar "dat gebruik mag er (...) niet toe leiden dat de bewijslast wordt verschoven van de inspecteur naar de belanghebbende; het vermoeden moet redelijkerwijs voortvloeien uit de aanwezige bewijsmiddelen".<sup>46</sup> Het wettelijk bewijsvermoeden versterkt door de twee voordeelficties lijkt met deze jurisprudentie in strijd te zijn, hetgeen temeer geldt voor het uiterst moeilijk te leveren tegenbewijs. De strafrechtelijke duiding van de bewijslast ten aanzien van het Kittel-criterium brengt met zich mede dat de aansprakelijkheidsbepaling van art. 42c Invorderingswet 1990 niet alleen aan het communautaire rechtszekerheids- en evenredigheidsbeginsel<sup>47</sup> getoetst dient te worden, maar ook aan de onschuldpresumptie van art. 48 lid 1 Handvest van de grondrechten van de Europese Unie.<sup>48</sup> De bewijsregeling van art. 42c Invorderingswet 1990 doorstaat deze toets naar onze mening niet.

Overigens en ten slotte is het daarenboven de vraag of art. 42c Invorderingswet 1990 van toepassing is in fraude-gevallen, nu uit het Kittel-arrest tevens volgt dat frauduleuze leveringen niet omzetbelastingplichtig zijn.<sup>49</sup> Aangezien de aansprakelijkheid van art. 42c Invorderingswet 1990 slechts geldt voor de ter zake van een levering verschuldigde omzetbelasting en over voorafgaande frauduleuze leveringen geen omzetbelasting is verschuldigd,<sup>50</sup> lijkt de ontvanger zich ingeval van BTW-(carousel)fraude niet met succes te kunnen beroepen op art. 42c Invorderingswet 1990.

Het is aldus des te pregnanter dat op Europees niveau overeenstemming wordt bereikt om nadere (verleggings) maatregelen te nemen teneinde BTW-(carousel)fraude adequater te bestrijden en de bestraffing van bonafide ondernemers uit te sluiten.

<sup>46</sup> HR 15 april 2011, LJV BN3650; r.o. 4.11.3.

<sup>47</sup> HvJ EG 11 mei 2006, nr. C-384/04 (*Federation of Technological Industries*).

<sup>48</sup> HvJ EU 22 november 2012, nr. C-89/11 P (*E.ON Energie AG*).

<sup>49</sup> Kittel, r.o. 53.

<sup>50</sup> Art. 42c Invorderingswet 1990 is daarom niet van toepassing op een belastingschuld ex. art. 37 Wet OB 1968. Zie hieromtrent R.A. Wolf, *Carouselfraude*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2010, par. 7.5.

<sup>45</sup> Kamerstukken II 2001/02, 28 015, nr. 3.