

‘Had moeten weten’ onvoldoende voor boete wegens voorwaardelijk opzet btw-fraude

Gegevens

Publicatie

NTFR 2022/623

Instantie

Hoge Raad

Datum uitspraak

4 februari 2022

Datum publicatie

10 februari 2022

Annotator

Mr. V.S. Huygen van Dyck-Jagersma

ECLI

[ECLI:NL:HR:2022:124](https://ecli.nl/HR:2022:124)

Belastingjaar

01-01-2014 t/m 31-12-2015

Zaaknummer

20/00457

Relevante informatie

[AWR art. 67f, Beroepschrift in cassatie bij HR nr. 20/00457](#)

Inhoudsindicatie

legaliteitsbeginsel, opzettelijk onjuiste aangiften, voorwaardelijke opzet

Samenvatting

Belanghebbende drijft een autohandel. Ter zake van door hem geleverde auto's heeft hij te weinig omzetbelasting voldaan. De inspecteur heeft bij de naheffing een vergrijpboete van 50% opgelegd. Hof Den Bosch (16 januari 2020, nrs. 18/00707 en 18/00708, [NTFR 2020/367](#)) heeft deze boete in stand gelaten. Volgens het hof kan belanghebbende namelijk voorwaardelijk opzet worden verweten.

De Hoge Raad vernietigt de hofuitspraak. De door het hof in aanmerking genomen omstandigheden kunnen niet de conclusie rechtvaardigen dat belanghebbende met voorwaardelijk opzet heeft gehandeld. Zo kan de omstandigheid dat belanghebbende 'had moeten inzien' dat zijn voldoening op aangifte onjuist was, niet meebrengen dat hem de voor opzet vereiste bewustheid kan worden verweten. Hetzelfde geldt voor de omstandigheden dat belanghebbende geen openheid van zaken heeft gegeven en dat hij het laakbare van zijn handelingen niet heeft ingezien. Ook het daarop voortbouwende hofoordeel dat belanghebbende wist dat hij zijn belastingadviseur van onjuiste documenten heeft voorzien, kan niet in stand blijven.

(Volgt vernietiging en verwijzing.)

Uitspraak

Feiten

Belanghebbende drijft een autohandel. Ter zake van door hem geleverde auto's heeft hij te weinig omzetbelasting voldaan. De inspecteur heeft naheffingsaanslagen en vergrijpboetes opgelegd.

Geschil

2.1. Middel I kan niet tot cassatie leiden. De Hoge Raad hoeft niet te motiveren waarom hij tot dit oordeel is gekomen. Bij de beoordeling van dit middel is het namelijk niet nodig om antwoord te geven op vragen die van belang zijn voor de eenheid of de ontwikkeling van het recht (zie artikel 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie).

2.2. Middel II is gericht tegen het oordeel van het Hof dat de Inspecteur terecht aan belanghebbende op grond van artikel 67f AWR twee boetes van elk 50 procent van de nageheven omzetbelasting heeft opgelegd omdat belanghebbende met (voorwaardelijk) opzet te weinig omzetbelasting heeft voldaan ter zake van door hem in Nederland geleverde auto's.

2.3.1. Het Hof heeft aannemelijk geacht dat belanghebbende willens en wetens de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat te weinig omzetbelasting zou worden afgedragen en dat hij deze kans bewust heeft aanvaard. Voor dat oordeel heeft het Hof van belang geacht i) dat belanghebbende zelf de administratie heeft gevoerd die ten grondslag ligt aan de aangiften voor de omzetbelasting, ii) dat belanghebbende, toen hij begon met de autohandel, weliswaar gebrekkige, documenten heeft opgesteld maar daarmee later zonder goede verklaring is gestopt, iii) dat belanghebbende ondernemer is en hij had moeten inzien dat hij met deze gebrekkige documentatie niet aannemelijk zou kunnen maken dat de door hem geleverde auto's naar een andere lidstaat zijn vervoerd en dat hij dus niet het nultarief als bedoeld in artikel 9, lid 2, letter b, van de Wet op de omzetbelasting 1968 in samenhang gelezen met post a.6 van de bij die Wet behorende Tabel II kon en mocht toepassen op deze leveringen, iv) dat belanghebbende desgevraagd op de zitting ongeloofwaardige verklaringen heeft gegeven voor de vragen die zijn administratie opwierp en daarmee geen openheid van zaken heeft gegeven, en v) dat belanghebbende, gelet op zijn houding ter zitting, het laakbare van zijn gedragingen niet heeft ingezien.

2.3.2. Voorts heeft het Hof het betoog van belanghebbende dat hij een adviseur had ingeschakeld om zijn aangiften voor de omzetbelasting te doen en daarom erop mocht vertrouwen dat die aangiften juist waren, verworpen. Naar het oordeel van het Hof kan de omstandigheid dat een adviseur is ingeschakeld, samengaan met de mogelijkheid dat bij belanghebbende zelf voorwaardelijk opzet op het te weinig voldoen van omzetbelasting aanwezig is geweest. In dat verband is naar het oordeel van het Hof van belang of belanghebbende de zorg heeft betracht die redelijkerwijs van hem kan worden gevergd bij de samenwerking met die adviseur.

Het Hof heeft aannemelijk geacht dat belanghebbende zelf wist dat hij met de documentatie die in zijn administratie is aangetroffen, niet aannemelijk zou kunnen maken dat de auto's naar een andere lidstaat zijn vervoerd en dus niet het nultarief mocht toepassen. Doordat hij desalniettemin zijn adviseur van die documenten heeft voorzien en de aangiften voor de omzetbelasting heeft laten opstellen met opgave van het nultarief, heeft belanghebbende volgens het Hof niet de zorg betracht die van hem kan worden gevergd bij de samenwerking met die adviseur. Hem valt daarom zelf een verwijt te maken, aldus het Hof.

Rechtsoverwegingen

2.4.1. Middel II slaagt voor zover het is gericht tegen het hiervoor in 2.3.1 weergegeven oordeel van het Hof dat belanghebbende (voorwaardelijk) opzet moet worden verweten. De daarvoor door het Hof in aanmerking genomen omstandigheden kunnen noch gezamenlijk noch op zichzelf beschouwd de conclusie rechtvaardigen dat belanghebbende met voorwaardelijk opzet heeft gehandeld, dat wil zeggen dat hij wetenschap had van de aanmerkelijke kans dat hij te weinig omzetbelasting op aangifte zou voldoen en dat hij deze kans bovendien bewust heeft aanvaard (op de koop toe heeft genomen). In het bijzonder brengt de omstandigheid dat belanghebbende 'had moeten inzien' dat hij met zijn administratie niet aannemelijk zou kunnen maken dat de auto's naar een andere lidstaat zijn vervoerd, en dat hij dus niet het nultarief kon en mocht toepassen op de leveringen van die auto's, niet mee dat belanghebbende wetenschap had van de aanmerkelijke kans dat hij te weinig omzetbelasting op aangifte zou voldoen en dat hij deze kans bovendien bewust heeft aanvaard. De omstandigheid dat de belastingplichtige had moeten weten dat zijn voldoening op aangifte onjuist was, brengt immers niet mee dat hem de voor opzet vereiste bewustheid met betrekking tot die onjuistheid kan worden verweten. ¹ Verder kunnen de omstandigheden dat belanghebbende geen openheid van zaken heeft gegeven en dat hij het laakbare van zijn gedragingen niet heeft ingezien, niet bijdragen aan het oordeel dat hij bewust fouten heeft gemaakt.

2.4.2. Middel II voor het overige richt zich tegen de hiervoor in 2.3.2 weergegeven oordelen van het Hof, en met name tegen het oordeel dat belanghebbende wist dat hij zijn belastingadviseur van onjuiste documenten heeft voorzien. Het middel slaagt ook in zoverre. Dit oordeel van het Hof over de wetenschap van belanghebbende bouwt kennelijk voort op zijn hiervoor in 2.3.1 weergegeven oordelen. Gelet op hetgeen hiervoor in 2.4.1 is overwogen, slaagt middel II daarom ook voor het overige.

2.5. Gelet op hetgeen hiervoor in 2.4.1 en 2.4.2 is overwogen, kan de uitspraak van het Hof niet in stand blijven. Verwijzing moet volgen. Het verwijzingshof zal opnieuw over de boeten moeten oordelen.

(Volgt vernietiging en verwijzing.)

Noot

Met dit belangrijke arrest heeft de Hoge Raad voor het eerst geoordeeld dat 'had moeten weten' van aanwezigheid van btw-(carousel)fraude in de keten, onvoldoende is om vast te stellen dat iemand opzettelijk onjuiste aangiften OB heeft gedaan. Daarnaast benadrukt de Hoge Raad dat omstandigheden achteraf, waaronder de houding van belanghebbende ter zitting, niet kunnen bijdragen aan het oordeel dat eerder een onjuiste aangifte is gedaan. Ook het tweede middelonderdeel

slaagt, gericht tegen het hofoordeel dat belanghebbende niet op zijn adviseur zou hebben kunnen vertrouwen. Dat oordeel bouwt immers voort op de ondeugdelijke vaststelling dat belanghebbende ‘wist’ van onjuistheden.

Belanghebbende wordt geconfronteerd met de gevolgen van btw-fraude gepleegd door – en dit is essentieel – een ander. Voor de belastingheffing kan dat tot gevolg hebben dat toepassing van het nultarief dan wel de vooraftrek van omzetbelasting mag worden geweigerd. Dat speelt ook in deze zaak. In zijn arrest HR 28 oktober 2016, nr. 15/02940, [NTFR 2016/2727](#) heeft de Hoge Raad geoordeeld dat wanneer komt vast te staan dat een ondernemer ‘wist of had moeten weten’ dat hij deelnam aan een keten waarin omzetbelastingfraude is gepleegd, die aanspraak moet worden geweigerd (onder verwijzing naar onder meer het HvJ-arrest inzake Italmoda). In het arrest HR 19 januari 2018, nr. 16/06245, [NTFR 2018/254](#) heeft de Hoge Raad een spoorboekje gegeven hoe moet worden getoetst of sprake is van btw-fraude en, als dat het geval is, of de belastingplichtige daarvan wist of had moeten weten. De discussie over de heffing laat ik hier verder buiten beschouwing. Tegen de heffing zelf is namelijk wel geprocedeerd, maar op dat punt casseert de Hoge Raad niet.

Opzet vereist wetenschap

Tussen de mogelijkheid om de heffing te corrigeren en de mogelijkheid om een boete op te leggen bestaat echter een belangrijk onderscheid. Dat onderscheid bestaat in het kunnen vaststellen van wetenschap. Waar het voor het weigeren van het nultarief voldoende is dat iemand ‘had moeten weten’, is voor de vaststelling van opzet – ook voor voorwaardelijk opzet – vereist dat bij het indienen van elke afzonderlijke btw-aangifte sprake is geweest van daadwerkelijke wetenschap. Voorwaardelijk opzet houdt immers in dat iemand *wetenschap* had van de ‘aanmerkelijke kans’ dat hij te weinig omzetbelasting op aangifte zou voldoen, en vervolgens dat hij deze kans ook bewust heeft aanvaard.

Het hof oordeelde dat opzet kon worden aangenomen en heeft daartoe van belang geacht dat belanghebbende i) zelf de administratie voerde; ii) aanvankelijk, toen hij begon met de autohandel, (weliswaar gebrekkige) documenten heeft opgesteld, maar daarmee om onverklaarbare reden is gestopt; iii) ondernemer is en *had moeten inzien* dat hij met zijn gebrekkige documentatie de levering naar een andere lidstaat, en daarmee het recht op toepassing van het nultarief, niet aannemelijk zou kunnen maken; iv) ter zitting geen openheid van zaken heeft gegeven; en v) ter zitting het laakbare van zijn gedragingen niet heeft ingezien.

De Hoge Raad oordeelt dat het hof met deze omstandigheden noch gezamenlijk noch op zichzelf beschouwd tot de conclusie heeft kunnen komen dat belanghebbende met voorwaardelijk opzet heeft gehandeld. Zijn wetenschap is immers (juist) niet vastgesteld. ‘Had moeten weten’ is niet ‘hij wist’. ‘Had moeten weten’ is ‘hij had beter, anders moeten controleren of een ander in de keten fraudeerde’.

Legaliteit vereist voorzienbaarheid

Los van de definitie van voorwaardelijk opzet staat ook het legaliteitsbeginsel – meer specifiek het *lex certa*-beginsel – in mijn ogen aan bestrafing wegens ‘had moeten weten’ in de weg. Een fiscale boetebepaling, die net als het ‘echte’ strafrecht kwalificeert als een bestraffende sanctie, moet namelijk voldoende duidelijk zijn. Dit vereiste is gebaseerd op het eerste lid van art. 7 EVRM en houdt in dat het voor een individu op basis van de wettekst en de daarop betrekking hebbende jurisprudentie voorzienbaar moet zijn welk gedrag strafbaar is (zie bijv. de conclusie van A-G Vellinga van 7 februari 2006, ECLI:NL:PHR:2006:AV1612, par. 13, onder verwijzing naar EHRM 25 mei 1993 in de zaak Kokkinakis).

Wanneer een sanctie niet is gebaseerd op bewust laakbaar handelen van een belastingplichtige, maar het verwijt inhoudt dat hij meer, of anders had moeten controleren of een ander niet fraudeert, moet voldoende voorzienbaar zijn welke voorzorgsmaatregelen van hem worden verwacht. Wanneer concreet wel of niet is voldaan aan zodanige voorzorg dat een belastingplichtige niet ‘had moeten weten’ van btw-fraude elders in de keten, is echter volstrekt niet uitgekristalliseerd. Handvatten worden op dit front door de wetgever of de Belastingdienst ook niet gegeven, aangezien dat weleens malafide

partijen in de kaart zou kunnen spelen. Daarmee worden bonafide partijen echter met een kluitje in het riet gestuurd. Wat er ook zij van de gevolgen voor de belastingheffing, dit maakt de onvoorzienbaarheid van een verwijt van 'had moeten weten' dusdanig dat een sanctie niet op die constatering kan worden gebaseerd.

Opzet ten tijde van aangifte

Twee van de door het hof meegewogen omstandigheden hebben bovendien geen betrekking op enige vorm van opzet ten tijde van het doen van de – individuele – aangifte. Ook dat is van belang om te onderscheiden: wetenschap of bewustheid achteraf maakt niet dat een eerder ingediende aangifte, met terugwerkende kracht, opzettelijk onjuist is ingediend. De Hoge Raad overweegt daarom nog uitdrukkelijk dat de omstandigheden dat ter zitting geen openheid van zaken is gegeven en dat belanghebbende het laakbare van zijn gedragingen niet zou hebben ingezien, niet kunnen bijdragen aan het oordeel dat hij eerder bewust een onjuiste aangifte heeft ingediend.

Eigen opzet vereist; (geen) rol vertrouwen op adviseur?

Het tweede onderdeel van het cassatiemiddel betreft het hofoordeel over vertrouwen op de adviseur. Op dit punt had het hof geoordeeld dat belanghebbende zelf zou hebben geweten dat hij, met de documentatie die in zijn administratie is aangetroffen, niet aannemelijk zou kunnen maken dat de auto's naar een andere lidstaat zijn vervoerd en hij dus niet het nultarief mocht toepassen. Dat oordeel bouwt voort op het eerdere oordeel waarin de 'wetenschap' van belanghebbende is vastgesteld, op basis van omstandigheden die de Hoge Raad dus onvoldoende heeft geoordeeld. Deze kink in de kabel werkt door naar het oordeel dat belanghebbende dus ook niet heeft kunnen vertrouwen op zijn adviseur.

Wanneer wetenschap wél zou worden vastgesteld, heeft een beroep op vertrouwen op de adviseur ook geen zin meer. Zoals het hof immers wel terecht overweegt, kan de omstandigheid dat een adviseur is ingeschakeld, samengaan met de mogelijkheid dat bij belanghebbende zelf voorwaardelijk opzet bij het te weinig voldoen van omzetbelasting aanwezig is geweest. In dat verband is van belang of belanghebbende de zorg heeft betracht die redelijkerwijs van hem kan worden gevergd bij de samenwerking met die adviseur. Wanneer een belanghebbende zelf weet dat hij geen aanspraak kan maken op een fiscaal gevolg – in dit geval toepassing van het nultarief –, heeft het geen zin zich achter de adviseur te verschuilen. Het gaat om eigen wetenschap en bewustheid, niet om toerekening van bewustheid van de adviseur.

Wel kan de inschakeling van een adviseur uiteraard van belang zijn om te kunnen vaststellen wat belanghebbende 'wist'. Een belangrijk uitgangspunt is namelijk dat wanneer een belastingplichtige zich laat bijstaan door een voldoende deskundig adviseur, er geen algemene eis bestaat dat de belastingplichtige – ter voorkoming van fouten – zich ook zelf in de daartoe geldende fiscale regels zou moeten verdiepen. Ook niet, zo heeft de Hoge Raad al in 2017 overwogen, voor zover het gaat om wat het hof aanduidt als 'betrekkelijk eenvoudige formele voorwaarden' (HR 3 februari 2017, nr. 16/02451, [NTFR 2017/344](#), r.o. 2.4.2). Kortom, wanneer deze belanghebbende zijn adviseur vertrouwde wat betreft de beoordeling of zijn documentatie voor toepassing van het nultarief voldeed, hij geen signalen kreeg dat dat anders zou zijn en er ook overigens geen reden is om aan te nemen dat hij 'wist', kan wetenschap en daarmee (voorwaardelijk) opzet niet worden aangenomen.

Voetnoten

- 1). Vgl. HR 3 december 2010, ECLI:NL:HR:2010:BO5989 (red. NTFR 2010/2830), rechtsoverwegingen 3.4.1 en 3.6.2.