



Faculteit Rechtsgeleerdheid
Universiteit Gent

Academiejaar 2014-2015

Frauduleuze BTW-praktijken

Masterproef van de opleiding
'Master in de rechten'

Ingediend door

Olivia Bosschaert

00907051

Promotor: Prof. P. Beghin
Commissaris: Prof. P. Wille

Woord vooraf

Met deze masterproef komt er een einde aan een zeer boeiende rechtenopleiding. Dit werkstuk vormt het sluitstuk van deze academische opleiding.

Deze masterproef zou niet tot stand gekomen zijn zonder de steun en hulp van enkele mensen. Ik wil hen via deze weg dan ook bedanken om mij te helpen deze opdracht tot een goed einde te brengen.

In de eerste plaats gaat mijn woord van dank uit naar mijn promotor, Prof. P. Beghin, voor de begeleiding bij het schrijven van mijn masterproef. Ik wou me graag verdiepen in de BTW-fraude en ben dan ook tevreden dat mijn thesisvoorstel door professor Beghin werd goedgekeurd. Ik wil hem bedanken voor de tijd en energie die hij besteed heeft in het systematisch doornemen van mijn masterproef, het bezorgen van lectuur en het geven van feedback.

Ook dank ik mijn commissaris, Prof. P. Wille, voor de begeleiding bij mijn masterproef. Vooral bij de start van mijn onderzoek duidde professor Wille op de recente zaken die volgens hem interessant zijn om te bespreken. Aan de hand van die tips wist ik waar te beginnen bij het schrijven van mijn masterproef.

Ik wil ook iedereen danken die mij nuttige contactgegevens en advies heeft geboden, zoals Dhr. John Crombez, Dhr. Inti Ghysels, Mevr. Virginie Gailly, Mevr. Sofie Van Cauter, Mevr. An Deconinck en Dhr. Erik O.

Verder mag ik ook mijn ouders niet vergeten. Ik bedank hen voor de kansen die ze me gegeven hebben door hun morele en materiële steun doorheen mijn studies.

Tot slot wil ik mijn broers, vriend en vriendinnen bedanken om mij op te peppen wanneer het schrijven even niet zo vlot verliep als ik had gehoopt.

Olivia Bosschaert, Kortrijk, 13 mei 2015

Inhoudsopgave

1. INLEIDING	1
2. WAT IS BTW?	2
2.1. DEFINITIE	2
2.2. GESCHIEDENIS EN WETGEVING.....	3
2.3. RECHT OP AFTREK.....	4
2.4. CONFORME FACTUUR.....	7
3. WAT IS FISCALE FRAUDE	8
3.1. DEFINITIE	8
3.2. VERSCHIL MET BELASTINGONTWIJING	10
3.3. VERSCHIL MET MISBRUIK.....	10
3.3.1. <i>Vrije keuze van de minst belaste weg</i>	10
3.3.2. <i>Algemene antimisbruikbepaling</i>	12
4. DE VERSCHILLENDE FRAUDULEUZE BTW-PRAKTIJKEN	15
4.1. FICTIEVE FACTUREN	15
4.2. BTW-AFTREK EN PRIVÉGEBRUIK	16
4.3. ZWARTHANDEL	19
4.4. OPSTELLEN VAN VALSE AANGIFTES.....	20
4.5. DE BTW-CARROUSELS	21
4.5.1. <i>Intracommunautaire verhandelingen</i>	21
4.5.2. <i>Wat is carrouselfraude</i>	24
4.5.3. <i>Verwante misdrijven</i>	30
5. BTW-FRAUDE IN CIJFERS	31
5.1. BELGIË.....	31
5.1.1. <i>Fiscale fraude in het algemeen</i>	31
5.1.2. <i>BTW-fraude</i>	32
5.1.2.1. De BTW-kloof.....	32
5.1.2.2. Carrouselfraude	34
5.2. EUROPA.....	38
6. BESTRIJDEN VAN FRAUDULEUZE BTW-PRAKTIJKEN	39
6.1. BEVOEGDE INSTANTIES.....	39
6.1.1. <i>Nationale instanties</i>	39
6.1.1.1. Controlecentra en BTW-controlekantoren	39
6.1.1.2. Bijzondere Belastinginspectie	40
6.1.1.3. De Ondersteuningscel Carrouselfraude.....	40
6.1.1.4. De Centrale Dienst voor de bestrijding van de Georganiseerde Economische en Financiële Delinquentie.....	41
6.1.2. <i>Europese instanties</i>	41
6.2. VERPLICHTINGEN VAN DE BELASTINGPLICHTIGE	44
6.2.1. <i>Algemeen</i>	44
6.2.1.1. Aangifte van activiteit.....	44
6.2.1.2. Het uitreiken van een factuur	45
6.2.1.3. Het voeren van een aangepaste boekhouding.....	45
6.2.1.4. Het indienen van de BTW-aangifte.....	45
6.2.1.5. Het indienen van de klantenlijsting.....	46
6.2.1.6. Het indienen van de intracommunautaire opgave	46
6.2.1.7. Het bewaren en voorleggen van boeken en bescheiden	47
6.2.1.8. Het verschaffen van inlichtingen	47
6.2.1.9. Het verlenen van visitatierecht.....	48
6.2.1.10. Sancties.....	48
6.2.2. <i>Intracommunautaire verhandelingen</i>	48

6.3.	PREVENTIEVE CONTROLE VAN DE BELASTINGPLICHTIGE.....	50
6.4.	VEILIGHEIDSBEPALING.....	51
6.5.	DETECTIE VAN BTW-FRAUDE.....	52
6.5.1.	<i>Klassieke vs. georganiseerde fraude</i>	52
6.5.2.	<i>Onderzoek naar georganiseerde fraude</i>	53
6.5.3.	<i>Datamining</i>	53
6.5.3.1.	Algemeen.....	53
6.5.3.2.	Technische uitleg.....	55
6.5.3.3.	Social Network Analysis.....	56
6.5.3.4.	De voortrekkersrol van België.....	58
6.6.	ADMINISTRATIEVE SAMENWERKING BINNEN DE EU.....	60
6.6.1.	<i>Algemeen</i>	60
6.6.2.	<i>Het VIES</i>	62
6.6.3.	<i>Eurofisc</i>	63
6.6.4.	<i>Het Central Liaison Office</i>	64
6.6.5.	<i>TAXUD</i>	65
6.6.6.	<i>Bilaterale akkoorden</i>	65
6.6.7.	<i>Fiscalis-programma</i>	66
6.6.8.	<i>Hercules III</i>	66
6.6.9.	<i>Standing Committee on Administrative Cooperation</i>	66
6.6.10.	<i>Toekomstplannen</i>	67
6.7.	MAATREGELEN TER VOORKOMING VAN BELASTINGFRAUDE- EN ONTWIJKING.....	68
6.8.	HET QUICK REACTION MECHANISM.....	69
6.9.	HET REVERSE CHARGE MECHANISM.....	71
6.10.	GEVOLGEN VAN FRAUDE.....	74
6.10.1.	<i>Terugbetaling van afgetrokken bedragen</i>	74
6.10.2.	<i>Aansprakelijkheid bestuurders</i>	75
6.10.3.	<i>Voldoeningsplicht bij uitreiking van een factuur</i>	77
6.11.	SANCTIONERING.....	78
6.11.1.	<i>De administratieve sancties</i>	79
6.11.1.1.	De proportionele geldboeten.....	79
6.11.1.1.1.	De matigingsbevoegdheid ten aanzien van fiscaal-administratieve sancties.....	81
6.11.1.2.	De vaste administratieve geldboeten.....	81
6.11.2.	<i>Strafrechtelijke sancties</i>	82
6.11.3.	<i>Cumulatie?</i>	84
6.11.3.1.	Voor de una via-wet.....	84
6.11.3.2.	Invoering van het una via-principe.....	85
6.11.3.3.	Arrest Grondwettelijk Hof 3 april 2014.....	86
6.11.4.	<i>De minnelijke schikking in fiscale strafzaken</i>	87
6.11.4.1.	Artikel 216bis Sv.....	87
6.11.4.2.	Het bedrag van de minnelijke schikking.....	88
6.11.4.3.	De minnelijke schikking in het kader van de una via-wet.....	90
6.11.4.4.	Voorbeeld.....	90
6.11.5.	<i>Bemiddeling</i>	91
6.12.	IS DE BESTRIJDING EFFECTIEF EN TOEREIKEND?.....	91
6.13.	ANDERE MOGELIJKE OPLOSSINGEN VOOR HET BESTRIJDEN VAN BTW-FRAUDE?.....	92
6.13.1.	<i>Oplossingen gebaseerd op het oorsprongsbeginsel</i>	93
6.13.2.	<i>Oplossingen gebaseerd op het bestemmingslandbeginsel</i>	93
6.13.2.1.	De algemene verleggingsregeling.....	93
6.13.2.2.	Andere.....	95
6.13.3.	<i>Bestrijden van de zwarthandel</i>	96
6.13.4.	<i>Extra onaangekondigde controles</i>	97
7.	MEDEPLICHTIGHEID AAN CARROUSELFRAUDE EN DE BESCHERMING HIERTEGEN....	98
7.1.	DE MEDEPLICHTIGHEID AAN CARROUSELFRAUDE.....	98
7.1.1.	<i>Verwerping van de aftrek</i>	98
7.1.1.1.	Standpunt voor de rechtspraak van het Hof van Justitie.....	98
7.1.1.2.	Inname standpunt door het Hof van Justitie.....	99

7.1.1.3.	Wetswijzigingen.....	100
7.1.1.4.	Beoordeling van het frauduleuze karakter door de nationale rechter	102
7.1.1.5.	Fictieve handelingen	103
7.1.1.6.	Kritiek.....	104
7.1.2.	<i>Hoofdelijke aansprakelijkheid van de medecontractant.....</i>	<i>105</i>
7.1.2.1.	Hoofdelijke aansprakelijkheid in geval van onjuiste facturen.....	105
7.1.2.2.	Hoofdelijke aansprakelijkheid voor niet betaalde BTW.....	106
7.1.2.3.	Artikel 73sexies Wbtw	108
7.1.3.	<i>Weigering van ‘vrijstelling-met-recht-op-aftrek’ voor intracommunautaire leveringen</i>	<i>109</i>
7.1.4.	<i>Wist of “had moeten weten”-vereiste</i>	<i>109</i>
7.1.4.1.	Rechtspraak Hof van Justitie	109
7.1.4.2.	“Had moeten weten”	110
7.2.	HOE KAN EEN ONDERNEMING ZICH BESCHERMEN TEGEN DEZE MEDEPLICHTIGHEID?.....	114
8.	BEWIJS VAN FRAUDE.....	114
9.	BESLUIT	116

1. Inleiding

De belasting over de toegevoegde waarde (hierna BTW) is een belangrijke bron van inkomsten voor de nationale en Europese begrotingen.

Zolang iedereen zijn wettelijke verplichtingen vervult, is de BTW eigenlijk een perfect belastingsysteem. Zoals bij elke belasting zijn er echter individuen die frauderen. Er worden inbreuken begaan op de BTW-wetgeving met de intentie de belasting te ontduiken of belastingontduiking mogelijk te maken.

Er bestaan ontzettend veel verschillende frauduleuze BTW-praktijken. In deze masterproef worden enkele hiervan, waaronder de zwarthandel en de aftrek van kosten gemaakt voor privégebruik, kort onder de loep genomen. De georganiseerde fraude wordt grondiger onderzocht. Vooral de intracommunautaire carrouselfraude verdient veel aandacht gezien deze op Europees vlak immers zorgt voor een groot deel van de schade ten gevolge van misgelopen BTW-ontvangsten.

Ook de carrouselfraude waarin derde landen worden betrokken komt kort ter sprake maar hier wordt niet verder op ingegaan.

Het totale verlies aan BTW ten gevolge van fraude loopt voor alle EU-lidstaten samen op tot 100 miljard euro per jaar. De slachtoffers van de carrouselfraude zijn echter niet alleen de overheid en indirect de belastingbetaler, maar ook de eerlijke handelaar. Via carrouselfraude worden goederen immers onder de prijs op de markt gebracht, met als gevolg dat frauderende bedrijven een groot stuk van de markt gaan controleren.

Uit cijfers blijkt dat slechts een miniem deel van de in te vorderen bedragen uit carrouselfraude worden geïnd. Bijgevolg legt de belastingadministratie hun focus op de detectie en bestrijding van fraude. Hoe sneller en efficiënter de fraude wordt beteugeld, des te kleiner de “schade” is voor de Schatkist en concurrenten.

Ook in deze masterproef wordt dus vooral aandacht geschonken aan de detectie en bestrijding van de fraude.

Onder het motto dat voorkomen beter is dan genezen wordt ook ingegaan op de preventieve plichten die aan de belastingplichtigen worden opgelegd om een correcte inning van de BTW te kunnen garanderen. Ook vindt er een preventieve controle van de belastingplichtige plaats.

In deze masterproef zal blijken dat de bestrijding van fraude vooral dankzij de Europese gegevensuitwisseling en datamining effectiever is geworden. Bijgevolg wordt op deze facetten dan ook dieper ingegaan. Op het vlak van datamining is recentelijk ook een nieuwe modelleringstechniek ontwikkeld genaamd de 'Social Network Analysis' die Europees aanzien geniet.

Op de repressie van de fraude gaan we slechts kort in, met in het achterhoofd de gedachte dat ook de sanctionering een ontradend effect heeft.

Na de bespreking van de bestrijding van de BTW-fraude zullen we beoordelen of deze bestrijding effectief en toereikend is en of er nog andere manieren zijn om de fraude beter te bestrijden.

Tenslotte gaan we in deze scriptie onderzoeken wat de gevolgen zijn van de betrokkenheid bij BTW-fraude. Handelaars komen immers maar al te vaak, al dan niet bewust, terecht in een BTW-carrousel. Wat zijn de gevolgen van de medeplichtigheid en hoe kan iemand zich beschermen tegen deze medeplichtigheid?

2. Wat is BTW?

2.1. Definitie

De BTW (belasting over de toegevoegde waarde) is een indirecte belasting op de leveringen van goederen en de diensten verricht onder bezwarende titel, die strikt evenredig is aan de prijs van die goederen of diensten, en dit ongeacht het aantal transacties die tijdens het productie- en distributieproces hebben plaatsgevonden.¹ Ze is een verbruiksbelasting wat betekent dat ze uiteindelijk door de eindafnemer gedragen wordt die, in tegenstelling tot de eerdere schakels in de keten, zijn betaalde BTW niet kan terugvorderen.²

¹ S. VAN CROMBRUGGE, *Fiscaal recht*, cursus fiscaal recht 1^{ste} master rechten, 2012-2013, titel III BTW, 1.

² A.F. VAN DEN ABEELE, "Typologie van BTW-fraudes" in J.A. VERVAELE (ed.), *Strijd tegen BTW-fraude in de Europese Unie – Handhaving in België en Nederland*, Antwerpen, Maklu, 1995, 39; Verslag van het Rekenhof aan de kamer van Volksvertegenwoordigers, "Intracommunautaire BTW-fraude", Brussel, maart 2009, p. 10.

2.2. Geschiedenis en wetgeving

In 1964 werd door de Europese Commissie een voorstel ingediend voor de invoering van een gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde binnen de toenmalige EEG. Het was de bedoeling om een algemene verbruiksbelasting te verkrijgen, berekend in functie van de omzet. De meeste toenmalige lidstaten beschikten weliswaar over een nationale belasting over de gerealiseerde omzet, maar deze regelingen waren hoofdzakelijk gebaseerd op een cascadesysteem, waarbij voor elke individuele handeling in het economisch verkeer de prijs met een extra belasting werd verhoogd. Hoe langer de rij transacties, hoe meer belasting dus werd betaald. Met deze nieuwe belasting die werd voorgesteld zou er daarentegen een transparante taxatie op het eindverbruik worden gerealiseerd *“welke strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het productie- en distributieproces voor de fase van heffing plaatsvonden”*.³

Dit systeem moest door de lidstaten “zo spoedig mogelijk” en “uiterlijk op 1 januari 1970” in nationaal recht worden omgezet.⁴ Zodoende geschiedde de invoering in België bij wet van 3 juli 1969 met inwerkingtreding op 1 januari 1971.⁵

Vandaag de dag wordt de Europeesrechtelijke basisreglementering met betrekking tot de BTW geregeld in de Richtlijn van 2006⁶ (hierna BTW-richtlijn), aangevuld met Richtlijn 2008/9/EG en de zogenaamde Dertiende Richtlijn, inzake de teruggaaf van belasting. De richtlijnen moeten worden omgezet in de nationale reglementering. De reglementering wordt aangevuld met enkele verordeningen die ervoor moeten zorgen dat de richtlijnen uniform worden toegepast.⁷ Zo zullen we verder in deze masterproef nog ingaan op de verordening voor de uitwerking van de administratieve samenwerking⁸.

De nationale reglementering met betrekking tot BTW vinden we terug in het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde (hierna Wbtw) en in de uitvoeringsbesluiten van dit wetboek.

³ Art. 2 Richtlijn.Raad nr. 67/227/EEG, 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Statens inzake omzetbelasting, *Pb.L.* 14 april 1967, afl. 1301, p. 67-69; B. PEETERS, “Europeesrechtelijke aspecten” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 27.

⁴ Art. 1, lid 2 Richtlijn.Raad nr. 67/227/EEG, 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Statens inzake omzetbelasting, *Pb.L.* 14 april 1967, afl. 1301, p. 67-69; B. PEETERS, “Europeesrechtelijke aspecten” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 28.

⁵ Art. 98 Wbtw; B. PEETERS, “Europeesrechtelijke aspecten” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 28.

⁶ Richtlijn.Raad nr. 2006/112/EG, 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *Pb.L.* 11 december 2006, afl. 347, p. 1-118.

⁷ B. PEETERS, “Europeesrechtelijke aspecten” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 29.

⁸ Verordening.Raad nr. 1798/2003, 7 oktober 2003 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde en tot intrekking van Verordening (EEG) nr. 218/92, *Pb.L.* 15 oktober 2003, afl. 264, 1.

De BTW is dus eigenlijk geen nationale, maar een Europese belasting. De kern van de regeling wordt immers uitgewerkt in een basisrichtlijn, verder aangevuld met een uitvoeringsverordening en enkele bijzondere richtlijnen van de EU.⁹

2.3. Recht op aftrek

In tegenstelling tot het stelsel van de omzetbelasting, dat de BTW is voorafgegaan, is de BTW kostprijneutraal en neutraal ten aanzien van het aantal transacties. De heffing van belasting blijft neutraal tot in de eindfase van consumptie. Dit is te danken aan het systeem van de aftrek van voorbelasting. Dit systeem houdt in dat elke tussenpersoon de BTW die hij aan zijn leverancier betaald heeft, in mindering mag brengen van de BTW die hij ter zake van zijn voortverkopen aan de Schatkist moet storten.¹⁰ Doordat BTW-plichtigen de belasting op hun gekochte goederen en diensten kunnen aftrekken, zal er uiteindelijk alleen belasting verschuldigd zijn op de toegevoegde waarde die zij hebben geschonken aan de goederen en diensten. Uiteindelijk is de consument die enige die in werkelijkheid BTW betaalt.

Hoewel de consument in beginsel niet rechtstreeks in contact komt met de administratie van de BTW, wordt de belasting op de toegevoegde waarde dus door hem gedragen.¹¹

De BTW wordt dus pas definitief door de Staat verworven als het goed of de dienst geleverd wordt aan een niet-belastingplichtige, die geen aftrek mag toepassen. Gezien deze persoon in de regel een consument is, drukt de BTW gewoonlijk op de prijs van het eindproduct of van de dienst bij de levering ervan in de consumptieve sfeer.¹²

Aftrek van voorbelasting, ook wel aftrek van BTW genoemd, is het recht dat op grond van artikel 45 Wbtw is toegekend aan iedere belastingplichtige die werkelijk die hoedanigheid bezit en niet is vrijgesteld op grond van artikel 44 Wbtw.¹³ Aftrek van BTW betreft het recht voor elke belastingplichtige om volgens een strikt geheel van regels de BTW op bepaalde uitgaven en lasten die betrekking hebben op de uitoefening van de werkzaamheid waaruit de belastingplicht volgt te recupereren.¹⁴ Op die manier brengt een BTW-plichtige de belasting die zijn bedrijfsuitgaven bezwaart in aftrek van de belasting die hij is verschuldigd over zijn bedrijfsactiviteiten.¹⁵

⁹ B. PEETERS, "Europeesrechtelijke aspecten" in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 68.

¹⁰ S. VAN CROMBRUGGE, *Fiscaal recht*, cursus fiscaal recht 1^{ste} master rechten, 2012-2013, titel III BTW, 1 en 2.

¹¹ S. VAN CROMBRUGGE, *Fiscaal recht*, cursus fiscaal recht 1^{ste} master rechten, 2012-2013, titel III BTW, 1.

¹² B. BUELENS, "Aftrek van voorbelasting" in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 771.

¹³ De Europeesrechtelijke regeling vinden we in artikel 167 e.v. van de BTW-Richtlijn.

¹⁴ P. WILLE, F. BORGER en M. GOVERS, *Handboek BTW 2013-2014*, Antwerpen, Intersentia, 2013, 357.

¹⁵ B. BUELENS, "Aftrek van voorbelasting-Inleiding" in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 771.

De belastingplichtige moet de BTW die hij aan zijn klanten heeft aangerekend afdragen. Artikel 45,§1, eerste lid Wbtw vermeldt dat hij van die verschuldigde BTW, de BTW kan aftrekken die geheven is van de aan hem geleverde goederen of verstrekte diensten, evenals op de door hem ingevoerde of intracommunautair verworven goederen.¹⁶ Artikel 45, §1, tweede lid Wbtw duidt er echter op dat om te bepalen of een handelaar recht op BTW-aftrek heeft, moet worden nagegaan welke bestemming hij zal geven aan zijn aankopen. Dit wordt ook het bestemmingsprincipe genoemd.¹⁷ Er kan geen BTW worden afgetrokken indien de goederen of diensten niet zijn bestemd voor de economische activiteiten van de persoon die de BTW in aftrek wenst te brengen.¹⁸ Hier gaan we verder op in bij de bespreking van “BTW-aftrek en privégebruik” in titel 4.2.

De belastingplichtige oefent het recht op aftrek globaal uit in zijn BTW-aangifte. Het totaalbedrag van de BTW die voor een bepaalde periode betaald werd, wordt daarin afgetrokken van de BTW die voor een bepaalde periode verschuldigd is. Op die manier zal de belastingplichtige enkel het verschil tussen de verschuldigde en de aftrekbare BTW aan de Schatkist moeten afdragen. Wanneer dat verschil in het voordeel van de belastingplichtige is, en de aftrekbare BTW dus hoger is dan de verschuldigde BTW, beschikt hij over een belastingkrediet, dat wordt overgedragen naar een volgende aangifteperiode of onder bepaalde voorwaarden wordt terugbetaald.¹⁹

De aftrek die door een belastingplichtige oorspronkelijk werd verricht, is slechts definitief op voorwaarde dat die aftrek correct is geschied en de oorspronkelijke bestemming van de goederen en diensten niet geheel of gedeeltelijk wordt gewijzigd door een latere gebeurtenis. Wanneer aan deze voorwaarden niet langer is voldaan, moet de oorspronkelijk in aftrek gebrachte of aangerekende BTW worden herzien.²⁰

¹⁶ Art. 45 Wbtw.

¹⁷ Dit bestemmingsprincipe mag niet verward worden met het bestemmingslandprincipe dat we later zullen bespreken bij de intracommunautaire verhandelingen.

¹⁸ B. BUELENS, “Aftrek van voorbelasting-De materiële voorwaarden - over het “hebben” van recht op aftrek” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 792.

¹⁹ Art. 47, tweede lid en 76 Wbtw; Art. 4 KB nr. 3; P. WILLE, F. BORGER en M. GOVERS, *Handboek BTW 2013-2014*, Antwerpen, Intersentia, 2013, 357.

²⁰ Art. 5 KB nr. 3; P. WILLE, F. BORGER en M. GOVERS, *Handboek BTW 2013-2014*, Antwerpen, Intersentia, 2013, 396.

Hieronder lichten we kort een toepassing toe van het systeem van aftrek van voorbelasting:

Een fabrikant verkoopt zijn product voor bijvoorbeeld 100 euro. Hierop moet door de groothandelaar die het product koopt BTW betaald worden, bijvoorbeeld 21%. De groothandelaar betaalt de fabrikant dus 121 euro. De BTW die de fabrikant ontvangt moet door hem worden afgedragen, doorgestort aan de Schatkist.

De groothandelaar verkoopt dat product vervolgens voor 250 euro door aan een kleinhandelaar, die hier ook een BTW van bijvoorbeeld 21% dient op te betalen. Dit bedrag van 52,5 euro wordt dus ook aan de groothandelaar betaald. De groothandelaar dient dit bedrag aan BTW af te dragen en dus aan de Schatkist door te storten. Hij mag echter van de BTW die hij dient af te dragen, de BTW aftrekken die hij heeft betaald aan de fabrikant (en dus eigenlijk aan de Schatkist). Bijgevolg zal hij (in deze beperkte situatie) slechts het saldo, zijnde 31,5 euro dienen door te storten.²¹

We kunnen ons de vraag stellen wanneer het recht op aftrek in hoofde van de belastingplichtige ontstaat. De administratie verlangt eigenlijk, alvorens er sprake kan zijn van een belastingplichtige, dat de persoon geregeld handelingen moet verrichten in uitoefening van een economische activiteit. Het Hof van Justitie besliste in de zaak *Rompelman*²² dat het beginsel van neutraliteit van de BTW ten aanzien van de fiscale belasting van de onderneming echter vereist dat de eerste investeringsuitgaven die worden gedaan ten behoeve en ter verwezenlijking van een onderneming, als economische activiteiten worden aangemerkt. Als de activiteiten pas worden geacht een aanvang te nemen op het moment dat het investeringsgoed wordt geëxploiteerd en er dus belastbare inkomsten ontstaan, is dat volgens het Hof in strijd met het neutraliteitsbeginsel. *“Eenieder die investeringshandelingen verricht, welke ten nauwste verband houden met, en noodzakelijk zijn voor de toekomstige exploitatie, is te beschouwen als een belastingplichtige voor BTW-doeleinden vanaf het moment van de investeringshandeling en zijn wilsverklaring, ondersteund door objectieve gegevens, om op te treden als belastingplichtige”*.

In de zaak *Gabalfrisa*²³ wordt ook gesteld dat het recht op aftrek niet mag worden beperkt door het opleggen van voorwaarden, ook niet voor het recht op aftrek van de BTW die een belastingplichtige voor de aanvang van de normale verrichting van de belaste handelingen heeft voldaan.²⁴

²¹ S. VAN CROMBRUGGE, *Fiscaal recht*, cursus fiscaal recht 1^{ste} master rechten, 2012-2013, titel III BTW, 2.

²² HvJ 14 februari 1985, C-268/83, *Rompelman*, www.curia.eu.

²³ HvJ 21 maart 2000, gevoegde zaken C-110/98 tot C-147/98, *Gabalfrisa*, www.curia.eu.

²⁴ J. DE KEERSMACKER, “BTW-aftrek voor aanvang activiteit wordt bevestigd” (noot onder Antwerpen 13 november 2007), *RABG* 2008, nr 18, p 1159- 1161.

Heel belangrijk om weten is ook dat de erkende hoedanigheid van belastingplichtige, behoudens fraude en misbruik, niet met terugwerkende kracht kan worden afgenomen als blijkt dat er uiteindelijk geen belastbare activiteiten worden verricht en als er dus geen omzet wordt gerealiseerd.²⁵

2.4. Conforme factuur

Met betrekking tot binnenlandse handelingen en intracommunautaire verwervingen moet de belastingplichtige, om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen, in het bezit zijn van een “conforme factuur”. De conformiteit van de factuur is vereist om de aftrek van de door de leveranciers aangerekende BTW te verkrijgen. Het wordt overeenkomstig de wettekst²⁶ geacht een vormvoorwaarde te zijn om het recht op aftrek te kunnen uitoefenen, en niet zomaar een bewijsregel.²⁷

Onder ‘factuur’ wordt verstaan:

*“elk document of elk bericht op papier of in elektronisch formaat dat beantwoordt aan de doelstellingen van het BTW-stelsel en aan de voorwaarden vastgesteld in het wetboek en zijn uitvoeringsbesluiten”.*²⁸

Deze definitie in de wet brengt ons echter niet veel verder. Tijdens besprekingen in de Kamercommissie voor de Financiën werd gepreciseerd dat een factuur *“een beschrijvende staat is van de verkochte koopwaren of gepresteerde diensten, waarop vermeld wordt: naam en adres van de verkoper en koper, de aard en de hoeveelheid van de geleverde goederen of gepresteerde diensten en de verschuldigde prijs”.*²⁹

Het Hof van Justitie stelt dat onder “factuur” niet enkel het origineel dient te worden verstaan, maar ook *“ieder ander als zodanig dienstdoend document dat aan de door die EU-lidstaten vastgestelde criteria beantwoordt”.*³⁰

²⁵ HvJ 29 februari 1996, C- 110/94, *Intercommunale voor zeewaterontzilting (INZO)*, www.curia.eu; Cass. 28 mei 1993, RW 1193-94, 444.

²⁶ Art. 3 §1, 1° KB nr. 3.

²⁷ P. WILLE, F. BORGER en M. GOVERS, *Handboek BTW 2013-2014*, Antwerpen, Intersentia, 2013, 391.

²⁸ Art. 1 §13, 1° Wbtw.

²⁹ Verslag van de Commissie voor de Financiën van de Kamer van Volksvertegenwoordigers over het ontwerp van wet tot invoering van het Wetboek van de BTW, *Parl.St.* Kamer 1968-1969, nr. 88/15; F. VANDENBERGHE, “Personen gehouden tot voldoening van de btw” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 1270.

³⁰ HvJ 5 december 1996, C-85/95, *J. Reisdorf*, www.curia.eu, I-6281; P. WILLE, F. BORGER en M. GOVERS, *Handboek BTW 2013-2014*, Antwerpen, Intersentia, 2013, 391.

Het artikel 5 van het Koninklijk Besluit nr. 1³¹ geeft de verplichte vermeldingen weer die op de factuur moeten worden aangebracht. Bij het ontbreken van één of meerdere vermeldingen kan, naar aanleiding van een BTW-controle, de uitgeoefende aftrek van de aangerekende BTW verworpen worden. Bovendien zijn geldboetes voorzien wanneer de aftrek van BTW gebeurt op basis van een niet conforme factuur.³²

De factuur dient niet enkel tot bevestiging van het bedrag met het oog op de aftrek van de betaalde BTW, maar ook met het oog op de verschuldigdheid van de BTW en de controle hieromtrent, zoals we later zullen zien in titel 6.2.1.2.

Belangrijk om te vermelden is nog dat een foute factuur niet mag verward worden met een fictieve factuur. Een foute factuur stelt immers een handeling vast, maar is onregelmatig. Een fictieve factuur daarentegen kan voldoen aan alle vormvereisten, maar de onderliggende handeling heeft in feite niet plaatsgevonden. Deze laatste is een vorm van fraude zoals we die hierna zullen bespreken. Een foute factuur daarentegen duidt niet perse op fraude. Het kan ook om een vergissing gaan.

In het geval van invoer wordt de plicht van het in bezit zijn van de conforme factuur vervangen door een ander soort document. Om de bij de invoer geheven BTW te kunnen aftrekken moet de belastingplichtige in het bezit zijn een origineel invoerdocument waarop hij als geadresseerde staat vermeld en dat de betaling van de BTW vaststelt.³³

3. Wat is fiscale fraude

3.1. Definitie

In de grote Van Dale wordt fraude omschreven als *“Bedrog, gepleegd door vervalsing van administratie”*.³⁴

³¹ Art. 5 KB nr. 1 van 29 december 1992 met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde.

³² P. WILLE, F. BORGER M. GOVERS, *Handboek BTW 2013-2014*, Antwerpen, Intersentia, 2013, 391.

³³ Art. 3 §1, 3° KB nr. 3; P. WILLE, F. BORGER en M. GOVERS, *Handboek BTW 2013-2014*, Antwerpen, Intersentia, 2013, 394.

³⁴ X, *Groot woordenboek van de Nederlandse taal*, <http://www.vandale.be/opzoeken?pattern=fraude&lang=nn#.VGxqLb5Pru0> (consultatie 26 oktober 2014).

Mijn zoekwerk in de rechtspraak van het Hof van Justitie leverde geen definitie van fraude op. Het Hof geeft wel enkele voorbeelden van fraude weer waaronder het opstellen van valse aangiftes, onregelmatige facturen en het niet indienen van een BTW-aangifte bij de aanvang, wijziging of stopzetting van de werkzaamheid³⁵

De Belgische fiscus verduidelijkt het begrip fraude wel. Volgens hem veronderstelt fraude “*een inbreuk op de belastingwetgeving met de intentie om de belasting te ontduiken of om belastingontduiking mogelijk te maken*”.³⁶

Enerzijds omvat fiscale fraude dus een materieel bestanddeel, namelijk de overtreding van een bepaling van een fiscaal wetboek of van een uitvoeringsbesluit van dit wetboek. Anderzijds vereist het misdrijf fiscale fraude ook een moreel bestanddeel. Het moreel bestanddeel omvat het bijzonder strafrechtelijk opzet dat bestaat in hetzij een “bedrieglijk opzet”, hetzij “een oogmerk om te schaden”. Door de noodzaak van het morele bestanddeel om van fiscale fraude te kunnen spreken, heeft de wetgever de zuivere materiële fiscale wetsovertreding als misdrijf uitgesloten.³⁷

Er is sprake van bedrieglijk opzet wanneer er wordt getracht zichzelf of een derde een ongeoorloofde winst te verschaffen. Dit kan inzake BTW bijvoorbeeld gebeuren door concurrenten een commercieel nadeel te berokkenen. De fiscale wetsovertreding heeft dan tot doel om bijvoorbeeld de prijszetting van bepaalde producten negatief te beïnvloeden ten nadele van concurrenten van de belastingplichtige.³⁸ Dit zullen we in titel 4.5.2. ook zien wanneer we carrouselfraude bespreken.

Het anti-fraudebeginsel werd door het Hof van Justitie op BTW-gebied voor het eerst gehanteerd in het arrest in de zaak ‘Kittel en Recolta Recycling’ uit 2006.³⁹ Dit arrest zal hierna nog uitgebreid aan bod komen.

³⁵ HvJ 21 februari 2006, C-255/02, *Halifax*, www.curia.eu; HvJ 21 juni 2012, C-80/11 en C-142/11, *Mahagében en David*, www.curia.eu; B. BUELENS, “Aftrek van voorbelasting-Bijzondere situaties” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 948 en 952; M. MAUS en E. VAN DOOREN, “De sancties” in M. DE JONCKHEERE (ed.), *De fiscale procedure*, Brugge, die Keure, 2012, 390.

³⁶ Circ. AFZ/2006-0604 (AFZ 14/2006), 24 augustus 2006, www.fisconetplus.be; B. BUELENS, “Aftrek van voorbelasting-Bijzondere situaties” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 948.

³⁷ M. MAUS en E. VAN DOOREN, “De sancties” in M. DE JONCKHEERE (ed.), *De fiscale procedure*, Brugge, die Keure, 2012, 391.

³⁸ Cass. 20 september 1973, *Pas.* 1974, I, 310; Cass. 26 januari 1983, *RW* 1983-84, 1232; M. MAUS en E. VAN DOOREN, “De sancties” in M. DE JONCKHEERE (ed.), *De fiscale procedure*, Brugge, die Keure, 2012, 391.

³⁹ HvJ 6 juli 2006, gevoegde zaken C-439/04 en C-440/04, *Axel Kittel vs. Belgische staat en Belgische staat vs. Recolta Recycling*, www.curia.eu.

3.2. Verschil met belastingontwijking

Er is sprake van belastingontwijking indien een belastingplichtige “profiteert” van een bepaling of een leemte in de wet, waardoor hij minder belasting moet betalen.⁴⁰ Er is geen sprake van het overtreden van een wetsbepaling.

In tegenstelling tot de belastingontduiking (zoals in titel 3.1 beschreven), is belastingontwijking in principe legaal. Dit blijkt onder andere uit een arrest van Hof van Justitie waarin zij duidelijk stelt dat een ondernemer zich bij de keuze tussen vrijgestelde en belaste handelingen kan laten leiden door een reeks van factoren, waaronder fiscale overwegingen in verband met het BTW-stelsel.⁴¹

3.3. Verschil met misbruik

Van misbruik is sprake wanneer een belastingplichtige weliswaar formeel de wetgeving naleeft, maar dat (enkel) doet om een voordeel te verkrijgen. Bij misbruik worden de voorwaarden tot verkrijging van het recht gecreëerd in strijd met de doelstelling van de bepaling waarop men zich beroept.

De theorie van het fiscaal misbruik kunnen we situeren in de discussie over de vrije keuze van de minst belaste weg.

3.3.1. Vrije keuze van de minst belaste weg

De belastingplichtige heeft, ten gevolge van de grondwettelijke beginselen, het recht op de keuze van de minst belaste weg. Aangezien dit voor de fiscus een erg nadelig uitgangspunt is, heeft zij op allerlei manieren geprobeerd om die keuzevrijheid te beperken.

De theorie van de wetsontduiking of *fraus legis* is in België nooit in de heersende fiscale rechtspraak en rechtsleer doorgedrongen.

⁴⁰ HvJ 6 april 1995, nr. C-4/94, *BLP*, www.curia.eu; B. BUELENS, “Aftrek van voorbelasting-Bijzondere situaties” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 947.

⁴¹ HvJ 6 april 1995, nr. C-4/94, *BLP*, www.curia.eu; B. BUELENS, “Aftrek van voorbelasting-Bijzondere situaties” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 947.

“Wetsontduiking ligt in het algemeen voor wanneer een voorschrift van dwingend recht een bepaald resultaat heeft willen verbieden of reglementeren en iemand zich met ontduikingsopzet, door middel van op zichzelf geoorloofde handelingen, in een toestand plaatst, die de verboden of gereguleerde toestand zeer dicht benadert.”⁴²

Volgens de theorie van de wetsontduiking of *fraus legis* is iets dus illegaal als de bedoelingen van de wetgever bij het opstellen van de fiscale wet worden miskend.⁴³

De reden waarom de *fraus legis* in België niet wordt aanvaard is omdat ze onverenigbaar wordt geacht met het legaliteitsbeginsel. Men kan geen misbruik maken van het principe dat ‘alles vrij is van belasting tenzij de wet anders bepaalt’.

Het enige wat de rechter mag doen is nagaan of de ingeroepen rechtshandeling niet gesimuleerd is en of er dus geen sprake is van belastingontduiking.

De Brepolsleer benadrukt dat er geen sprake is van simulatie wanneer de partijen, met de bedoeling een voordeliger belastingstelsel te genieten, en gebruikmakend van hun vrijheid van overeenkomst, rechtshandelingen stellen die geen enkele wettelijke verplichting schenden en waarvan zij alle, zowel civiel- als fiscaalrechtelijke gevolgen, aanvaarden.⁴⁴

Ondanks deze rechtspraak is vanaf de jaren ‘70 in de Belgische rechtspraak een tendens ontstaan om via een omweg toch toepassing te maken van leer van de wetsontduiking. Er werd gebruik gemaakt van een economische werkelijkheidsbepaling. Bij de beoordeling van het al dan niet gesimuleerd karakter van juridische constructies die klaarblijkelijk waren ingegeven door de bekommernis om belasting te ontwijken, werd meer aandacht geschonken aan de uiteindelijke bedoelingen van de partijen en aan het economisch resultaat dan aan de vraag of partijen alle gevolgen van hun constructie hadden aanvaard. Sommige arresten van de hoven van beroep besloten zo sneller tot simulatie wanneer de juridische constructie kennelijk in strijd kwam met de economische werkelijkheid, ook al hadden de partijen alle juridische gevolgen van hun constructie aanvaard.⁴⁵

Dergelijke arresten werden zelden door het Hof van Cassatie verbroken omdat de beslissing van simulatie grotendeels berust op een feitelijke appreciatie of omwille van de beperktheid van de cassatiemiddelen.⁴⁶

⁴² S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Antwerpen, Biblo, 2013, 27.

⁴³ K. VANHOUT, *Grens tussen belastingontwijking en belastingontduiking in de vennootschapsbelasting*, scriptie Handelsingenieur UHasselt, 2007, <http://hdl.handle.net/1942/2881>.

⁴⁴ Cass. 6 juni 1961, *Pas.* 1961, I, 1082; S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Antwerpen, Biblo, 2013, 28.

⁴⁵ Oa Gent 31 januari 1975, *AFT* 1977, 180; Antwerpen 2 maart 1978, *JDF* 1978, 344; S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Antwerpen, Biblo, 2013, 29.

⁴⁶ S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Antwerpen, Biblo, 2013, 29.

Deze tendens is echter niet meer overheersend en ook Cassatie heeft de Brepolsleer intussen weer benadrukt.⁴⁷

3.3.2. Algemene antimisbruikbepaling

Als laatste poging om de vrijheid van keuze voor de minst belaste weg te beperken, heeft de fiscus uiteindelijk de fiscale wetgeving veranderd door het invoeren van een algemene antimisbruikbepaling. De antimisbruikbepaling werd in het Belgsich fiscaal recht ingevoerd in de inkomstenbelastingen door de wet van 22 juli 1993 houdende fiscale en financiële bepalingen. Voorheen bestonden alleen enkele specifieke antimisbruikbepalingen zoals in artikel 46 en 211 WIB. De antimisbruikbepaling werd uitgebreid tot de BTW door de programmawet van 27 december 2005.⁴⁸ Deze wet voerde artikel 59,§3 Wbtw in.⁴⁹ Dit artikel werd in 2006 echter al vervangen door artikel 1, 10 Wbtw.

Door het invoeren van een algemene antimisbruikbepaling werd de fraus legis-leer dus uiteindelijk toch ingevoerd in het Belgisch fiscaal recht. Bijgevolg kan aan de belastingplichtige worden verweten dat hij misbruik heeft gemaakt van het beginsel dat ‘alles vrij is van belasting tenzij de wet anders bepaalt’.⁵⁰ Aldus kan een fiscaal voordeel, ondanks een correcte toepassing van de wet, worden geweigerd indien dit voordeel wordt verkregen in strijd met het doel van die wet en indien uit een geheel van objectieve factoren blijkt dat het verkrijgen van dat fiscaal voordeel net het doel was van de verrichte handelingen.⁵¹

Artikel 1,§10 Wbtw bepaalt:

“Misbruik vindt plaats wanneer de verrichte handelingen resulteren in het verkrijgen van een fiscaal voordeel waarvan de toekenning in strijd is met de doelstelling beoogd in dit Wetboek en de ter uitvoering ervan genomen besluiten en die handelingen in wezen het verkrijgen van dit voordeel tot doel hebben”. ⁵²

⁴⁷ Cass. 22 maart 1990, *RW* 1990-1991, 61; S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgsich fiscaal recht*, Antwerpen, Biblo, 2013, 30.

⁴⁸ M. MAUS en E. VAN DOOREN, “De sancties” in M. DE JONCKHEERE (ed.), *De fiscale procedure*, Brugge, die Keure, 2012, 395.

⁴⁹ Programmawet 27 december 2005, *BS* 30 december 2005.

⁵⁰ S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgsich fiscaal recht*, Antwerpen, Biblo, 2013, 33-36; S. VAN CROMBRUGGE, “Faus legis of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012”, *TRV* 2012, (537) 537.

⁵¹ W. PANIS, “Algemene rechtsbeginselen inzake BTW” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 106.

⁵² Art. 1 §10 Wbtw.

Misbruik bestaat uit twee elementen.

Het eerste element betreft het objectief element dat inhoudt dat de wetgeving formeel wordt nageleefd, waardoor een belastingvoordeel wordt toegekend dat in strijd is met het door de regels beoogde doel.

Het tweede deel van de definitie omvat het subjectief element dat inhoudt dat uit het geheel van objectieve factoren blijkt dat het wezenlijke doel van de transacties erin bestaat dit belastingvoordeel te verkrijgen.⁵³ Het subjectieve element moet dus worden vastgesteld aan de hand van een geheel van objectieve factoren. Als dergelijke objectieve factoren vermeldde het Hof reeds het louter artificiële karakter van de handelingen en de banden van juridische, economische en/of persoonlijke aard tussen de ondernemers betrokken bij de constructie ter verlaging van de belastingdruk.⁵⁴

Sinds de invoering van de antimisbruikbepaling kan dus worden gesteld dat juridische constructies op het vlak van de BTW enkel nog aanvaardbaar zijn, mits het bestaan van een financiële of economische verantwoording.⁵⁵ Bij deze laatste zinsnede moeten we wel in het achterhoofd houden dat het belastingvoordeel niet het exclusieve doel diende te vormen om te kunnen spreken van misbruik. In het arrest *Part Service* overweegt het Hof immers uitdrukkelijk dat het belastingvoordeel het wezenlijk doel dient te vormen zodat economische doelen, die daarnaast een rol kunnen hebben gespeeld niet beletten dat er sprake is van misbruik.⁵⁶ Dit was vroeger anders. Precies twee jaar eerder had het Hof er immers op gewezen dat er voor de economische activiteit geen andere verklaring mocht bestaan dan de loutere verkrijging van de belastingvoordelen.⁵⁷ Dit standpunt werd echter ook in een later arrest van 2010 opnieuw aangehaald.⁵⁸

We zouden het fiscaal misbruik dat dus een schending uitmaakt van de algemene antimisbruikbepaling kunnen zien als een tussencategorie tussen de belastingontduiking en de belastingontwijking. In tegenstelling tot de belastingontduiking is er geen sprake van overtreden van fiscale wetten (buiten de misbruikbepaling zelf uiteraard), of van simulatie.

⁵³ B. BUELENS, "Aftrek van voorbelasting-Bijzondere situaties" in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 961-962.

⁵⁴ HvJ 21 februari 2006, C-255/02, *Halifax*, www.curia.eu; HvJ 21 februari 2008, C-425/06, *Part Service*, www.curia.eu; W. PANIS, "Algemene rechtsbeginselen inzake BTW" in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 109.

⁵⁵ M. MAUS en E. VAN DOOREN, "De sancties" in M. De JONCKHEERE (ed.), *De fiscale procedure*, Brugge, die Keure, 2012, 395.

⁵⁶ HvJ 21 februari 2008, C-425/06, *Part Service* (2008), www.curia.eu; W. PANIS, "Algemene rechtsbeginselen inzake BTW" in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 109.

⁵⁷ HvJ 21 februari 2006, C-255/02, *Halifax*, www.curia.eu.

⁵⁸ HvJ 22 december 2010, C-277/09, *RBS Deutschland Holdings GmbH*, www.curia.eu.

We kunnen ook niet spreken van belastingontwijking, gezien fiscaal misbruik in tegenstelling tot de belastingontwijking wel illegaal is. Het betreft eigenlijk een geval van belastingontwijking die, door de invoering van de algemene antimisbruikbepaling, in geval van gebrek aan tegenbewijs door de belastingplichtige, toch niet getolereerd wordt door de fiscus.⁵⁹

Tegenbewijs kan door de belastingplichtige geleverd worden door te bewijzen dat de keuze voor zijn rechtshandelingen door andere motieven verantwoord is dan het verkrijgen van een fiscaal voordeel.⁶⁰

In het geval van misbruik kan de BTW-plichtige zich niet op de betrokken regels van het nationaal of Unierecht beroepen.⁶¹

Als een misbruik pas a posteriori wordt vastgesteld, namelijk nadat het door misbruik beoogde voordeel is verkregen, moeten de in het kader daarvan verrichte transacties volgens het Hof van Justitie⁶² zo worden geherdefinieerd dat de situatie wordt hersteld zoals zij zou geweest zijn zonder het misbruik.⁶³ De fiscale toestand van de betrokken partijen wordt hersteld alsof de constructie geen plaats heeft gevonden.⁶⁴

Een voorbeeld van misbruik vinden we in het arrest van het Hof van Beroep van Gent van 24 september 2013⁶⁵.

Uit de feiten in deze zaak blijkt dat in tegenstelling tot de bewering dat de investeringen werden gedaan om het aangekochte zeiljacht commercieel te exploiteren, het van in het begin de bedoeling is geweest om de boot voornamelijk voor privédoeleinden te gebruiken. Wanneer de zaakvoerder de boot als eindgebruiker voor privédoeleinden had gekocht, had hij geen recht op aftrek van voorbelasting. Door de aankoop door een eigen vennootschap te laten doen, gaf hij zijn gezin de mogelijkheid om permanent over de boot te beschikken en daarbij te genieten van aftrek van BTW. Enkel voor de keren waarvoor hij de boot effectief gebruikte, moest hij BTW betalen. Op deze manier werd getracht aan de regel te ontsnappen dat eindverbruikers van goederen en diensten de BTW daarop moeten dragen.

⁵⁹ Eigen redenering analoog aan de redenering in K. VANHOUT, *Grens tussen belastingontwijking en belastingontduiking in de vennootschapsbelasting*, scriptie Handelsingenieur UHasselt, 2007, <http://hdl.handle.net/1942/2881>.

⁶⁰ MvT, Parl. St. Kamer 2005-2006, nr. 2517/1, 18.

⁶¹ W. PANIS, "Algemene rechtsbeginselen inzake BTW" in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 111.

⁶² HvJ 14 december 2000, C-110/99, *Emsland-Stärke*, www.curia.eu; HvJ 29 april 2004, C-478/01, *Gemeente Leusden*, www.curia.eu; HvJ 29 april 2004, C-7/02, *Holin Groep* (2004), www.curia.eu; W. PANIS, "Algemene rechtsbeginselen inzake BTW" in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 112.

⁶³ Circ. AFZ/2006-0604 (AFZ 14/2006), 24 augustus 2006, www.fisconetplus.be; B. BUELENS, "Aftrek van voorbelasting-Bijzondere situaties" in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 962.

⁶⁴ Gent 24 september 2013, *Fisc. Koer.* 2013, afl. 16, 644.

⁶⁵ Gent 24 september 2013, *Fisc. Koer.* 2013, afl. 16, 644.

Het inschakelen van een vennootschap die ten nadele van de Schatkist de BTW integraal aftrekt waarna de werkelijke eindgebruiker slechts in beperkte mate BTW afdraagt, is met deze regel in strijd. Op deze manier werd een belangrijk belastingvoordeel bekomen.⁶⁶

Het Hof van Beroep van Gent besliste dan ook dat het recht op aftrek van voorbelasting aldus wordt verworpen op zodanige manier dat rekening wordt gehouden met het feit dat de vennootschap wel BTW heeft afgedragen op de bedragen die aan de zaakvoerder werden aangerekend. Het dwangbevel moet daarom worden beperkt tot het bedrag van de initieel afgetrokken voorbelasting verminderd met de door de vennootschap aangerekende belasting.

Het Hof benadrukt bovendien dat , zelfs wanneer er sprake is van misbruik van recht, en dus niet van fraude, een belastingverhoging op zijn plaats kan zijn, zeker wanneer er sprake is van een laakbaar gedrag dat in de toekomst moet worden vermeden.⁶⁷

Deze regels die het gevolg zijn van misbruik, moeten uiteraard toegepast worden, rekening houdend met de Belgische verjaringsregels en invorderingstechnieken.⁶⁸

Het verbod op misbruik van recht werd door het Hof van Justitie op BTW-gebied voor het eerst gehanteerd in het arrest in de zaak Halifax!⁶⁹

4. De verschillende frauduleuze BTW-praktijken

4.1. Fictieve facturen

In dit geval van BTW-fraude gaat het om fictieve leveringen en diensten. Deze techniek van fraude wordt niet enkel voor het ontduiken van BTW gebruikt maar ook voor het ontduiken van directe belastingen. Er is in werkelijkheid geen sprake van een levering of dienst maar enkel van de facturatie ervan.

⁶⁶ Gent 24 september 2013, *Fisc. Koer.* 2013, afl. 16, 644.

⁶⁷ Gent 24 september 2013, *Fisc. Koer.* 2013, afl. 16, 644.

⁶⁸ W. PANIS, "Algemene rechtsbeginselen inzake BTW" in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 112.

⁶⁹ HvJ 21 februari 2006, C-255/02, *Halifax*, www.curia.eu.

Zo worden door een vennootschap kosten geboekt aan de hand van fictieve facturen waarvan dus geen bewijs kan worden geleverd dat er prestaties tegenover stonden. Door het ten onrechte registreren van uitgaven die niet werden gedaan of waarvan de werkelijkheid niet bewezen werd, worden de winsten verlaagd zodanig dat minder vennootschapsbelasting dient te worden betaald.⁷⁰

Op het vlak van de BTW zorgen de fictieve facturen ervoor dat langs verkoopzijde er ten onrechte gefactureerd wordt en de BTW niet aan de Schatkist wordt afgedragen.

Langs aankoopzijde kunnen we zeggen dat de belastingplichtige een onrechtmatige aftrek creëert. Hij tracht, aan de hand van fictieve facturen, het bedrag aan aftrekbare BTW te vergroten.⁷¹

De techniek van de fictieve facturen wordt ook vaak gebruikt in het kader van de carrouselfraude die we hierna zullen bespreken.

4.2. BTW-aftrek en privégebruik

Een tweede vorm van BTW-fraude is het aftrekken van de BTW betaald voor goederen of diensten die dienen tot het privégebruik.

Aftrek van voorbelasting wordt niet toegestaan met betrekking tot goederen en diensten die de belastingplichtige gebruikt voor privébehoeften.⁷² Privégebruik wordt immers gezien als een niet-belastbare bestemming die geen recht op BTW-aftrek toelaat.⁷³

Onder privékosten begrijpen we de kosten die behoren tot de privésfeer van de ondernemer zelf of van zijn personeelsleden.⁷⁴

⁷⁰ Rb. Hasselt 1 december 2011, *Fiscoloog* 2012, afl. 1283, 1-3; L. MAES, H. DE CNIJF en L. DE BROECK, *Fiscaal praktijkboek 2014-2015 Directe belastingen*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2014, 281-282.

⁷¹ A. CLAES, *BTW-Carrousel - De fiscaal- en strafrechtelijke aanpak en de gevolgen voor de organisatoren, medeplichtigen en hun afnemers*, Gent, Larcier, 2005, 11.

⁷² S. VAN CROMBRUGGE, *Fiscaal recht*, cursus fiscaal recht 1^{ste} master rechten, 2012-2013, titel III BTW, 13.

⁷³ B. BUELENS, "Aftrek van voorbelasting-De materiële voorwaarden - over het "hebben" van recht op aftrek" in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 828.

⁷⁴ B. BUELENS, "Aftrek van voorbelasting-De materiële voorwaarden - over het "hebben" van recht op aftrek" in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 846.

Artikel 1, §2 KB nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde bepaalt:

“Voor aftrek komt in geen geval in aanmerking de belasting geheven van de goederen en diensten die een belastingplichtige bestemt voor privé- of andere doeleinden dan die van zijn economische activiteit.

Wanneer een goed of een dienst bestemd is om gedeeltelijk voor privédoeleinden te worden gebruikt, is het recht op aftrek naar verhouding van dat gebruik uitgesloten. Die verhouding dient door de belastingplichtige te worden bepaald onder controle van de administratie.”

Het principe waarbij de BTW op deels privégebruikte bedrijfsmiddelen nog maximaal proportioneel – in verhouding tot het bedrijfsmatig gebruik - kan worden in aftrek gebracht, vinden we sinds 1 januari 2011 ook terug in artikel 45, §1quinquies van het Btw-Wetboek.⁷⁵

Wat wordt nu bedoeld met privégebruik inzake BTW? In de zaken Fillibeck en Danfoss AstraZeneca heeft het Hof van Justitie zich uitgesproken inzake het onderscheid tussen privé en bedrijfsmatig gebruik.⁷⁶ Wanneer privébelangen doorwegen is er sprake van privégebruik. Wanneer daarentegen de bedrijfsbelangen doorwegen, is er geen sprake van privégebruik.⁷⁷

In het geval er een gemengd gebruik van een goed is, kan de BTW-plichtige het gebruik aan het begin van een kalenderjaar uiteraard slechts ramen. Op grond van die raming oefent hij zijn recht op aftrek uit. Hieruit volgt dat de BTW-plichtige jaarlijks het oorspronkelijk uitgeoefende recht op aftrek zal moeten herzien.⁷⁸

De stelling dat het privégebruik als een handeling buiten de werkingssfeer van de BTW wordt beschouwd, die geen recht op aftrek toelaat, geldt voor zoverre het gaat om gratis ter beschikking gestelde goederen.⁷⁹

⁷⁵ B. BUELENS, “Aftrek van voorbelasting-De materiële voorwaarden - over het “hebben” van recht op aftrek” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 841-842.

⁷⁶ HvJ 16 oktober 1997, C-258/95, *Fillibeck*, www.curia.eu; HvJ 11 december 2008, C-371/07, *Danfoss en AstraZeneca*, www.curia.eu.

⁷⁷ HvJ 16 oktober 1997, C-258/95, *Fillibeck*, www.curia.eu; HvJ 11 december 2008, C-371/07, *Danfoss en AstraZeneca*, www.curia.eu; B. BUELENS, “Aftrek van voorbelasting-De materiële voorwaarden - over het “hebben” van recht op aftrek” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 844-845.

⁷⁸ P. WILLE, F. BORGER en M. GOVERS, *Handboek BTW 2013-2014*, Antwerpen, Intersentia, 2013, 378.

⁷⁹ B. BUELENS, “Aftrek van voorbelasting-De materiële voorwaarden - over het “hebben” van recht op aftrek” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 846.

Wanneer goederen daarentegen ten bezwarende titel worden ter beschikking gesteld van een werknemer geldt dit als een verhuur. Dit heeft tot gevolg dat het goed wordt geacht volledig bedrijfsmatig te zijn gebruikt. Bijgevolg zal er normaal gezien geen aftrekbeperking van toepassing zijn op deze ten bezwarende titel ter beschikking gestelde goederen.⁸⁰

Om belastingontwijking te vermijden beveelt artikel 33,§2, 3° Wbtw echter een objectieve minimummaatstaf van heffing. Zo wordt vermeden dat slechts een lage vergoeding wordt gevraagd van de werknemer en de BTW toch volledig in aftrek wordt gebracht. De minimummaatstaf is de normale waarde. Dit is het volledige bedrag dat een afnemer in de handelsfase waarin de levering van goederen of de diensten wordt verricht, bij eerlijke concurrentie zou moeten betalen aan een onafhankelijke leverancier of dienstverrichter op het grondgebied van het land waar de handeling belastbaar is, om de desbetreffende goederen of diensten op dat tijdstip te verkrijgen.⁸¹ Uiteindelijk moet er met andere woorden evenveel BTW worden afgedragen aan de Schatkist als er niet aftrekbaar zou zijn bij gratis gebruik.⁸²

Ondanks de regels in artikel 1§2 KB nr. 3 en artikel 45,§1quinquies Wbtw proberen vennootschappen toch vaak de BTW van kosten gemaakt voor privégebruik af te trekken. Vaak komen vennoten van bedrijven hiermee weg door een reden te verzinnen waarom het goed moet bepaald worden als dienend tot beroepsmatig gebruik. Deze soort van BTW-fraude is moeilijk op te sporen aangezien de controle op het privégebruik niet altijd gemakkelijk is.

Een voorbeeld van een zaak waarbij wordt betwist of BTW wordt afgetrokken voor de aankoop van goederen die dienen tot het privégebruik, vinden we in het arrest van het Hof van Beroep te Antwerpen van 13 november 2007⁸³.

Deze zaak ging over een BVBA die schepen verhuurt en verkoopt. Zij had een schip gekocht waarvoor ze in de BTW-aangifte een bedrag in aftrek bracht. Bij een belastingcontrole werd door de controlerende ambtenaar vastgesteld dat er geen uitgaande facturen met betrekking tot de verhuring van het vaartuig noch andere uitgaande facturen konden worden voorgelegd. Er werd ook vastgesteld dat er geen reclame was gevoerd om de verhuur van het schip te promoten. Door de BVBA werd daarenboven verklaard dat de brandstofkosten en eventuele herstellkosten privé werden betaald.

⁸⁰ B. BUELENS, "Aftrek van voorbelasting-De materiële voorwaarden - over het "hebben" van recht op aftrek" in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 851-852.

⁸¹ Art. 32 Wbtw.

⁸² B. BUELENS, "Aftrek van voorbelasting-De materiële voorwaarden - over het "hebben" van recht op aftrek" in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 853.

⁸³ Antwerpen 13 november 2007, *RABG* 2008, afl. 18, p 1153.

Bijgevolg stelde de controlerende ambtenaar een proces-verbaal op waarin werd besloten dat niet werd aangetoond dat de door belastingplichtige gemaakte kosten werden gebruikt voor het verrichten van belaste handelingen of handelingen opgenomen in artikel 45 §1,1^o tot 5^o van het BTW-wetboek. Het recht op aftrek uitgeoefend in de door de belastingplichtige ingediende BTW-aangiften met betrekking tot het schip dient aldus te worden verworpen. Er volgde een dwangbevel krachtens hetwelk de BTW, een geldboete op basis van artikel 70 §1bis Wbtw, een interest en een moratoire interest was verschuldigd.

De belastingplichtige diende een verzoekschrift op tegenspraak in waarop de rechter besloot dat de vordering toelaatbaar maar ongegrond werd verklaard gezien de belastingplichtige op geen enkele wijze geobjectiveerde elementen voorlegde die haar intentie tot het stellen van belastbare uitgaande handelingen onderbouwden.

Tegen dit vonnis werd hoger beroep ingesteld. De belastingplichtige werpt op dat ze wel degelijk de bedoeling had de belastbare handelingen te stellen en dat ze deze ook heeft gesteld. Ze heeft het schip immers aan een andere BVBA ter beschikking gesteld met het oog op de verhuur aan derden. *“Het loutere feit dat er geen belastbare handelingen werden opgenomen in de BTW-aangiften doet geen afbreuk aan het feit dat wel effectieve belastbare handelingen door de belastingplichtige werden gesteld”*. Het Hof van Beroep oordeelt dan ook dat de belastingplichtige het schip heeft gekocht met de bedoeling het te gebruiken voor belastbare handelingen en dus niet voor privédoeleinden. Het recht op aftrek werd dus terecht uitgeoefend. Het Hof van beroep vernietigt dan ook het dwangbevel en veroordeelt de Belgische Staat tot het betalen van ten onrechte betaalde of ingehouden sommen verhoogd met de wettelijke en gerechtelijke interesten.⁸⁴

4.3. Zwarthandel

Schneider definieert de ondergrondse of zwarte economie als *“alle productieve wettelijke activiteiten die weloverwogen worden onttrokken aan controle door de overheid om onder andere te voorkomen dat belastingen, belastingen op toegevoegde waarde of andere heffingen moeten worden betaald.”*⁸⁵

⁸⁴ Antwerpen 13 november 2007, RABG 2008, afl. 18, p 1153.

⁸⁵ H. DIALLO, G. KARAKAYA, D. MEULDERS en R. PLASMAN, *Raming van de belastingfraude in België*, working paper Economie ULBrussel, 2010, p 6; F. SCHNEIDER, “Shadow Economies around the world: what do we really know?” , *European Journal of Political Economy* 2005, afl. 21 (3), 8.

Bij zwarthandel loopt de Schatkist BTW-inkomsten mis, omdat er goederen in het zwarte circuit worden geleverd zonder dat er BTW wordt berekend en afgedragen. Er is geen aangifte van de geleverde goederen of diensten, er wordt geen factuur uitgereikt, zodat de BTW ook niet wordt aangerekend en/of afgedragen.

Langs de aankoopzijde gaat men de inkomende handelingen op onrechtmatige wijze verwerken. Dit gebeurt onder andere door geen BTW te betalen op de aankoop ("zwarte aankopen") en de goederen daarna al dan niet met BTW te verkopen.⁸⁶ De verkoper of dienstverrichter heeft het voordeel dat zij minder belastbare inkomsten verwerft.

De zwarthandel kan ook plaats vinden aan de hand van valse intracommunautaire leveringen. Goederen worden dan fictief verkocht aan een andere lidstaat en dus vrijgesteld van BTW, terwijl ze in werkelijkheid op de binnenlandse zwarte markt aan de man worden gebracht tegen een concurrentievervalsende prijs.⁸⁷

Hetzelfde systeem wordt toegepast bij valse uitvoer. Hierbij zullen echter wel valse vervoersdocumenten en/of valse douanestempels dienen te worden gebruikt.⁸⁸

4.4. Opstellen van valse aangiftes

Met het opstellen van valse aangiftes doelt men op het beïnvloeden van de aangiftes in het voordeel van de belastingplichtige. Het opstellen van valse aangiftes is onder andere een gevolg van de zwarthandel zoals uitgelegd in punt 4.3. daar dit ervoor zorgt dat minder BTW moet worden afgedragen. Een ander voorbeeld is het geval waarbij de BTW-plichtige een levering ten onrechte als belastingvrij voorstelt, daar waar het een belastbare handeling betreft. Ook dan is er een verminderde aangifte.⁸⁹

⁸⁶ A. CLAES, *BTW-Carrousel - De fiscaal- en strafrechtelijke aanpak en de gevolgen voor de organisatoren, medeplichtigen en hun afnemers*, Gent, Larcier, 2005, 11.

⁸⁷ Z. VANWESEMAEL, *De profilering van de "risico-belastingplichtige"*, onuitg. Eindverhandeling ingediend met het oog op een benoeming tot inspecteur bij een fiscaal bestuur van de Federale Overheidsdienst Financiën, FOD Financiën, 2013, 44.

⁸⁸ Z. VANWESEMAEL, *De profilering van de "risico-belastingplichtige"*, onuitg. Eindverhandeling ingediend met het oog op een benoeming tot inspecteur bij een fiscaal bestuur van de Federale Overheidsdienst Financiën, FOD Financiën, 2013, 45.

⁸⁹ A. CLAES, *BTW-Carrousel - De fiscaal- en strafrechtelijke aanpak en de gevolgen voor de organisatoren, medeplichtigen en hun afnemers*, Gent, Larcier, 2005, 15.

4.5. De BTW-carrousels

Een laatste vorm van fraude die we zullen bespreken is de carrouselfraude.

Vooraleer deze fraude zal worden uitgelegd, is het belangrijk eerst het systeem van de intracommunautaire verhandelingen en de verlegging van de heffing te begrijpen. Het is immers net dat systeem dat door de BTW-carrousels wordt misbruikt.

4.5.1 Intracommunautaire verhandelingen

Er zijn in het algemeen vier belastbare feiten in de BTW namelijk de levering van goederen, de diensten, de invoer uit derde landen en tenslotte de intracommunautaire verwerving. Deze feiten, met uitzondering van de invoer, geven aanleiding tot de verschuldigdheid van de BTW wanneer zij worden verricht door een als dusdanig handelende BTW-belastingplichtige.⁹⁰

“Onder intracommunautaire verwerving van een goed wordt verstaan het verkrijgen van de macht om als eigenaar te beschikken over een lichamelijk roerend goed dat door de verkoper of de afnemer, of voor hun rekening, met als bestemming de afnemer is verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat van de EU dan die waaruit het goed is verzonden of vervoerd.”⁹¹

Bij het verdwijnen van de binnengrenzen van de Europese Unie in 1993 heeft men het huidige intracommunautaire BTW-systeem gelanceerd voor leveringen van goederen tussen lidstaten onderling.

Momenteel wordt bij een intracommunautaire verwerving de BTW belast en afgetrokken in het land van aankomst van de goederen. Dit is een gevolg van het bestemmingslandbeginsel dat inhoudt dat bij leveringen van goederen tussen lidstaten, geen heffing van BTW plaatsvindt in het land van vertrek van de goederen, maar een heffing van BTW in het land van aankomst van de goederen. Het principe van het bestemmingslandbeginsel blijft voorlopig gelden ondanks dat de Europese Commissie oorspronkelijk besliste tot belasting in het land van herkomst, ook wel het oorsprongsbeginsel genoemd. Deze nieuwe regelgeving bleek echter te ambitieus.

⁹⁰ Art. 2, al. 1 Wbtw; S. VAN CROMBRUGGE, *Fiscaal recht*, cursus fiscaal recht 1^{ste} master rechten, 2012-2013, titel III BTW, 7.

⁹¹ Art. 25bis §1 Wbtw; S. VAN CROMBRUGGE, *Fiscaal recht*, cursus fiscaal recht 1^{ste} master rechten, 2012-2013, titel III BTW, 10.

Bijgevolg is de overgangsregeling die werd ingevoerd op 1 januari 1993, na 22 jaar nog steeds van toepassing. Het overgangsregime blijkt geëvolueerd te zijn naar een eerder definitief regime voor intracommunautaire transacties.⁹² Artikel 402 van de BTW-richtlijn duidt er echter op dat de regels nog steeds door een definitieve regeling moeten worden vervangen.

De reden voor het feit dat de nieuwe regelgeving nog niet is ingevoerd, is omdat het veel tijd in beslag neemt om dergelijk systeem op gang te brengen. Een andere reden is het uitblijven van een harmonisatie van de BTW-tarieven van de verschillende Europese Lidstaten. De harmonisatie van de BTW-tarieven is immers vereist om verschuivingen van goederentransacties omwille van de verschillen tussen de BTW-tarieven op te vangen.⁹³ Zonder eenzelfde tarief is de nieuwe regeling nutteloos.⁹⁴

Vandaag de dag komt de heffingsbevoegdheid over de intracommunautaire goederentransacties tussen BTW-plichtigen dus toe aan het land van bestemming: in het land van verzending van de goederen geldt een BTW-vrijstelling voor intracommunautaire leveringen, terwijl het land van verwerving een intracommunautaire verwerving taxeert.⁹⁵ Wanneer de intracommunautaire levering immers zou worden belast zou er sprake zijn van een dubbele belasting binnen de EU. De belasting is dus verschuldigd door diegene die de intracommunautaire verwerving van de goederen verricht.⁹⁶

Let er op dat deze regeling niet van toepassing is voor intracommunautaire leveringen aan particulieren of daarmee gelijkgestelden. Voor hen vindt de heffing plaats bij de leverancier en is het oorsprongsbeginsel van toepassing.⁹⁷

Ook voor de intracommunautaire levering van diensten tussen BTW-plichtigen, business to business (B2B) transacties genoemd, is sinds 1 januari 2010 het bestemmingslandprincipe van toepassing. Deze regeling werd ingevoerd met de wet van 26 november 2009.

⁹² S. VASTMANS, "Intracommunautaire handelingen, invoer en uitvoer" in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 386.

⁹³ S. VASTMANS, "Intracommunautaire handelingen, invoer en uitvoer" in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 385.

⁹⁴ J. VERVOORT, *Belasting over de toegevoegde waarde*, Kapellen, Uitgeverij Pelckmans, 151.

⁹⁵ Art. 25 ter, 39bis, eerste lid, 1° en 51 §1, 2° Wbtw, S. VASTMANS, "Intracommunautaire handelingen, invoer en uitvoer" in H. Vandeborgh (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 386.

⁹⁶ Art. 51 §1, 2° Wbtw.

⁹⁷ Art. 25 ter §1 Wbtw, S. VASTMANS, "Intracommunautaire handelingen, invoer en uitvoer" in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 386.

Voor de B2B-handelingen geldt als algemene regel dat de plaats waar de ontvanger van de dienst is gevestigd, als plaats van de dienst wordt aangemerkt.⁹⁸ Wanneer een BTW-plichtige diensten afneemt van een BTW-plichtige die niet in dezelfde EU-lidstaat is gevestigd, en de dienst wordt geacht plaats te vinden in het land van de ontvanger overeenkomstig artikel 21, §2 Wbtw, dan wordt de verplichte toepassing van de verleggingsregeling uitgebreid, wat sinds 2010 een belangrijke vereenvoudiging betekent voor de ondernemingen. De BTW-plichtige ontvanger van de dienst zal dus de BTW over de afgenomen dienst voldoen.⁹⁹

De praktijk toont duidelijk dat de intracommunautaire handel op basis van het bestemmingslandbeginsel fraudegevoelig is in het licht van de carouselfraude die we hierna zullen bespreken.¹⁰⁰

Ten gevolge van de fraude werden op Europees niveau nieuwe voorstellen gelanceerd om het huidige BTW-stelsel voor intracommunautaire transacties aan te passen. Aanvankelijk bleef de Europese Commissie bij haar standpunt dat het oorsprongsbeginsel in werking moest treden. Hierbij zou gewerkt worden met een uniform Europees tarief (15%) voor intracommunautaire leveringen, gekoppeld aan een clearingsysteem.¹⁰¹

“The Green Paper”¹⁰² leende zich er toe te onderzoeken of de beslissing om een BTW-systeem op te zetten waarbij de intracommunautaire verkoop of diensten worden belast in het land van oorsprong, nog wel relevant is. Discussies met de lidstaten bevestigden echter dat dit oorsprongsbeginsel politiek onuitvoerbaar blijft. Zelfs het Europees parlement heeft de deadlock hiervan erkend, ondanks dat zij lang een verdediger was van dit principe. Ook de belanghebbenden die ingevolge “the green paper” hun kritiek uitten, erkennen dat het oorsprongsbeginsel, welk in theorie voor hen het meest aantrekkelijke systeem is, wegens het gebrek aan harmonisatie van de BTW-tarieven, niet haalbaar is in de nabije toekomst.¹⁰³ Naar aanleiding van dit onderzoek is ook de Commissie afgestapt van het oorsprongsbeginsel.¹⁰⁴

⁹⁸ Art. 21 §2 Wbtw.

⁹⁹ Art. 51 §2, eerste lid, 1° Wbtw; P. WILLE, F. BORGER, en M. GOVERS, *Handboek BTW 2013-2014*, Antwerpen, Intersentia, 2013, 207.

¹⁰⁰ S. VASTMANS, “Intracommunautaire handelingen, invoer en uitvoer” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 386.

¹⁰¹ Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement over maatregelen tot wijziging van het btw-stelsel met het oog op fraudebestrijding, COM (2008) 109 def, 22 februari 2008; S. VASTMANS, “Intracommunautaire handelingen, invoer en uitvoer” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 387.

¹⁰² GROENBOEK over de toekomst van de BTW - Naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel, COM (2010) 695 def, 1 december 2010.

¹⁰³ Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT, Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market, COM(2011) 851 final, 6 december 2011.

¹⁰⁴ S. VASTMANS, “Intracommunautaire handelingen, invoer en uitvoer” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 387.

Het verlaten van het principe van oorsprong maakt het mogelijk om substantiële inspanningen te beginnen om andere concepten te bedenken voor een goed functionerend Europees BTW-systeem dat gebaseerd is op het bestemmingslandbeginsel.

Hiertoe worden de eerste stappen gezet door de communicatie van de Commissie van 6 december 2011.¹⁰⁵ Zo is men bezig met het onderzoeken van de mogelijkheid om de taxatie van intracommunautaire goederentransacties los te koppelen van de goederenflow en dit, zoals de BTW-behandeling van diensten, te laten afhangen van de contracten en facturatiestroom.¹⁰⁶

4.5.2. Wat is carrouselfraude

“Carrouselfraude betekent goederen of diensten op factuur één of meerdere malen voortverkopen, met tussenschakelen van één of meerdere titularissen van een BTW-identificatienummer die hun fiscale verplichtingen op het stuk van aangifte indiening en/of betaling niet nakomen, en met de bedoeling om:

- *BTW, die in een vorige fase niet werd afgedragen aan de Schatkist, terug te claimen onder vorm van aftrekbare BTW;*
- *De concurrentieregels te vervalsen door goederen onder de prijs tegen niet-concurrentiële voorwaarden op de markt te dumpen, vaak ook deels “zwart” en;*
- *Gelden van dubieuze oorsprong wit te wassen en in de Europese marktinfrastructuur te injecteren met het oogmerk de grens tussen legaliteit en illegaliteit te vervagen.”¹⁰⁷*

Het systeem van de BTW-carrouselfraude of ‘missing trader’-constructies komt er op neer dat een BTW-plichtige (ook de stofirma of ‘missing trader’ genoemd) in een verkoopsketting van goederen of diensten de verschuldigde BTW op zijn leveringen niet betaalt en deze toch in een latere fase wordt terugbetaald aan de afnemer.¹⁰⁸

¹⁰⁵ Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT, Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market, COM(2011) 851 final, 6 december 2011.

¹⁰⁶ Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT, Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market, COM(2011) 851 final, 6 december 2011.

¹⁰⁷A. CLAES, *BTW-Carrousel - De fiscaal- en strafrechtelijke aanpak en de gevolgen voor de organisatoren, medeplichtigen en hun afnemers*, Gent, Larcier, 2005, 23; M. VAN DEN ABBELE, “fraude carrousel” in A. ZENNER (ed.), *Face à la criminalité organisée en matière fiscale*, Luik, Luc Piré Electronique, 2001, 283-284.

¹⁰⁸ A. CLAES, *BTW-Carrousel - De fiscaal- en strafrechtelijke aanpak en de gevolgen voor de organisatoren, medeplichtigen en hun afnemers*, Gent, Larcier, 2005, 17.

Telkens de goederen van eigenaar veranderen zal een kleine winst worden toegevoegd. Die winst doet de BTW, die op het einde van de ketting kan teruggewonnen worden, telkens stijgen en verbergt de onwettigheid van de transacties.¹⁰⁹

Vaak worden dezelfde goederen telkens weer via dezelfde vennootschappen doorverkocht (vandaar de term carrouselfraude).¹¹⁰

Bij de zogeheten “documentcarrouselfraude” is er zelfs geen koopwaar, maar circuleren in plaats daarvan enkel facturen.¹¹¹

De minimale voorwaarden om van carrouselfraude te kunnen spreken zijn¹¹²:

- Er moeten minstens drie handelaren zijn, waarvan er tenminste één in een andere lidstaat is gevestigd.
- Er is een facturatiestroom tussen de handelaren.
- Er is een handelaar die de BTW in rekening brengt, maar niet terugstort (missing trader). De essentie van de BTW-carrouselfraude betreft immers het genereren van teruggaveclaims die niet overeenkomen met de werkelijk betaalde BTW.¹¹³

De slachtoffers van de carrouselfraude zijn niet alleen de overheid en indirect de belastingbetaler maar ook de eerlijke handelaar. Via de carrouselfraude worden goederen immers onder de prijs op de markt gebracht, om zo de afzetmogelijkheden van de goederen te verhogen. Dit verlies wordt ruimschoots gecompenseerd door de BTW die op zak gestoken wordt. Het gevolg van deze lage prijzen is dat frauderende bedrijven een groot stuk van de markt gaan controleren.¹¹⁴

Een BTW-carrouselfraude kan op veel verschillende manieren verlopen. Hieronder vinden we twee voorbeelden.

¹⁰⁹ Financial Action Task Force, *Laundering the proceeds of VAT carousel fraud*, 2007, <http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Laundering%20the%20Proceeds%20of%20VAT%20Carrouselfraude.pdf>, p. 4.

¹¹⁰ A. CLAES, *BTW-Carrouselfraude - De fiscaal- en strafrechtelijke aanpak en de gevolgen voor de organisatoren, medeplichtigen en hun afnemers*, Gent, Larcier, 2005, 17.

¹¹¹ Conclusie van advocaat-generaal d. Ruiz-Jarabo Colomer 14 maart 2006, gevoegde zaken C-439/04 en C-440/04, *Axel Kittel vs. Belgische Staat en Belgische Staat vs. Recolta Recycling*, www.curia.eu, voetnoot 12.

¹¹² Z. VANWESEMAEL, *De profilering van de “risico-belastingplichtige”*, onuitg. Eindverhandeling ingediend met het oog op een benoeming tot inspecteur bij een fiscaal bestuur van de Federale Overheidsdienst Financiën, FOD Financiën, 2013, 10.

¹¹³ M. KEEN, “VAT attacks!”, *Int. Taks Public Finance* 2007, <http://link.springer.com/article/10.1007%2Fs10797-007-9037-9#page-1>, (365) 378.

¹¹⁴ F. STAELENS, *Zwengel met toegevoegde waarde: Een handleiding voor onderkenning en voorkoming van georganiseerde BTW-fraude*, Diegem, Kluwer Editorial, 1998, 24; Z. VANWESEMAEL, *De profilering van de “risico-belastingplichtige”*, onuitg. Eindverhandeling ingediend met het oog op een benoeming tot inspecteur bij een fiscaal bestuur van de Federale Overheidsdienst Financiën, FOD Financiën, 2013, 23.

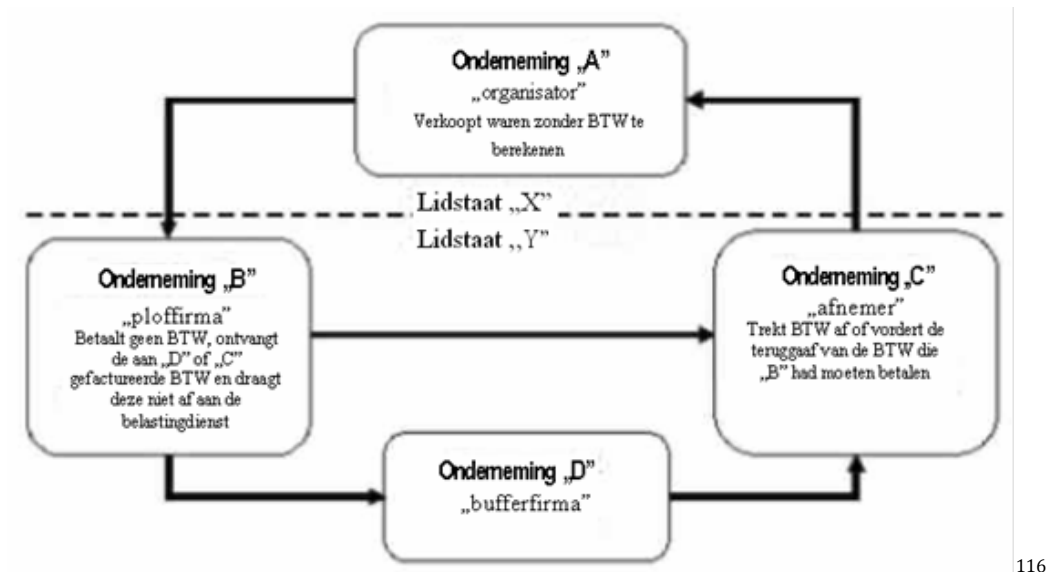
In haar meest eenvoudige vorm is de gang van zaken als volgt:

“A (instrumentele vennootschap) doet een van heffing vrijgestelde levering aan B (ploffirma of stroffirma genaamd) vanuit lidstaat X naar lidstaat Y. A factureert de goederen voor 100 met vrijstelling voor intracommunautaire levering aan B. B doet dus een intracommunautaire verwerving en dient hierop BTW (bijvoorbeeld 21%) te betalen in eigen land Y. B laat echter na de BTW te betalen. B verkoopt de goederen vervolgens onder de prijs in eigen land Y aan C (afnemer) voor een bedrag van 100 en rekent BTW aan (bijvoorbeeld 21%). Kort nadat B 100 +21% heeft ontvangen van C verdwijnt hij zonder de BTW aan de schatkist af te dragen. Dit is de reden waarom zij ook wel een ploffirma wordt genoemd, zij ontploft als het ware. C zal echter wel de BTW op de vergoeding aan B betaald aftrekken. Het verlies voor de fiscus bedraagt dus het door B aan C in rekening gebrachte bedrag aan BTW (21 %).”

“De keten krijgt de vorm van een carrousel wanneer afnemer C zich bij het verder verkopen niet tot het gebied van Y beperkt, maar een van heffing vrijgestelde levering verricht aan een in de staat van oorsprong X van de goederen gevestigde entiteit, die zelfs de vennootschap A kan zijn. C zal in dat geval beroep kunnen doen op teruggave gezien ook dit een vrijgestelde intracommunautaire levering betreft. Zijn de goederen eenmaal in deze staat, dan kan de kunstgreep eindeloos worden herhaald.”¹¹⁵ De carrousel kost de fiscus elke keer dat hij rondgaat de BTW die door de missing trader niet wordt afgedragen.

De techniek zoals hierboven beschreven wordt op de volgende pagina duidelijk weergegeven. Hier zien we ook dat om de connectie tussen ploffirma (B) en de afnemer (C) te camoufleren in sommige gevallen één of meerdere ondernemingen (Vb D) ingeschakeld worden. (buffervennootschappen of lege vennootschappen).

¹¹⁵ Conclusie van advocaat-generaal d. ruiz-jarabo colomer 14 maart 2006, gevoegde zaken C-439/04 en C-440/04, *Axel Kittel vs. Belgische staat en Belgische staat vs. Recolta Recycling*, www.curia.eu, nr. 31; M. CLAREMBAUX, “Weigering van BTW-aftrek op grond van artikel 1131 van het Burgerlijk Wetboek gerechtvaardigd?”, *Wekelijkse analyses Fiscalnet* 16 juli 2005, www.fiscalnet.be; S. REYNDERS, “Handelingen gesteld in het kader van een BTW-carrouselfraude door een verkoper te goeder trouw, zijn aan de BTW onderworpen en geven recht op aftrek van BTW – of toch niet?” (noot onder HvJ 12 januari 2006, C 354/03, C 355/03 en C-484/03, *Optigen*, www.curia.eu), *A.F.T* 2006, afl. 5, (37) 38.



Als dergelijk frauduleus opzet slaagt, behoudt B de niet aangegeven BTW terwijl de fiscale administratie aan handelaar C moet teruggeven wegens zijn recht op aftrek.

Handelaar B heeft gefraudeerd en naar alle waarschijnlijkheid handelaar A ook. Het is echter goed mogelijk dat handelaar C zich niet bewust is van de frauduleuze praktijken van A en B. Hoe deze persoon zich tegen deze fraude kan verdedigen bespreken we later in titel 7.2.

Een ander schoolvoorbeeld van een BTW-carrousel wordt door Alain Claes als volgt beschreven:

“Een Franse handelaar A (HA) factureert de goederen voor 105, met vrijstelling voor intracommunautaire levering, aan Belgische bufferfirma X (BF X). Bufferfirma X doet een intracommunautaire verwerving van 105 en betaalt hierop de verschuldigde BTW (ICV¹¹⁷) en brengt deze ook in aftrek (ICV). X factureert deze goederen vervolgens voor 110 + 21% BTW aan de strofirma (SF). De op deze facturatie verschuldigde BTW wordt door bufferfirma X aan de Schatkist betaald. De strofirma brengt de haar gefactureerde BTW in aftrek en factureert de goederen voor 90+21% (met verlies dus) aan bufferfirma Y (BF Y). De op deze levering aan Y verschuldigde BTW wordt echter niet gestort aan de Schatkist. Bufferfirma Y brengt de haar door strofirma gefactureerde BTW in aftrek en factureert deze goederen voor 95+21% aan handelaar B (HB). De op deze facturatie verschuldigde BTW wordt betaald aan de Schatkist. Handelaar B brengt de hem door bufferfirma Y gefactureerde BTW in aftrek en factureert deze goederen voor 98 + 21% aan de consument. De op deze facturatie verschuldigde BTW wordt betaald aan de Schatkist.

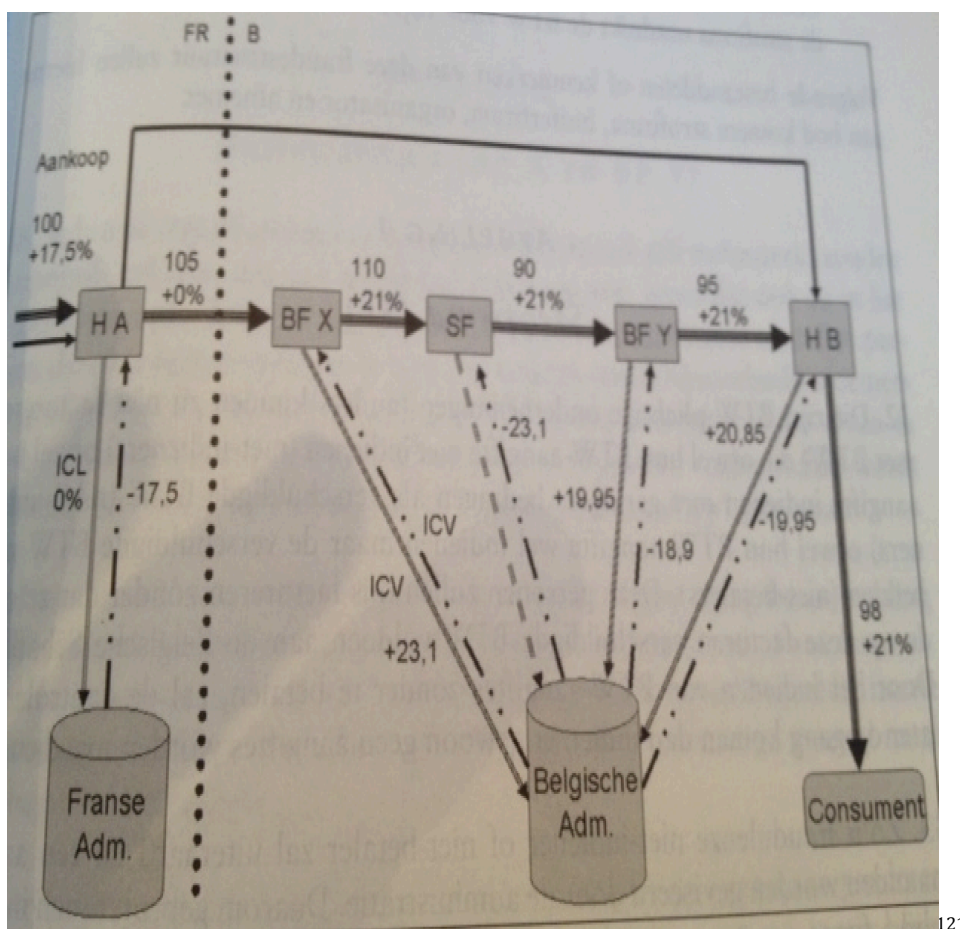
¹¹⁶ Conclusie van advocaat-generaal d. Ruiz-Jarabo Colomer 14 maart 2006, gevoegde zaken C-439/04 en C-440/04, *Axel Kittel vs. Belgische staat en Belgische staat vs. Recolta Recycling*, www.curia.eu, nr. 32

¹¹⁷ “ICV” wijst op de BTW in verband met de intracommunautaire verwerving.

De goederen zelf gaan echter rechtstreeks van handelaar A naar handelaar B. Handelaar B kan de goederen verkopen onder de marktprijs (98 in plaats van 100)."¹¹⁸

Indien handelaar B verkoopt aan handelaar A in plaats van aan de consument is er een carousel. Teneinde controle en vervolging te bemoeilijken, wordt de strofirma, die BTW ontduikt, tussen geschakeld in een complexere verkoopsketting met meerdere bufferfirma's.¹¹⁹ In ons voorbeeld heeft handelaar A klaarblijkelijk geleverd aan een betrouwbare firma (bufferfirma X) en heeft handelaar B klaarblijkelijk gekocht van een betrouwbare firma (bufferfirma Y). De strofirma ontduikt BTW.¹²⁰

In de afbeelding hieronder wordt bovenstaande constructie opnieuw duidelijk weergegeven.



¹¹⁸ A. CLAES, *BTW-Carrousel - De fiscaal- en strafrechtelijke aanpak en de gevolgen voor de organisatoren, medeplichtigen en hun afnemers*, Gent, Larcier, 2005, 25-26.

¹¹⁹ A. CLAES, *BTW-Carrousel - De fiscaal- en strafrechtelijke aanpak en de gevolgen voor de organisatoren, medeplichtigen en hun afnemers*, Gent, Larcier, 2005, 17.

¹²⁰ A. CLAES, *BTW-Carrousel - De fiscaal- en strafrechtelijke aanpak en de gevolgen voor de organisatoren, medeplichtigen en hun afnemers*, Gent, Larcier, 2005, 25-26.

¹²¹ A. CLAES, *BTW-Carrousel - De fiscaal- en strafrechtelijke aanpak en de gevolgen voor de organisatoren, medeplichtigen en hun afnemers*, Gent, Larcier, 2005, 25.

Kruisfacturatie is een “verbeterde” versie van de carrouselfraude. Om de aankopen uit het buitenland en de verdere verkoop in het binnenland te camoufleren voegt de missing trader een aantal fictieve operaties toe, meer bepaald valse nationale aankopen en valse intracommunautaire leveringen.¹²²

Bepaalde sectoren zijn gevoelig voor deze BTW-carrouselfraude. Dit zijn de sectoren die zich kenmerken door een klein volume van de goederen, een grote waarde van de goederen, een grote mobiliteit van de goederen, gemakkelijke verkrijgbaarheid in grote hoeveelheden van de goederen, snelle opeenvolging van nieuwe ontwikkelingen of een grote prijsvolatiliteit zodat het zeer moeilijk is een “normale marktprijs” te bepalen. Denken we maar aan gsm’s of informaticamateriaal. De carrouselfraude zal zich verder vooral richten op goederen die onderworpen zijn aan het hoogste BTW-tarief.¹²³

Een reëel voorbeeld van een carrouselfraude vinden we in de zaak Optigen¹²⁴ die ook hierna nog ter sprake zal komen. De ondernemingen die in deze zaak waren betrokken, waren alle betrokken bij het kopen van computerchips bij in het Verenigd Koninkrijk gevestigde ondernemingen en het doorverkopen ervan aan in andere Lidstaten gevestigde kopers. Computerchips betreft een fraudegevoelige sector gezien hun hoge waarde en klein volume. Door het feit dat de ondernemingen lokale aankopen met BTW verrichten, en vrijgestelde intracommunautaire leveringen zonder BTW, kwamen zij in een BTW-teruggaafpositie terecht. De handelingen bleken echter deel uit te maken van ketens van leveringen waarin, zonder dat deze ondernemingen dit zelf wisten, een gebrekkige ondernemer voorkwam of een ondernemer die een gekaapt BTW-identificatienummer gebruikte.¹²⁵

Op de aansprakelijkheid van de ondernemingen-medecontractanten en hun recht op aftrek wordt later ingegaan in titel 7: medeplichtigheid aan carrouselfraude en de bescherming hiertegen.

¹²² Verslag van het Rekenhof aan de kamer van Volksvertegenwoordigers, “Intracommunautaire BTW-fraude”, Brussel, maart 2009, p.8.

¹²³ S. VASTMANS, “Intracommunautaire handelingen, invoer en uitvoer” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 386; Financial Action Task Force, *Laundering the proceeds of VAT carousel fraud*, 2007, <http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Laundering%20the%20Proceeds%20of%20VAT%20Carousel%20Fraud.pdf>, p. 3; Z. VANWESEMAEL, *De profilering van de “risico-belastingplichtige”*, onuitg. Eindverhandeling ingediend met het oog op een benoeming tot inspecteur bij een fiscaal bestuur van de Federale Overheidsdienst Financiën, FOD Financiën, 2013, 10.

¹²⁴ HvJ 12 januari 2006, C 354/03, C 355/03, C-484/03, *Optigen, Fulcrum Electronics en Bond House systems*, www.curia.eu.

¹²⁵ HvJ 12 januari 2006, C 354/03, C 355/03, C-484/03, *Optigen, Fulcrum Electronics en Bond House systems*, www.curia.eu.

Een BTW-carrousel kan, naast de intracommunautaire manier zoals het hiervoor werd uitgelegd, ook plaatsvinden met derde landen. De uitvoer uit de EU is op basis van artikel 39,§1 Wbtw belastingvrij en dus onderworpen aan het nultarief. De invoer is daarentegen belast. De internationale fraude komt in deze masterproef echter minder aan bod.

Ook vinden frauduleuze BTW-carrousel plaats door middel van uitvoer met daarna zwarte wederinvoer of tijdelijke wederinvoer.

4.5.3. Verwante misdrijven

De Financial Action Task Force (FATF), waarvan België lid is, deed een onderzoek naar de link tussen carrouselfraude en andere criminele activiteiten.

Uit dit onderzoek blijkt dat goed georganiseerde criminele benden vaak zijn betrokken bij carrouselfraude om twee redenen.

Ten eerste maakt men gebruik van carrouselfraudes om geldmiddelen te verwerven. Het geld afkomstig van de carrouselfraudes wordt dan geïnvesteerd in andere criminaliteiten.¹²⁶

Een andere reden waarom criminelen gebruik maken van carrouselfraude is om de opbrengsten van andere criminele activiteiten zoals drugssmokkel wit te wassen.¹²⁷

Vanwege de aard van de overtreding en de aanzienlijke omvang van de beschikbare winsten, heeft de carrouselfraude een grote kans de favoriete optie te zijn om geld in te investeren, afkomstig van andere criminaliteiten.¹²⁸ Criminele netwerken pompen illegale gelden in carrouselfraudes met winstgevende resultaten tot gevolg.¹²⁹

¹²⁶ Financial Action Task Force, *Laundering the proceeds of VAT carousel fraud*, 2007, <http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Laundering%20the%20Proceeds%20of%20VAT%20Caroussel%20Fraud.pdf>, 18.

¹²⁷ Financial Action Task Force, *Laundering the proceeds of VAT carousel fraud*, 2007, <http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Laundering%20the%20Proceeds%20of%20VAT%20Caroussel%20Fraud.pdf>, 2.

¹²⁸ Financial Action Task Force, *Laundering the proceeds of VAT carousel fraud*, 2007, <http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Laundering%20the%20Proceeds%20of%20VAT%20Caroussel%20Fraud.pdf>, 18.

¹²⁹ Financial Action Task Force, *Laundering the proceeds of VAT carousel fraud*, 2007, <http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Laundering%20the%20Proceeds%20of%20VAT%20Caroussel%20Fraud.pdf>, 11.

De FATF wijst er uitdrukkelijk op dat er een toenemende mondiale bewustwording nodig is over het gebruik van carrouselfraude als een middel om geld te verzamelen voor andere misdaden en terrorisme, evenwel als de rol die de carrouselfraude speelt in het witwassen van gelden.¹³⁰

5. BTW-fraude in cijfers

5.1. België

5.1.1. Fiscale fraude in het algemeen

Het is interessant een schatting te hebben van de belastingfraude omdat we hiermee een idee kunnen vormen van de omvang van de derving in de overheidsfinanciën. In het verleden zijn reeds heel wat ramingen gemaakt van de belastingfraude waarin we ook cijfers voor België kunnen terugvinden. De omvang van de fraude in de verschillende onderzoeken loopt echter sterk uiteen. Het is dan ook duidelijk dat de omvang van dit fenomeen in België moeilijk vast te stellen is.¹³¹

De studie van DULBEA, “le Département d’Economie Appliquée de l’Université Libre de Bruxelles”, die in mei 2010 werd gepubliceerd, voert aan dat ongeacht welke ramingsmethode werd gebruikt, de positie van bepaalde landen op de internationale scène dezelfde blijft. Zo blijkt dat in 2010 op Europees niveau de zuiderse landen en België de landen zijn waar de ondergrondse economie het grootst is.¹³²

Naast de vele ramingen die DULBEA heeft onderzocht, deed ze zelf ook een raming aan de hand van twee methoden om de belastingfraude in België te ramen. Hun waarderings schatten het bestaan van een verlies aan fiscale ontvangsten in 2006 en 2008 van 16 tot 20 miljard euro.

¹³⁰ Financial Action Task Force, *Laundering the proceeds of VAT carousel fraud*, 2007, <http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Laundering%20the%20Proceeds%20of%20VAT%20Carrousel%20Fraud.pdf>, 19.

¹³¹ H. DIALLO, G. KARAKAYA, D. MEULDERS en R. PLASMAN, *Raming van de belastingfraude in België*, working paper Economie ULBrussel, 2010, 1-3.

¹³² H. DIALLO, G. KARAKAYA, D. MEULDERS en R. PLASMAN, *Raming van de belastingfraude in België*, working paper Economie ULBrussel, 2010, 33.

Dit is tussen de 5 en 6% van het BBP. Deze ramingen sluiten aan bij ramingen van een groot aantal andere auteurs.¹³³

In het antwoord op de mondelinge parlementaire vraag nr. 19855 van de heer Benoît Drèze dd. 9.10.2010 vermeldt de staatssecretaris voor de Bestrijding van de sociale en de fiscale fraude dat volgens de meest recente raming die afkomstig is van de voorzitter van de Europese Commissie, de omvang van de fiscale fraude in België rond de 30 miljard euro per jaar zou betreffen.¹³⁴

5.1.2. BTW-fraude

Het aandeel van de btw-fraude in de totale fiscale fraude is echter moeilijk te bepalen.¹³⁵

De Europese Commissie rapporteerde in 2004 dat de verliezen ten gevolge van BTW-fraude in sommige lidstaten tot 10% van de netto-BTW-ontvangsten bedragen.¹³⁶

5.1.2.1. De BTW-kloof

Het directoraat-generaal Belastingen en Douane-unie (hierna TAXUD¹³⁷) deed een studie om de BTW-kloof in de EU te ramen en analyseren. Deze studie werd in september 2014 geüpdatet. De BTW-kloof kan worden gedefinieerd als het verschil tussen het bedrag aan BTW dat effectief werd geïnd en het totaal van de BTW die eigenlijk zou moeten geïnd zijn. De BTW-kloof kan worden gezien als een indicator van de effectiviteit van de maatregelen tot handhaving en naleving van de BTW zoals het zich voordoet als een gevolg van inkomstenverlies door gevallen van belastingontduiking en ontwijking, faillissementen, evenals misrekeningen.

¹³³ F. Schneider, "Size and development of the shadow economy in Germany, Austria and other OECD-countries. Some preliminary finding", *Revue économique* 2009, 60 (5), 1079-1116; H. DIALLO, G. KARAKAYA, D. MEULDERS en R. PLASMAN, *Raming van de belastingfraude in België*, working paper Economie ULBrussel, 2010, 41-48; M. LACKO, "Hidden economy - an unknown quantity? Comparative analysis of hidden economies in transition countries 1989-95", *Economics of Transition* 2000, 8(1), 117-149.

¹³⁴ *Vr.en Antw.* Kamer 2013-2014, 9 oktober 2013 (Vr. nr. 19855 B. DRÈZE).

¹³⁵ *Vr.en Antw.* Kamer 2013-2014, 9 oktober 2013 (Vr. nr. 19855 B. DRÈZE).

¹³⁶ M. KEEN, "VAT attacks!", *Int. Taks Public Finance* 2007, <http://link.springer.com/article/10.1007%2Fs10797-007-9037-9#page-1>, (365) 367.

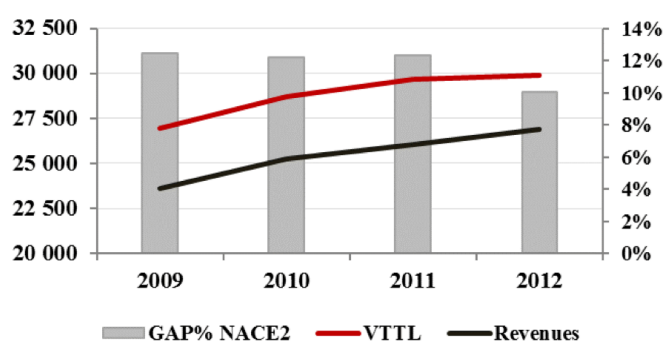
¹³⁷ TAXUD staat voor "Taxation and Customs Union Directorate-General".

Het is dus niet enkel de fraude die bijdraagt aan de BTW-kloof maar door de omvang van de BTW-kloof krijgen we toch al een idee van de omvang van fraude.¹³⁸

Table 4.2 Belgium: VAT receipts, VTTL, composition of VTTL and Gap, 2009–2012 (EUR million)

Belgium	2000	2005	2009	2010	2011	2012
VTTL	19 944	24 488	26 948	28 733	29 669	29 887
<i>o/w Liability on Household Cons.</i>	12 661	14 368	15 801	16 663	17 228	17 278
<i>o/w Unrecoverable input liability on Intermediate consumption, Government and NPISH</i>	3 710	5 672	5 775	6 343	6 627	6 703
<i>o/w Unrecoverable input liability on GFCF of exempt industries</i>	2 430	3 168	4 039	4 126	4 278	4 293
<i>o/w Net Adjustments</i>	1 142	1 279	1 332	1 601	1 535	1 613
VAT Revenues (Eurostat)	18 129	21 362	23 600	25 229	26 019	26 896
VAT Gap	1 814	3 126	3 348	3 503	3 650	2 991
VAT Gap as % of liability	9%	13%	12%	12%	12%	10%

139



VTTL= VAT Total Taks Liability ¹⁴⁰

Zoals we uit de tabel (4.2) hierboven kunnen afleiden bedraagt de BTW-kloof in 2012 in België bijna drie miljard euro. Dit is een BTW-kloof van 10%. Dit is een daling van 2% in vergelijking met 2011. Hoewel de algehele economie een lichte daling onderging, groeiden de BTW-inkomsten. De stijging van BTW-inkomsten tegenover een slechts zeer lichte stijging van het totaal aan BTW die eigenlijk verschuldigd is (VTTL), verklaart de verkleining van de BTW-kloof.¹⁴¹

¹³⁸ Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT, Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market, COM(2011) 851 final, 6 december 2011; TAXUD, *Update report to the study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 member states*, TAXUD/2013/DE/321,2014, 14.

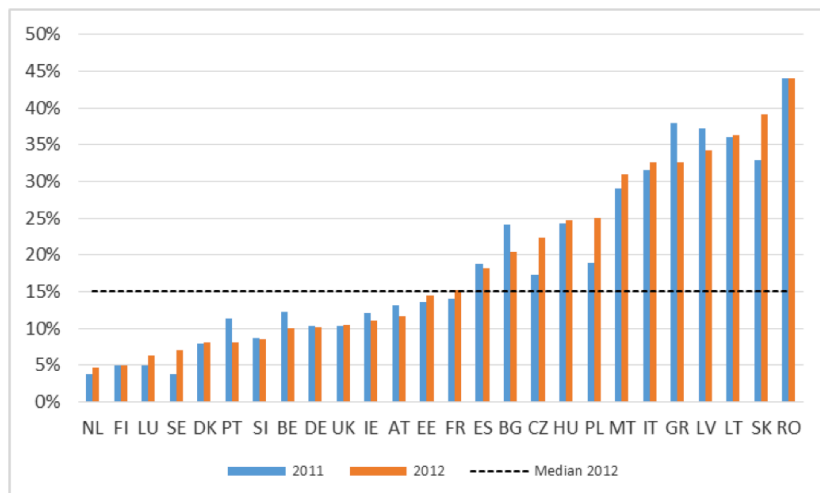
¹³⁹ TAXUD, *Update report to the study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 member states*, TAXUD/2013/DE/321,2014, 23.

¹⁴⁰ TAXUD, *Update report to the study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 member states*, TAXUD/2013/DE/321,2014, 23.

¹⁴¹ TAXUD, *Update report to the study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 member states*, TAXUD/2013/DE/321,2014, 23.

België kon in 2012 worden gesitueerd bij de landen met de laagste BTW-kloof van de EU-lidstaten. Dit is ook duidelijk af te lezen uit onderstaand schema.

Figure 3.1. – VAT Gap in the EU-26 countries, 2011-2012



142

5.1.2.2. Carrouselfraude

De Ondersteuningscel Carrouselfraude maakte een schatting van de BTW-carrouselfraude gedurende enkele jaren. Uit die schattingen blijkt dat de carrouselfraude tussen 2002 en 2006 duidelijk is gedaald, maar sinds 2006 weer licht toeneemt.

Tabel 1 – Schattingen van de carrouselfraude (in miljoen euro)

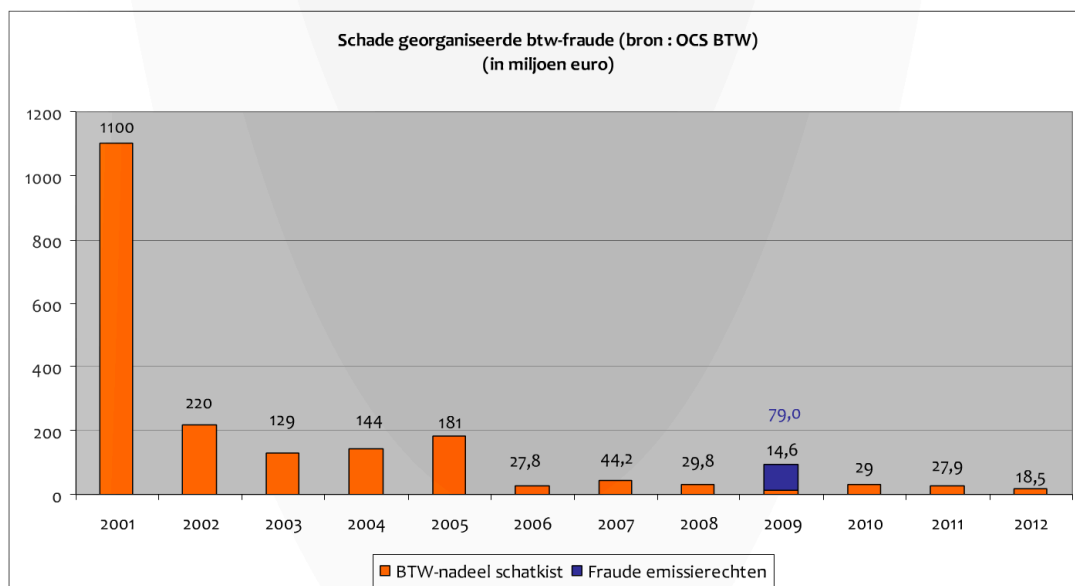
	Missing trader	Kruisfacturatie	Gemiddelde van de 2 extrapolaties
2002	220	244	232
2003	129	187	158
2004	144	173	159
2005	181	81	131
2006	28	24	26
2007 (drie kwartalen)	45	29	37

Bron: OCS

143

¹⁴² TAXUD, *Update report to the study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 member states*, TAXUD/2013/DE/321, 2014, 15.

In het jaarverslag van 2012 van de Directie van de bestrijding van de economische en financiële criminaliteit van de federale gerechtelijke politie zien we echter dat de stijging van de schade door carrouselfraude in 2007 slechts een opstoot was. Uit de grafiek krijgen we te lezen dat de schade ten gevolge van georganiseerde fiscale fraude in 2012 slechts 18,5 miljoen euro bedroeg. Dit is een daling ten opzichte van vorige jaren. In 2011 bedroeg de schade nog 27,9 miljoen euro.



144

We kunnen niet ontkennen dat sinds de oprichting van de Ondersteuningscel Carrouselfraude in 2000-2001 er een ommekeer gekomen is in de bestrijding van de carrouselfraude. De verliezen aan BTW-inkomsten bedroegen indertijd ongeveer 1,1 miljard euro. Vanaf 2006 zien we dat de omvang van de georganiseerde BTW-fraude zich over het algemeen heeft gestabiliseerd rond de 30 miljoen euro aan BTW-verliezen. In 2009 was er een piek waarbij het verlies aan BTW-inkomsten louter door de fraude met betrekking tot de emissierechten een stuk hoger lag dan de voorbije drie jaar.

Op 15 april 2015 ben ik, met de bedoeling hem enkele vragen te stellen over de BTW-fraude, naar een lezing geweest die werd gegeven door de heer Crombez, ex-staatssecretaris voor fraudebestrijding.¹⁴⁵ Ik vroeg hem naar de reden van de hierboven vermelde daling. Hij benadrukte eerst en vooral dat deze cijfers betrekking hebben op de carrouselfraudes en dat er geen zekerheid is dat ook andere BTW-fraude is verminderd.

¹⁴³ Verslag van het Rekenhof aan de kamer van Volksvertegenwoordigers, "Intracommunautaire BTW-fraude", Brussel, maart 2009, p. 12.

¹⁴⁴ J. DENOLF, *Jaarverslag DJF 2012*, Brussel, www.poldoc.be, 2013, 47, consultatie op 14 april '15.

¹⁴⁵ Lezing John Crombez, De mozaïek Kortrijk, 15 april 2015.

Verder beweerde hij dat de sterke daling van de schade door BTW-carrouselfraude een gevolg is van de dataminingsystemen die tegenwoordig worden gebruikt. Cijfermatig is de oorzaak-gevolg relatie hier moeilijk aan te tonen, maar de daling van het aantal carrouselfraude is hoe dan ook significant.

Op het systeem van de datamining wordt verder ingegaan in hoofdstuk 6.5.

In onderstaande tabel kunnen we de in te vorderen bedragen aflezen die de BBI vaststelde in de strijd tegen carrouselfraude. Ook in de grafiek vinden we deze cijfers terug.

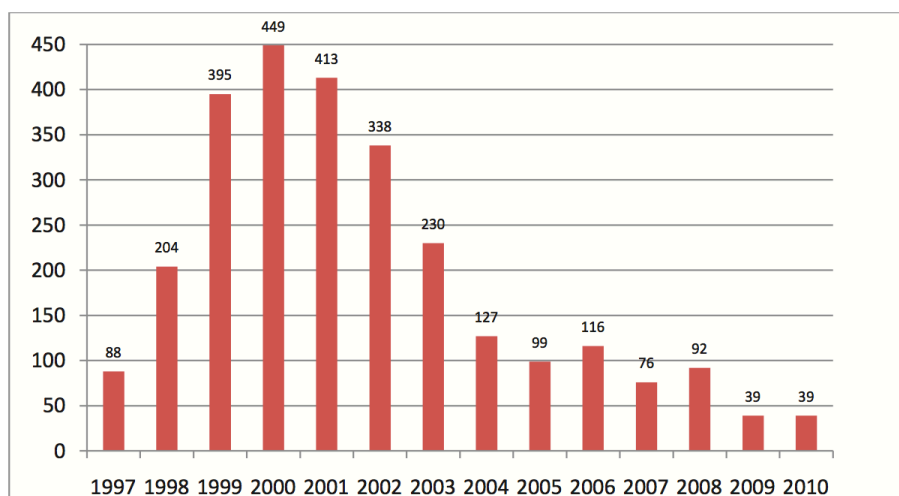
Tabel 16 – In te vorderen bedragen uit carrouselfraude (in euro)

Jaar	In te vorderen btw	In te vorderen btw + boeten	Afgehandelde dossiers btw
2008 (voorlopige cijfers)	–	251.483.000,00	163
2007	75.773.882,78	218.277.738,79	127
2006	115.577.751,34	333.243.746,76	125
2005	99.201.895,96	280.697.942,84	146
2004	127.256.181,33	378.914.766,49	163
2003	230.019.465,71	659.893.651,93	205
2002	338.498.739,46	912.145.504,44	167
2001	413.020.064,42	1.196.937.668,77	471
2000	448.549.423,47	1.374.253.861,46	329
1999	394.642.043,52	1.225.130.730,71	340
1998	204.385.228,19	607.134.833,12	233
1997	87.862.259,50	260.465.441,13	122

Bron: BBI

146

Grafiek 2 – In te vorderen btw (in miljoen euro)



Bron: BBI

147

¹⁴⁶ Verslag van het Rekenhof aan de kamer van Volksvertegenwoordigers, "Intracommunautaire BTW-fraude", Brussel, maart 2009, 43.

We zien in de tabel duidelijk dat de administratieve boeten zorgen voor een verhoging van de hoofdsom met ongeveer 200%. Dit wordt bij de bespreking van de sanctionering van de BTW-fraude in deze masterproef duidelijk.

We zien echter dat slechts een miniem deel van de in te vorderen BTW en boeten effectief wordt ingevorderd, zoals blijkt uit onderstaande tabel.

Tabel 17 – Ingevorderd percentage 15 belangrijkste fraudedossiers
(toestand op 14 maart 2008)

Datum invordering	Betaald op 14 maart 2008
2005	0,004 %
2006	0,032 %
2007	0,0001 %

Bron: BBI

148

Het Rekenhof stelde in september 2012 vast dat er nauwelijks progressie is gemaakt met betrekking tot de invordering van gefraudeerde bedragen. De invorderingsratio blijft ontzettend laag.¹⁴⁹ Na navraag bij de BBI blijkt dat de invordering van de in te vorderen BTW en boeten zodanig moeilijk is dat hieromtrent zelfs geen cijfermateriaal meer wordt opgesteld door de BBI. De redenen van het lage invorderingspercentage zijn onder andere de betrokkenheid van buitenlanders, stromannen, mensen die niet solvabel zijn enzovoort.

Dit is dan ook de reden waarom het zo cruciaal is de fraude in een zo vroeg mogelijk stadium te detecteren en te stoppen om zo de schade te beperken. Het is immers achteraf ontzettend moeilijk om via fiscale weg de sommen te recupereren.¹⁵⁰

¹⁴⁷ Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, "Intracommunautaire BTW-fraude – opvolgingsonderzoek", Brussel, september 2012, 16.

¹⁴⁸ Verslag van het Rekenhof aan de kamer van Volksvertegenwoordigers, "Intracommunautaire BTW-fraude", Brussel, maart 2009, 44.

¹⁴⁹ Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, "Intracommunautaire BTW-fraude – opvolgingsonderzoek", Brussel, september 2012, 6.

¹⁵⁰ Email van ERIK O. in opdracht van AN DECONINCK.

5.2. Europa

Onderzoek wees aan dat de BTW-kloof in 2012 voor de EU 177 miljard euro bedraagt. Dit is een kloof van 16%.¹⁵¹

Country	2011				2012			
	Revenues	VTTL	VAT Gap	VAT Gap %	Revenues	VTTL	VAT Gap	VAT Gap %
AT	23,447	27,009	3,563	13%	24,563	27,807	3,244	12%
BE	26,019	29,669	3,650	12%	26,896	29,887	2,991	10%
BG	3,362	4,434	1,073	24%	3,739	4,697	957	20%
CZ	11,246	13,602	2,356	17%	11,377	14,644	3,267	22%
DE	189,920	211,834	21,914	10%	194,040	215,997	21,957	10%
DK	23,870	25,916	2,047	8%	24,422	26,563	2,141	8%
EE	1,363	1,577	214	14%	1,508	1,763	255	14%
ES	56,009	68,913	12,904	19%	56,125	68,537	12,412	18%
FI	17,020	17,913	893	5%	17,640	18,545	905	5%
FR	140,558	163,417	22,859	14%	142,499	168,082	25,583	15%
GR	15,028	24,213	9,185	38%	13,713	20,364	6,651	33%
HU	8,516	11,252	2,736	24%	9,084	12,055	2,971	25%
IE	9,755	11,093	1,338	12%	10,219	11,482	1,263	11%
IT	98,456	143,916	45,460	32%	95,473	141,507	46,034	33%
LT	2,444	3,820	1,377	36%	2,521	3,957	1,436	36%
LU	2,792	2,937	145	5%	3,064	3,268	204	6%
LV	1,374	2,186	812	37%	1,570	2,389	818	34%
MT	520	733	213	29%	536	777	241	31%
NL	41,610	43,255	1,645	4%	41,699	43,699	2,000	5%
PL	29,843	36,798	6,955	19%	27,881	37,198	9,317	25%
PT	14,265	16,083	1,819	11%	13,995	15,223	1,228	8%
RO	11,412	20,382	8,970	44%	11,212	20,053	8,841	44%
SE	36,631	38,043	1,412	4%	37,861	40,748	2,886	7%
SI	2,996	3,277	282	9%	2,889	3,160	270	9%
SK	4,711	7,015	2,304	33%	4,328	7,114	2,787	39%
UK	130,683	145,724	15,041	10%	142,943	159,501	16,557	10%
Total (EU-26)	903,848	1,075,015	171,167	16%	921,798	1,099,018	177,220	16%

Sources: Eurostat (revenues); Own calculations. Figures in million Euros unless otherwise indicated. National currency figures for countries not using the Euro converted at the average Euro exchange rate (source: Eurostat).

152

De misgelopen BTW-ontvangsten voor alle EU-lidstaten samen ten gevolge van BTW-fraude worden geschat op ongeveer 100 miljard euro per jaar. Dit bedrag omvat alle vormen van BTW-fraude maar de carrouselfraude vertegenwoordigt een groot deel van de omvang van de schade.¹⁵³

¹⁵¹ TAXUD, *Update report to the study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 member states*, TAXUD/2013/DE/321,2014, 15.

¹⁵² TAXUD, *Update report to the study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 member states*, TAXUD/2013/DE/321,2014, 16.

¹⁵³ Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, "Intracommunautaire BTW-fraude", Brussel, maart 2009, 12.

Ook volgens Europol is er ieder jaar een verlies van 100 miljard euro aan BTW ten gevolge van fraude.¹⁵⁴

“Het is echter belangrijk om de omvang van de verliezen in perspectief te zien. De fraude met betrekking tot inkomstenbelastingen neemt ook dergelijke omvang aan. Hoewel dergelijke ruwe gelijkheid van de ‘gaps’ niet noodzakelijk optimaal is, en ook geen reden voor welbehagen is, het blijven immers grote moeilijkheden, suggereren ze wel dat het nog geen tijd is om te panikeren.”¹⁵⁵

6. Bestrijden van frauduleuze BTW-praktijken

6.1. Bevoegde instanties

6.1.1. Nationale instanties

Gezien de diverse deelgebieden waarbinnen de communautaire rechtsorde bevoegdheden heeft verkregen, kan dit niet uitsluitend door instellingen van de EU worden geregeld. Lidstaten dienen maatregelen te treffen om de vervulling van hun Unieverplichtingen te verwezenlijken.¹⁵⁶

6.1.1.1. Controlecentra en BTW-controlekantoren

De Administratie van de Ondernemings- en Inkomstenfiscaliteit (A.O.I.F.), opgericht in 1997¹⁵⁷, en bij KB van 3 december 2009 omgevormd tot de Algemene Administratie van de Fiscaliteit¹⁵⁸ (AAFISC), staat in voor de controle van de rechten en plichten van de BTW-plichtigen. Daaruit vloeide de oprichting van de controlecentra en BTW-controlekantoren.¹⁵⁹

¹⁵⁴ R. Langer en T. Küffner, “Introduction of new measures to tackle VAT fraud”, september 2012, www.internationaltaxreview.com, (79) 79.

¹⁵⁵ M. KEEN, “VAT attacks!”, *Int. Taks Public Finance* 2007, <http://link.springer.com/article/10.1007%2Fs10797-007-9037-9#page-1>, (365) 379.

¹⁵⁶ Art. 4, lid 3 VEU, B. PEETERS, “Europeesrechtelijke aspecten” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 70.

¹⁵⁷ KB houdende oprichting van de Administratie van de ondernemings- en inkomensfiscaliteit, 6 juli 1997, *BS* 31 juli 1997.

¹⁵⁸ KB houdende regeling van de operationele diensten van de Federale Overheidsdienst Financiën, 3 december 2009, *BS* 9 december 2009.

¹⁵⁹ Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, “Fiscale controle van de BTW-plichtigen”, Brussel, augustus 2007, 10.

De reguliere controle van de BTW-dossiers geschiedt door de klassieke controlekantoren en de controlecentra van de Administratie van de Ondernemings- en Inkomstenfiscaliteit. Ook het Central Liaison Office (CLO), dat de internationale gegevensuitwisseling verzorgt, behoort tot de A.O.I.F.

De controlecentra doen de diepgaandere controles terwijl de kantoren de inordstellingen en de beheerscontroles uitvoeren. Deze laatste vinden plaats bij aanvang of stopzetting van een werkzaamheid en voor terugbetaling. De controle voor terugbetaling is een efficiënt middel in de strijd tegen carrouselfraude.¹⁶⁰

6.1.1.2. Bijzondere Belastinginspectie

Inzake controles op het vlak van grootschalige intracommunautaire BTW-fraude is de rol van de controlecentra en controlekantoren eerder gering. Alle aanwijzingen van grootschalige en internationale fraude moeten immers onmiddellijk worden doorgestuurd aan de administratie van de Bijzondere Belastinginspectie (BBI) die zorgt voor verdere afhandeling. De BBI richt zich namelijk specifiek op omvangrijke en georganiseerde fraudefenomenen waaronder de carrouselfraude. De BBI bestaat uit verschillende diensten waaronder de vijfde centrale dienst in Brussel, die specifiek is belast met de carrouselfraude. De taak van de Bijzondere Belastinginspectie bestaat erin onderzoeken te verrichten naar omvangrijke fraude en nieuwe fraudemechanismen. De ambtenaren van deze instantie kunnen controles uitvoeren en verificaties verrichten voor de belastingen.¹⁶¹

6.1.1.3. De Ondersteuningscel Carrouselfraude

Tenslotte is ook de Ondersteuningscel Carrouselfraude (OCS) belast met de strijd tegen fiscale fraude. De OCS is het resultaat van een samenwerkingsprotocol van 20 juli 2000 tussen de ministers van Financiën, Justitie, Binnenlandse zaken en de regeringscommissaris belast met de strijd tegen fiscale fraude.¹⁶²

¹⁶⁰ Verslag van het Rekenhof aan de kamer van Volksvertegenwoordigers, "Intracommunautaire BTW-fraude", Brussel, maart 2009, 28.

¹⁶¹ A. CLAES, *BTW-Carrousel - De fiscaal- en strafrechtelijke aanpak en de gevolgen voor de organisatoren, medeplichtigen en hun afnemers*, Gent, Larcier, 2005, 60; Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, "Fiscale controle van de BTW-plichtigen", Brussel, augustus 2007, 16.

¹⁶² Z. VANWEZEMAEL, *De profilering van de "risico-belastingplichtige"*, onuitg. Eindverhandeling ingediend met het oog op een benoeming tot inspecteur bij een fiscaal bestuur van de Federale Overheidsdienst Financiën, FOD Financiën, 2013, 18.

Het doel van deze cel bestaat erin de carrouselfraude met behulp van datamining¹⁶³ op een multidisciplinaire wijze aan te pakken, met de bedoeling mogelijke gevallen van dergelijke fraude zo snel mogelijk ter kennis te brengen van de bevoegde diensten.¹⁶⁴

De OCS bestaat uit ambtenaren van de federale politie (CDGEFID¹⁶⁵) en fiscale ambtenaren (ter beschikking gesteld door de BBI). De cel fungeert als “doorgeefluik” en zorgt voor de coördinatie van informatie tussen fiscale administraties, Openbaar Ministerie en federale politie.¹⁶⁶

6.1.1.4. De Centrale Dienst voor de bestrijding van de Georganiseerde Economische en Financiële Delinquentie.

Er zijn niet alleen gespecialiseerde diensten bij de fiscale administraties zoals hierboven weergegeven, maar ook bij de politiediensten is voorzien in gespecialiseerde speurders. De directie DJF-ECOFIN is belast met gespecialiseerde opdrachten en dit via onder andere de Centrale Dienst voor de bestrijding van de Georganiseerde Economische en Financiële Delinquentie (CDGEFID). De CDGEFID heeft onderzoeks-, steun- en coördinatieopdrachten, meer in het bijzonder op het gebied van witwassen van geld, de grote fiscale fraude waaronder voornamelijk de BTW-carroussels, alsook gespecialiseerde onderzoeksprojecten.¹⁶⁷

6.1.2. Europese instanties

Naast de nationale instanties zijn natuurlijk ook Europese instanties bevoegd in de strijd tegen de BTW-fraude.

De Europese instanties zijn: het Europees bureau voor fraudebestrijding (OLAF), het raadgevend Comité coördinatie fraudebestrijding (COCOLAF) en de Anti tax fraud strategy expert group(ATFS).

¹⁶³ Het systeem van de datamining komt verder nog aan bod.

¹⁶⁴ Z. VANWESEMAEL, *De profilering van de “risico-belastingplichtige”*, onuitg. Eindverhandeling ingediend met het oog op een benoeming tot inspecteur bij een fiscaal bestuur van de Federale Overheidsdienst Financiën, FOD Financiën, 2013, 20-21.

¹⁶⁵ De CDGEFID staat voor ‘de Centrale dienst voor de bestrijding van de Georganiseerde Economische en Financiële delinquentie’.

¹⁶⁶ A. CLAES, *BTW-Carroussel - De fiscaal- en strafrechtelijke aanpak en de gevolgen voor de organisatoren, medeplichtigen en hun afnemers*, Gent, Larcier, 2005, 64.

¹⁶⁷ A. CLAES, *BTW-Carroussel - De fiscaal- en strafrechtelijke aanpak en de gevolgen voor de organisatoren, medeplichtigen en hun afnemers*, Gent, Larcier, 2005, 61-62.

Het Europees bureau voor fraudebestrijding dat deel uitmaakt van de Europese Commissie is uitdrukkelijk bevoegd met betrekking tot het onderzoek naar fraude in het kader van het bestrijden ervan, in het bijzonder met betrekking tot de BTW-fraude. Naast deze onderzoeksactiviteiten ondersteunt OLAF lidstaten bij hun antifraudebeleid, draagt het bij aan de antifraudestrategie van de EU en onderneemt het initiatieven om wetgeving aan te scherpen.¹⁶⁸

De Anti Taks Fraud Strategy expert group is daarentegen opgericht met het oog op het voeren van technische discussies over de conventionele maatregelen voor het bestrijden van BTW-fraude. Zij werkt samen met de Europese Commissie.¹⁶⁹

Het Raadgevend Comité coördinatie fraudebestrijding zorgt voor de organisatie van de samenwerking tussen de bevoegde autoriteiten inzake fraudebestrijding van de lidstaten en de Commissie.¹⁷⁰

In 2012 voerden OLAF en het directoraat-generaal Justitie van de Commissie op basis van artikel 86 van het Verdrag van Lissabon uitgebreid overleg met de lidstaten, deskundigen en belanghebbenden over de eventuele instelling van een Europees Openbaar Ministerie dat de financiële belangen van de EU zou waarborgen.

In het jaarverslag van 2012 uit de Europese Commissie nogmaals de nood aan zo'n Europees Openbaar Ministerie.

“Uit de ervaring van OLAF blijkt dat er een Europese vervolgingsautoriteit moet komen om de onderzoeken van de EU-fraudezaken te verbeteren en sneller te vervolgen. Een centrale instantie kan de continuïteit en doeltreffendheid van onderzoek en vervolging beter verzekeren. Het Europees Openbaar Ministerie zal een echte onderzoeks-en vervolgingsinstantie zijn, die op EU-niveau de doeltreffendheid zal vergroten van de strijd tegen misdaden die de EU-begroting schaden. Dit zal een oplossing zijn voor het beperkte onderzoek en de beperkte vervolging die momenteel een doeltreffende bescherming van de financiële belangen van de Unie in de weg staan. De instelling van een Europees Openbaar Ministerie zal fraudebestrijding aanzienlijk verbeteren. Dit Openbaar Ministerie zal de beperkte capaciteit van nationale autoriteiten om fraudegevallen te bestrijden nadat ze werden opgespoord, opvangen en zal zorgen voor consistentie en coherentie. Het Openbaar Ministerie zal binnen zijn bevoegdheid zaken systematisch opvolgen totdat ze voor

¹⁶⁸ http://www.europa-nu.nl/id/vg9pin61gvzs/beleid_fraudebestrijding.

¹⁶⁹ Verslag van het Rekenhof aan de kamer van Volksvertegenwoordigers, “Intracommunautaire BTW-fraude”, Brussel, maart 2009, 7.

¹⁷⁰ Verslag van de Commissie aan het Europees Parlement en de Raad – Bescherming van de financiële belangen van de EU – Fraudebestrijding – Jaarverslag 2012, COM(2013)548 final, 24 juli 2013, 26.

het gerecht worden beslecht. Dit zal leiden tot meer veroordelingen en teruggevorderde bedragen. Door de grotere kans op veroordelingen zullen mogelijke daders worden afgeschrikt en zullen het aantal fraudezaken en de fraudebedragen met de jaren afnemen.”¹⁷¹

Op 17 juli 2013 werd hierover een wetsvoorstel gepubliceerd dat vergezeld ging met een voorstel om Eurojust, het EU-agentschap voor justitiële samenwerking in grensoverschrijdende strafzaken, te hervormen.¹⁷²

In totaal hebben echter 19 kamers van parlementen zich uitgesproken tegen de komst van een Europees Openbaar Ministerie. Aangezien genoeg parlementen tegen het voorstel zijn - een kwart van de nationale parlementen volstond in dit geval (14 kamers) - is er een gele kaart getrokken.

“Een gele kaart is één van de middelen die nationale parlementen kunnen inzetten om ervoor te zorgen dat het subsidiariteitsbeginsel wordt nageleefd. Wanneer zij van mening zijn dat het onderwerp van een wetsvoorstel niet op Europees niveau, maar op landelijk, provinciaal of gemeentelijk niveau thuishoort, kunnen zij dat laten weten aan de voorzitters van het Europees Parlement, de Raad van Ministers en de Europese Commissie. Als een derde van de nationale parlementen deze mening deelt, zal de Europese Commissie het voorstel moeten heroverwegen. Er wordt dan gesproken over de 'gele kaart'. Bij voorstellen op het terrein van justitie en politie is een kwart van de stemmen genoeg.”¹⁷³

Het gevolg hiervan is dat de Europese Commissie het voorstel opnieuw in overweging moet nemen. In de mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad en de nationale parlementen naar aanleiding van deze gele kaart¹⁷⁴ besluit de Commissie echter “dat haar voorstel strookt met het in artikel 5, lid 3, VEU verankerde subsidiariteitsbeginsel en dat zij het niet hoeft in te trekken of te wijzigen”. Daarom handhaaft zij haar voorstel. De Commissie verklaart tijdens de wetgevingsprocedure wel rekening te houden met de gemotiveerde adviezen van de nationale parlementen.

¹⁷¹ Verslag van de commissie aan het Europees Parlement en de Raad – Bescherming van de financiële belangen van de EU- Fraudebestrijding- jaarverslag 2012, COM(2013) 548 final, p. 21, 35 en 85.

¹⁷² Communication from the commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions - Better protection of the Union's financial interests: Setting up the European Public Prosecutor's Office and reforming Eurojust, COM (2013) 532 final, 17 juli 2013.

¹⁷³ http://www.europa-nu.nl/id/viommbhi6ha/gele_kaart.

¹⁷⁴ Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad en de nationale parlementen over de heroverweging van het voorstel voor een verordening van de Raad tot instelling van het Europees Openbaar Ministerie wat betreft het subsidiariteitsbeginsel, overeenkomstig protocol nr. 2, COM(2013) 851 final, 27 november 2013.

Vandaag de dag bestaat nog steeds onenigheid over het feit of het voorstel met betrekking tot het Europees Openbaar ministerie door de Raad zal worden goedgekeurd of niet. Ook in het Europees Parlement zijn de meningen sterk verdeeld zoals recent nog bleek op de plenaire zitting van 28 april 2015. Daar toonde Louis Michel zich voorstander van deze Europese instantie.¹⁷⁵

6.2. Verplichtingen van de belastingplichtige

6.2.1. Algemeen

Het BTW-wetboek voorziet in heel wat administratieve verplichtingen waaraan de BTW-plichtigen zijn onderworpen om de correcte inning van de BTW te kunnen garanderen.

6.2.1.1. Aangifte van activiteit

Zo legt Artikel 53,§1, eerste lid Wbtw iedere belastingplichtige op opgave te doen van het begin, de wijziging en de beëindiging van zijn activiteit als belastingplichtige.

Soms kunnen bijkomende gegevens worden gevraagd die aantonen dat er wel degelijk een economische activiteit zal worden verricht. Hierbij denken we bijvoorbeeld aan contracten.¹⁷⁶

Het is belangrijk voor de administratie op de hoogte te zijn van het begin, het wijzigen en het beëindigen van de activiteiten als belastingplichtige, om te kunnen inschatten wanneer zij controleacties zullen ondernemen. Zo zullen er vaak grondige controles gebeuren na de stopzetting van een activiteit omdat het beëindigen van een activiteit zou kunnen wijzen op een mogelijke vervanging van buffer- of strofirma's.¹⁷⁷

¹⁷⁵ Plenaire zitting online gevolgd via <http://www.europarl.europa.eu/ep-live/nl/plenary/video?intervention=1430232893258>, consultatie op 29 april 2015.

¹⁷⁶I. MASSIN, "Maatregelen voor de voldoening van BTW" in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 1182.

¹⁷⁷ A. CLAES, *BTW-Carrousel - De fiscaal- en strafrechtelijke aanpak en de gevolgen voor de organisatoren, medeplichtigen en hun afnemers*, Gent, Larcier, 2005, 56.

6.2.1.2.Het uitreiken van een factuur

Verder voorziet artikel 53§2 Wbtw in de verplichting voor de BTW-plichtige om, voor de handelingen die hij verricht, aan zijn medecontractant een factuur uit te reiken of ervoor te zorgen dat in zijn naam en voor zijn rekening, door zijn medecontractant, of door een derde in uitbesteding, een factuur wordt uitgereikt. De factuur vormt het kernelement om de goede werking van het BTW-stelsel te vrijwaren en een efficiënte controle mogelijk te maken.¹⁷⁸

Zowel de verschuldigheid van de BTW als de mogelijkheid tot aftrek van de betaalde BTW steunt op de uitgereikte of ontvangen facturen.

In artikel 5 van het KB nr. 1 vinden we een exhaustieve lijst van de vermeldingen en bewoordingen die in een factuur moeten worden opgenomen.

Het niet uitreiken van een factuur en het aanbrengen van bepaalde onjuiste vermeldingen op de factuur wordt bestraft met een geldboete van 100% van de op de handelingen verschuldigde BTW. Deze boete kan zowel opgelegd worden aan de leverancier of de dienstverrichter als aan zijn medecontractant. De boete is niet verschuldigd wanneer de overtreding louter toevallig is.¹⁷⁹

6.2.1.3.Het voeren van een aangepaste boekhouding

Een andere plicht voor belastingplichtigen is om een aan de omvang van hun activiteiten aangepaste boekhouding te voeren die voldoende gegevens bevat om de juiste toepassing van de BTW, en de controle daarop, door de BTW-administratie mogelijk te maken.¹⁸⁰

6.2.1.4.Het indienen van de BTW-aangifte

Verder dient de belastingplichtige aan de administratie een BTW-aangifte te bezorgen. Dit kan hetzij een periodieke, hetzij een bijzondere, hetzij een éénmalige aangifte zijn.¹⁸¹

¹⁷⁸ I. MASSIN, "Maatregelen voor de voldoening van BTW" in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 1188.

¹⁷⁹ Art. 70, §2 Wbtw; Art. 14 KB nr. 1; P. WILLE, F. BORGER en M. GOVERS, *Handboek BTW 2013-2014*, Antwerpen, Intersentia, 2013, 392.

¹⁸⁰ Art. 242 BTW-Richtlijn.

¹⁸¹ A. CLAES, *BTW-Carrousel - De fiscaal- en strafrechtelijke aanpak en de gevolgen voor de organisatoren, medeplichtigen en hun afnemers*, Brussel, Larcier, 2005, 56.

6.2.1.5. Het indienen van de klantenlijst

Daarenboven dienen sommige BTW-plichtigen ook een jaarlijkse lijst in te dienen met vermelding van alle belastingplichtige afnemers aan wie men diensten of goederen heeft geleverd.¹⁸² Deze lijst is een hulpinstrument in het tegengaan van belastingontduiking doordat de lijst het mogelijk maakt na te gaan of de belastingplichtigen wel alle verrichtingen in hun boekhouding hebben ingeschreven. De lijst wordt door de BTW-administratie immers gebruikt als een leverancierslijst van een bepaalde belastingplichtige. Zo kan de administratie nagaan of de BTW die een belastingplichtige heeft afgetrokken, overeenkomt met het bedrag dat door de leverancier is aangegeven op zijn lijst.¹⁸³

6.2.1.6. Het indienen van de intracommunautaire opgave

Tenslotte is er ook nog de plicht tot het indienen van de BTW-opgave van de intracommunautaire handelingen.¹⁸⁴ In die BTW-opgave dient het bedrag van de BTW-vrijgestelde intracommunautaire leveringen en diensten te worden vermeld, met vermelding van de BTW-nummers van de afnemers. Die lijst is een samenvatting van alle intracommunautaire leveringen van goederen per lidstaat en kopers en vormt zo een controle-instrument voor de nationale BTW-administraties ter opvolging van de intracommunautaire goederenbewegingen.¹⁸⁵

Deze aangifteplicht werd ingevoerd om te vermijden dat, sinds het goederenverkeer niet meer via de douanediensdiensten verloopt, de lidstaten belastingopbrengsten zouden derven.

De verplichting tot het indienen van een BTW-opgave van de intracommunautaire handelingen zoals opgenomen in art. 53sexies, §1 Wbtw staat volledig los van de verplichting tot het indienen van de hierboven besproken jaarlijkse lijst van de afnemers-belastingplichtigen, zoals opgenomen in artikel 53quinquies Wbtw. Het doel is echter wel hetzelfde. De aangiften moeten dienen tot het aangeven van de gegevens van de afnemers met wie de belastingplichtige handelingen heeft verricht waarbij deze gegevens vervolgens worden gebruikt als

¹⁸² Art. 53 quinquies Wbtw, uitgevoerd bij KB nr. 23; A. CLAES, *BTW-Carrousel - De fiscaal- en strafrechtelijke aanpak en de gevolgen voor de organisatoren, medeplichtigen en hun afnemers*, Gent, Larcier, 2005, 57.

¹⁸³ I. MASSIN, "Maatregelen voor de voldoening van BTW" in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 1230.

¹⁸⁴ Art. 53sexies, §1 Wbtw.

¹⁸⁵ Art. 53sexies Wbtw; A. CLAES, *BTW-Carrousel - De fiscaal- en strafrechtelijke aanpak en de gevolgen voor de organisatoren, medeplichtigen en hun afnemers*, Gent, Larcier, 2005, 56; S. VASTMANS, "Intracommunautaire handelingen, invoer en uitvoer" in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 407.

controlemiddel op de voldoening van de BTW door de afnemer. Gewone BTW-plichtige kopers dienen immers in principe alle intracommunautaire verwervingen aan te geven.¹⁸⁶

6.2.1.7.Het bewaren en voorleggen van boeken en bescheiden

Naast deze aangifteplichten en de plicht tot het uitreiken van een factuur voorziet artikel 60 WBTW ook nog in de verplichting tot het bewaren van boeken en bescheiden, waaronder de facturen en de boekhoudkundige stukken die iedere belastingplichtige houdt, opmaakt of ontvangt en waarvan het houden, het opmaken en het uitreiken is voorgeschreven door het wetboek van BTW of in uitvoering daarvan.¹⁸⁷

De facturen dienen te worden bewaard voor een termijn van zeven jaar te rekenen vanaf 1 januari van het jaar volgend op de datum van uitreiking. Diezelfde termijn geldt voor de boeken en andere stukken waarvan de bewaring is voorgeschreven vanaf 1 januari volgend op hun sluiting wat boeken betreft of datum wat de andere stukken betreft.¹⁸⁸

De bewaarde boeken, facturen, kopieën van facturen en andere stukken of hun kopieën moeten door de belastingplichtige verplicht worden voorgelegd, zonder verplaatsing en zonder onnodig uitstel, wanneer dit wordt verzocht door de administratie belast met de BTW.

Dit alles is nodig teneinde de juiste heffing van de belasting in zijnen hoofde of in hoofde van derden te kunnen nagaan.¹⁸⁹

6.2.1.8.Het verschaffen van inlichtingen

Met het doel de juiste heffing te kunnen nagaan is eenieder ook gehouden op ieder verzoek van de administratie mondeling of schriftelijk alle inlichtingen te verschaffen die hem gevraagd worden.¹⁹⁰ Dit is niet alleen een verplichting voor de belastingplichtige, maar een verplichting die ook wordt opgelegd aan de bestuursdiensten van de Staat, bijvoorbeeld de griffies van de hoven en rechtbanken.¹⁹¹

¹⁸⁶ S. VASTMANS, "Intracommunautaire handelingen, invoer en uitvoer" in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 389.

¹⁸⁷ A. CLAES, *BTW-Carrousel - De fiscaal- en strafrechtelijke aanpak en de gevolgen voor de organisatoren, medeplichtigen en hun afnemers*, Gent, Larcier, 2005, 57.

¹⁸⁸ Art. 60,§ 3 en 4 Wbtw.

¹⁸⁹ Art. 61 Wbtw.

¹⁹⁰ Art. 62 Wbtw.

¹⁹¹ Art. 93 quaterdecies Wbtw; A. CLAES, *BTW-Carrousel - De fiscaal- en strafrechtelijke aanpak en de gevolgen voor de organisatoren, medeplichtigen en hun afnemers*, Gent, Larcier, 2005, 57.

6.2.1.9. Het verlenen van visitatierecht

Daarenboven dient eenieder die een economische activiteit uitoefent, aan ambtenaren die bevoegd zijn om de toepassing van de BTW te controleren en in het bezit zijn van hun aanstellingsbewijs, op elk tijdstip en ook zonder dat zij een voorafgaande verwittiging deden, vrije toegang te verlenen tot de ruimten waar de economische activiteit wordt uitgeoefend. Op die manier worden die ambtenaren in staat gesteld de boeken en de stukken te onderzoeken die zich daar bevinden, de betrouwbaarheid na te gaan van geïnformatiseerde gegevens en bewerkingen, en de aard en de belangrijkheid vast te stellen van de werkzaamheid. Hetzelfde geldt met betrekking tot alle transportmiddelen, met inbegrip van de containers die (vermoed worden) gebruikt (te) zijn voor handelingen die vallen onder het BTW-Wetboek.¹⁹²

6.2.1.10. Sancties

Artikel 70,§4 Wbtw voorziet dat overtredingen van de artikelen 39 tot 42, 52 tot 54bis, 55, 56,§2, 57, 58, 60 tot 63, 64,§4, 76,§1, 80 en 109 Wbtw, andere dan deze die het niet-betalen van verschuldigde BTW of een onrechtmatige teruggave tot gevolg hebben, bestraft worden met een geldboete van 25 tot 2500 euro per overtreding volgens een schaal waarvan de trappen in het KB nr. 44 zijn vastgelegd.

Voor de belastingplichtige die in gebreke blijft bij de verplichtingen met betrekking tot de aangiften, het bewaren of voorleggen van boeken en stukken of niet antwoordt op een vraag om inlichtingen, wordt overgegaan tot een aanslag van ambtswege.¹⁹³

6.2.2. Intracommunautaire verhandelingen

Om te kunnen genieten van de BTW-vrijstelling voor intracommunautaire leveringen is vereist dat de leverancier of verkoper aantoont dat de afnemer of koper een BTW-plichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon die als zodanig optreedt is, en die ertoe gehouden is de intracommunautaire verwervingen aan de BTW te onderwerpen.¹⁹⁴

¹⁹² Art. 63 Wbtw.

¹⁹³ Art. 66 Wbtw; M. De JONCKHEERE en E. VAN DOOREN, "De onderzoeksbevoegdheden" in M. DE JONCKHEERE (ed.), *De fiscale procedure*, Brugge, die Keure, 2012, 144.

¹⁹⁴ Art. 39bis Wbtw; Art. 2 KB nr. 52.

Om dit bewijs te leveren is volgens de Belgische administratie vereist dat de verkoper een buitenlands BTW-nummer bekomt van de koper dat geldig is op het ogenblik van de leveringen.¹⁹⁵ Het meegedeelde BTW-nummer kan op zijn geldigheid worden gecontroleerd via diverse kanalen. Dit kan bijvoorbeeld via de CLO¹⁹⁶ of via de VIES¹⁹⁷ website¹⁹⁸ van de Europese Commissie.¹⁹⁹

Niet alleen dient de geldigheid van het BTW-nummer worden nagegaan, ook moet worden gecontroleerd of het meegedeelde BTW-nummer wel daadwerkelijk toebehoort aan de koper.

Bovenstaande vereiste van de Belgische BTW-administratie komt echter niet overeen met de Europese bepalingen. Er mag wel geëist worden dat de leverancier een geldig BTW-nummer opgeeft maar de toepassing van de BTW-vrijstelling mag niet louter hiervan afhankelijk zijn. *“Wanneer een leverancier te goeder trouw alles heeft gedaan wat redelijkerwijze van hem kan worden verlangd en wanneer er aanwijzingen zijn die op afdoende wijze aantonen dat de afnemer een belastingplichtige is, moet de BTW-vrijstelling worden aanvaard”*.²⁰⁰

Bovenop de verplichting voor de verkoper om het voorgaande bewijs van de hoedanigheid van de koper en het optreden als zodanig te leveren dient de verkoper ook het transport naar een andere lidstaat te bewijzen. In het Belgisch recht moet het vervoer worden bewezen aan de hand van stukken. Artikel 2 KB nr. 52 bevat een niet-exhaustieve lijst van stukken die hiertoe kunnen dienen. Deze lijst bevat onder andere contracten, bestelbons en vervoersdocumenten

Het gebruik van vervalste vervoersdocumenten verhindert de toepassing van de BTW-vrijstelling niet voor zover duidelijk is dat de leverancier heeft gehandeld te goeder trouw.²⁰¹

De leverancier draagt dus een grote bewijslast inzake de vervulling van de voorwaarden voor de toepassing van de BTW-vrijstelling voor intracommunautaire leveringen. Hierop komt de kritiek dat het systeem van de intracommunautaire handelingen ertoe heeft geleid dat de controleverplichtingen eigenlijk van de administraties naar de leveranciers zijn verschoven waarbij door een strikte houding van de administraties, de leveranciers zich in een zeer onzekere rechtspositie bevinden. *“De gevolgen van de fraudegevoeligheid van het systeem, in*

¹⁹⁵ Antwerpen 3 januari 2003, *FJF* 2003, 205; S. VASTMANS, “Intracommunautaire handelingen, invoer en uitvoer” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 391.

¹⁹⁶ CLO verwijst naar het ‘Central Liaison Office’ (zie titel 6.6.4.)

¹⁹⁷ VIES verwijst naar het ‘VAT information exchange system’ (zie titel 6.6.2.)

¹⁹⁸ http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=nl.

¹⁹⁹ Verslag van het Rekenhof aan de kamer van Volksvertegenwoordigers, “Intracommunautaire BTW-fraude”, Brussel, maart 2009, 23; de CLO en VIES worden hierna nog besproken.

²⁰⁰ HvJ 27 september 2012, C-587/10, *VSTR*, www.curia.eu; S. VASTMANS, “Intracommunautaire handelingen, invoer en uitvoer” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 391-392.

²⁰¹ HvJ 27 september 2007, C-409/04, *Teleos plc.*, www.curia.eu, 50; S. VASTMANS, “Intracommunautaire handelingen, invoer en uitvoer” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 392-395.

essentie een verantwoordelijkheid van de Europese beleidsmakers, worden afgeschoven op de bonafide ondernemingen."²⁰²

Het Hof van Justitie heeft enkele nuances aangebracht met betrekking tot deze problematiek door onder andere te verduidelijken dat het evenredigheidsbeginsel zich verzet tegen een praktijk waarbij de volledige verantwoordelijkheid voor de toepassing van de BTW-vrijstelling bij de leverancier wordt gelegd: *"Het doel van voorkoming van belastingfraude rechtvaardigt uiteraard dat de leveranciers soms zware verplichtingen worden opgelegd. Elke verdeling van het risico tussen de leverancier en de belastingautoriteiten, naar aanleiding van fraude door een derde, moet evenwel verenigbaar zijn met het evenredigheidsbeginsel"*.²⁰³

Op basis van deze overweging werd door het Hof van Justitie meer rechtsbescherming ingebouwd in hoofde van bonafide leveranciers. Zoals we in titel 7.1.2. nog zullen zien zijn afnemers te kwader trouw aansprakelijk voor de betaling van de BTW. Bonafide leveranciers kunnen hierin niet zomaar op basis van een strikt formele regel betrokken worden. *"Een leverancier die al het nodige heeft gedaan dat "redelijkerwijze" kan worden verwacht voor het bewijs van de vrijstelling van de intracommunautaire leveringen dient gevrijwaard te worden"*.²⁰⁴

6.3. Preventieve controle van de belastingplichtige

Belastingautoriteiten proberen intracommunautaire BTW-fraude te voorkomen door potentiële fraudeurs buiten het systeem te houden. Om intracommunautair te kunnen leveren, hebben handelaren een geldig BTW-identificatienummer nodig en dienen zij te beschikken over de BTW-nummers van de afnemers van de andere lidstaat.²⁰⁵

Om de BTW-fraude tegen te gaan vindt er bijgevolg een ernstige controle plaats van nieuwe belastingplichtigen die zich laten identificeren voor de BTW. Deze controle dient er toe de daadwerkelijke hoedanigheid als belastingplichtige van de persoon te verifiëren en anderzijds een zicht te krijgen op zijn mogelijkheden om aan zijn fiscale plichten te voldoen.²⁰⁶

²⁰² S. VASTMANS, "Intracommunautaire handelingen, invoer en uitvoer" in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 398.

²⁰³ HvJ 27 september 2007, C-409/04 *Teleos plc*, www.curia.eu, 58.

²⁰⁴ S. VASTMANS, "Intracommunautaire handelingen, invoer en uitvoer" in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 399.

²⁰⁵ Z. VANWESEMAEL, *De profilering van de "risico-belastingplichtige"*, onuitg. Eindverhandeling ingediend met het oog op een benoeming tot inspecteur bij een fiscaal bestuur van de Federale Overheidsdienst Financiën, FOD Financiën, 2013, 61.

²⁰⁶ Verslag van het Rekenhof aan de kamer van Volksvertegenwoordigers, "Intracommunautaire BTW-fraude", Brussel, maart 2009, 3.

Zowel het activeren van een ondernemingsnummer voor BTW-doeleinden, als de ambtshalve doorhaling van een BTW-nummer behoort tot de bevoegdheid van de klassieke controlekantoren.²⁰⁷

Deze controle van de belastingplichtige kan worden vermeden door een al gecontroleerde, slapende vennootschap over te nemen. Niet langer gebruikte BTW-nummers worden weliswaar geschrapt maar hiertoe wordt te lang gewacht, wat de mogelijkheid openlaat voor malafide personen om aan de hand van een slapend maar bestaand en geldig BTW-nummer een fraudecircuit op te zetten.²⁰⁸ In België is er immers geen procedure op basis waarvan controlekantoren systematisch op de hoogte worden gehouden van de aanstelling van nieuwe bestuurders of zaakvoerders. Dit is dan ook hoe BTW-fraudeurs vaak proberen te ontkomen aan de preventieve controle.²⁰⁹

De Belastingdienst erkent dit frauderisico. De afdeling Wetgeving van het Ministerie van Financiën werkt dan ook aan een businesscase teneinde een aandeelhoudersregister te kunnen realiseren in de toekomst.²¹⁰

6.4. Veiligheidsbepaling

Zoals we al hebben gezien, vindt een intracommunautaire verwerving van goederen in principe plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of het vervoer naar de verkrijger.²¹¹ De veiligheidsbepaling die we vinden in artikel 25quinquies, §3 Wbtw is hier een afwijking op. Dit artikel bepaalt:

“Onverminderd het bepaalde in §2 wordt de plaats van een intracommunautaire verwerving van goederen als bedoeld in artikel 25ter,§1, evenwel geacht zich te bevinden op het grondgebied van de lidstaat die het BTW-identificatienummer heeft toegekend waaronder de afnemer deze verwerving heeft verricht, voor zover de afnemer niet aantoont dat de belasting op deze verwerving is geheven overeenkomstig §2.”

²⁰⁷ Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, “Intracommunautaire BTW-fraude”, Brussel, maart 2009, 16.

²⁰⁸ Verslag van het Rekenhof aan de kamer van Volksvertegenwoordigers, “Intracommunautaire BTW-fraude”, Brussel, maart 2009, 3.

²⁰⁹ A. CLAES, *BTW-Carrousel - De fiscaal- en strafrechtelijke aanpak en de gevolgen voor de organisatoren, medeplichtigen en hun afnemers*, Gent, Larcier, 2005, 55.

²¹⁰ Z. VANWESEMAEL, *De profilering van de “risico-belastingplichtige”*, onuitg. Eindverhandeling ingediend met het oog op een benoeming tot inspecteur bij een fiscaal bestuur van de Federale Overheidsdienst Financiën, FOD Financiën, 2013, 65-66.

²¹¹ Art. 25quinquies, §2 Wbtw.

Het doel van deze bepaling is om te verzekeren dat er effectief BTW wordt geheven op de verwerving van de goederen. Zonder paragraaf 3 van artikel 25quinquies zou het immers mogelijk zijn om aan de heffing van BTW te ontsnappen door een BTW-nummer van een andere lidstaat te communiceren aan de leverancier van de goederen.

De BTW verschuldigd op grond van deze veiligheidsbepaling is niet aftrekbaar. Het Hof van Justitie oordeelt immers dat deze bepaling anders nutteloos zou worden aangezien *“voor de belastingplichtige die in de lidstaat van identificatie het recht op aftrek zou hebben genoten, geen reden meer zou bestaan om aan te tonen dat belasting over de betrokken intracommunautaire verwerving is geheven in de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer. Een dergelijke oplossing zou uiteindelijk gevaar inhouden voor de toepassing van de basisregel volgens welke in geval van een intracommunautaire verwerving de plaats van onderwerping aan de BTW wordt geacht te zijn gelegen in de lidstaat van aankomst van de verzending of van het vervoer, zijnde de lidstaat van eindverbruik, hetgeen de doelstelling van de overgangsregeling is”*²¹². Het is dus aan de afnemer om te bewijzen dat er wel degelijk sprake is van een echte intracommunautaire verwerving.²¹³

6.5. Detectie van BTW-fraude

6.5.1. Klassieke vs. georganiseerde fraude

De controle van BTW-dossiers en de manier waarop dossiers worden geselecteerd vertonen een grote tweedeling naargelang het gaat om klassieke fraude, dan wel georganiseerde fraude. Klassieke fraude zou ongeveer 70% van de totale fraudeomvang uitmaken. Bij deze vormen van fraude is een groot aantal ondernemingen betrokken. Snelheid is echter minder cruciaal bij deze vormen van fraude dan bij georganiseerde fraude waardoor de selectie van dossiers achteraf kan gebeuren. Bij georganiseerde fraude, die ongeveer 30% van het totale fraudevolume inhoudt, is een snelle detectie en stopzetting daarentegen van primordiaal belang, gezien de fiscale schade hiervan later nauwelijks nog wordt gerecupereerd.²¹⁴

²¹² HvJ 22 april 2010, gevoegde zaken C-536/08 en C-539/08, *X en Facet-Facet Trading*, www.curia.eu, nr. 44.

²¹³ B. BUELENS, “Aftrek van voorbelasting-De formele voorwaarden- over het kunnen uitoefenen van het recht op aftrek” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 927-928.

²¹⁴ Verslag van het Rekenhof aan de kamer van Volksvertegenwoordigers, “Intracommunautaire BTW-fraude”, Brussel, maart 2009, 27.

6.5.2. Onderzoek naar georganiseerde fraude

In tegenstelling tot de klassieke fraude wordt de georganiseerde fraude uitsluitend behandeld door de BBI. De BBI en de OCS gebruiken drie methoden om dossiers voor onderzoek te selecteren. Deze methoden betreffen onder andere de matching en de dataminingtechnieken. Een derde bron van waaruit onderzoeken worden aangestuurd is het Eurofisc-netwerk.²¹⁵ Dit netwerk wordt verder besproken wanneer we het hebben over de administratieve samenwerking binnen de Europese Unie (zie titel 6.6.3.).

De matching wordt ook wel cross-checking genoemd. Bij deze methode maakt men om de drie maanden een cross-checking tussen de gegevens uit de samenvattende intracommunautaire opgaven van de verkoper in vergelijking met de gegevens uit de BTW-aangifte van de verwervers.²¹⁶

De tweede gebruikte methode, de datamining, blijkt enorm effectief te zijn. Zoals we reeds besproken in titel 5.1.2.2. zorgt deze vermoedelijk immers voor een enorme daling van de schade door de BTW-carrousel. De dataminingstechniek laat toe de grensoverschrijdende BTW-fraude snel en doeltreffend op te sporen en aan te pakken.

In het geval van klassieke fraude maakt datamining een betere selectie van dossiers mogelijk. In het geval van carrouselfraude daarentegen moeten we eerder spreken over een echte detectiemethode.²¹⁷ Hierna gaan we even dieper in op de techniek van datamining zoals die bij carrouselfraude wordt toegepast.

6.5.3. Datamining

6.5.3.1. Algemeen

Datamining komt er op neer dat “slimme software” wordt gebruikt om de dossiers te selecteren die dan zullen worden gecontroleerd. In plaats van alle dossiers systematisch te controleren worden met de datamining software enkel “fraudegevoelige” dossiers geselecteerd.

²¹⁵ Verslag van het Rekenhof aan de kamer van Volksvertegenwoordigers, “Intracommunautaire BTW-fraude”, Brussel, maart 2009, 29.

²¹⁶ Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, “Intracommunautaire BTW-fraude”, Brussel, maart 2009, 26.

²¹⁷ *Vr. en Antw.* Kamer 2008-2009, 8 oktober 2008, 52/042 (Vr. nr. 386 C. BROTCORNE).

Zo worden, op snelle en efficiënte manier, de te controleren belastingplichtigen aangeduid.²¹⁸ Dit bespaart veel tijd, geld en moeite.

De datamining zoals die in België wordt toegepast is een selectiemiddel waarbij de gegevens die de fiscale administratie ter beschikking heeft, worden aangewend in een statistisch model om zo BTW-plichtigen op te sporen voor wie bepaalde elementen wijzen op een verhoogd frauderisico.²¹⁹

De techniek laat toe een samenhang te ontdekken tussen een grote data set om er de relevante gegevens uit te halen. Zo liet datamining toe op basis van een steekproef van gecertificeerde gegevens een samenhang aan te tonen tussen vastgestelde fraude in de BTW-sector en bepaalde kenmerken van het fiscaal gedrag van een BTW-plichtige. Dit gebeurt aan de hand van een modellering die gebaseerd is op diverse statistische technieken. Er is dan ook geen sprake van willekeur. Het risico op fraude wordt aan de hand van de gegevens in de databanken van de FOD Financiën in een (statistisch) model gegoten. Dit model wordt toegepast op de te controleren populatie waardoor een scoring wordt opgesteld van de BTW-plichtigen die het meest overeenstemmen met het opgestelde profiel. Die BTW-plichtigen zijn dan degene die zullen worden gecontroleerd gezien de waarschijnlijkheid van fraude.²²⁰

De brongegevens die in het model zijn ingebracht zijn onder meer afkomstig uit de gegevens die door de belastingplichtige verplicht dienen te worden aangegeven (zie titel 6.1.1), de gegevens afkomstig van allerlei federale overheidsdiensten of privébedrijven en de gegevens die de belastingadministratie eventueel te pakken krijgt via de Europese informatie-uitwisseling. Meer info over de gegevens die worden gebruikt kan niet worden openbaar gemaakt aangezien dit beroepsgeheim is.²²¹

²¹⁸ J. VERHOEYE, "De fiscus controleert voortaan met "datamining"", 14 april 2005, www.fiscalibus.be.

²¹⁹ Verslag van het Rekenhof aan de kamer van Volksvertegenwoordigers, "Intracommunautaire BTW-fraude", Brussel, maart 2009, 28.

²²⁰ *Vr. en Antw. Kamer 2004-2005*, 20 januari 2005, 10823 (Vr. nr. 608 T. PIETERS); P. Wille, F. Borger en M. Govers, *Handboek BTW 2013-2014*, Antwerpen, Intersentia, 2013, 571-573.

²²¹ Verslag van het Rekenhof aan de kamer van Volksvertegenwoordigers, "Intracommunautaire BTW-fraude", Brussel, maart 2009, 23; Telefonisch gesprek met mevrouw Sofie Van Caeter (werkzaam bij de BBI), 6 mei 2015.

6.5.3.2. Technische uitleg

In een document van de BBI dat vertrouwelijk kon worden geraadpleegd, wordt nog preciezer uitgelegd hoe de dataminingstechniek werkt.²²²

Als eerste stap, voorafgaand aan de dataminingselectie, werden de belastingplichtigen opgedeeld in negen homogene groepen, samengesteld op basis van gelijkaardige kenmerken. Intussen zijn er reeds 11 homogene groepen. Die groepen zijn horeca, voertuigen, industrie, groothandel, algemene diensten, bouw, kleinhandel, gemengde belastingplichtigen, laag omzetcijfer, grote ondernemingen en transport en immateriële diensten.²²³ Als volgende stap werden door de Administratie dan acht fraudemechanismen onderscheiden. Dit zijn de verschillende carouselprofielen. Het betreft de missing trader, buffer, kruisfacturatie, valse intracommunautaire leveringen, in- en outers, valse facturen, valse uitvoer en misbruik van winstmargeregeling.²²⁴

De 'in- en outer', ook de intracommunautaire buffer genoemd, is een onderneming die goederen intracommunautair verwerft en daarna intracommunautair levert aan een missing trader in de lidstaat van bestemming.²²⁵

Voor 7 van de 8 geïdentificeerde carouselprofielen kan op dit ogenblik met behulp van datamining een modelprofiel worden uitgetekend. Enkel voor valse facturen is dit onmogelijk. Zo'n profiel wordt opgemaakt aan de hand van meer dan 150 karakteriseringsvariabelen. De precieze samenstelling is uiteraard niet vrijgegeven daar dit het de fraudeurs te gemakkelijk zou maken ook dit systeem te omzeilen.²²⁶ We weten wel dat de aandacht onder andere wordt gevestigd op de gevoelige sectoren, op de plotse en onverklaarbare implosies van het zakencijfer en op de onbegrijpelijke heroriëntering van nationale naar internationale markten.²²⁷

Bij de datamining gebeurt de eigenlijke selectie vervolgens door het loslaten van het profiel op elke belastingplichtige binnen elke groep. Op die manier wordt een vergelijkende analyse gemaakt tussen belastingplichtigen, en tussen hun scores op bepaalde waarden.

²²² Z. VANWESEMAEL, *De profilering van de "risico-belastingplichtige"*, onuitg. Eindverhandeling ingediend met het oog op een benoeming tot inspecteur bij een fiscaal bestuur van de Federale Overheidsdienst Financiën, FOD Financiën, 2013, 74 p.

²²³ Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, "Intracommunautaire BTW-fraude", Brussel, maart 2009, 28.

²²⁴ Schriftelijke vraag van Jurgen Ceder aan de vice-eerste minister en minister van Financiën en Institutionele hervormingen over Intracommunautaire BTW-fraude – Risicoselectietechnieken – Automatisering, *Hand.* Senaat, 9 juli 2009, nr. 4 – 3378.

²²⁵ Z. VANWESEMAEL, *De profilering van de "risico-belastingplichtige"*, onuitg. Eindverhandeling ingediend met het oog op een benoeming tot inspecteur bij een fiscaal bestuur van de Federale Overheidsdienst Financiën, FOD Financiën, 2013, 37.

²²⁶ *Vr. en Antw.* Kamer 2004-2005, 20 januari 2005, 51/067 (Vr. nr. 608 T. PIETERS).

²²⁷ F. PHILIPSEN, "Risicoanalyse op typologieën inzake fiscale en sociale fraude" in F. PHILIPSEN, *Jubileumboek 30 jaar BBI: Fraudebestrijding vanuit multifunctioneel perspectief*, Brussel, BBI, 2009, p. 224-227.

Voor elke variabele werd een drempelwaarde bepaald *“om de positieve gevallen van de negatieve te onderscheiden en de BTW-plichtigen met een hoog resultaat (scoring) te kunnen selecteren en aan een controle te onderwerpen”*.²²⁸ Geselecteerde dossiers komen op een lijst te staan.

De ambtenaren van de BBI inputdienst behandelen vervolgens de door hen uitgekozen ondernemingen aan de hand van geselecteerde parameters die zij in de lijst hebben aangeduid. Men zegt niet op voorhand welke criteria toegepast moeten worden bij het selecteren van een onderneming. Op basis van ervaring en opgedane kennis laat men dus toe, ieder voor zich, de geselecteerde dossiers te bewerken om zo tot een korte lijst van ondernemingen te komen die interessant lijken om verder te onderzoeken.²²⁹

6.5.3.3. Social Network Analysis

“Door het gebruik van neurale netwerken en voorspellende technieken kan de FOD Financiën erin slagen om voor elke individuele belastingplichtige een relevante strategie te voorzien. Met de komst van de ‘Social Network Analysis’ (SNA) gaat men nog een stap verder. Klanten- en leverancierslijsten, alsook ondernemingslinken en –participaties, maken het mogelijk om nieuwe modellerings technieken toe te passen. Daarbij gaat men verder dan de individuele benadering, men analyseert activiteiten en relaties vanuit een netwerkooipunt”.²³⁰

De netwerkanalyse wordt gebruikt om de relaties tussen entiteiten op een geautomatiseerde manier te visualiseren en te modelleren. De voorstelling hiervan gebeurt onder de vorm van een schema dat bestaat uit entiteiten zoals een onderneming, een gebouw, een bankrekening enz. Het verband tussen deze entiteiten kan van allerlei aard zijn. Dit kan gaan om het uitoefenen van een mandaat binnen een bedrijf, een financiële transactie, enzoverder. Via de ‘Social Network Analysis’ kan de fraude van bij de start worden geïdentificeerd.

²²⁸ B. DEPEESTELE, *Fraudebestrijding*, onuitg. eindverhandeling Federale Overheidsdienst Financiën, 2010, p 23-24; Z. VANWESEMAEL, *De profilering van de “risico-belastingplichtige”*, onuitg. Eindverhandeling ingediend met het oog op een benoeming tot inspecteur bij een fiscaal bestuur van de Federale Overheidsdienst Financiën, FOD Financiën, 2013, 33.

²²⁹ Z. VANWESEMAEL, *De profilering van de “risico-belastingplichtige”*, onuitg. Eindverhandeling ingediend met het oog op een benoeming tot inspecteur bij een fiscaal bestuur van de Federale Overheidsdienst Financiën, FOD Financiën, 2013, 34.

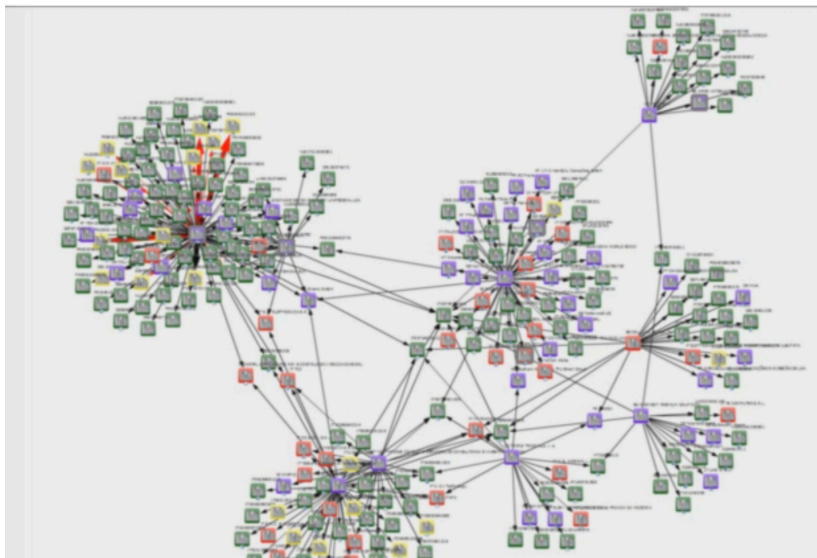
²³⁰ Z. VANWESEMAEL, *De profilering van de “risico-belastingplichtige”*, onuitg. Eindverhandeling ingediend met het oog op een benoeming tot inspecteur bij een fiscaal bestuur van de Federale Overheidsdienst Financiën, FOD Financiën, 2013, 59.

Met de netwerkanalyse kan op basis van de reeds verworven kennis, een volledig beeld van de fraude worden weergegeven. De 'Social Network Analysis' laat immers toe het netwerk rond gekende fraudeurs te analyseren. Belastingplichtigen geassocieerd met gekende fraudeurs hebben een hogere probabilliteit zelf fraudeur te zijn. Ook mensen geassocieerd met bedrijven die frauduleus failliet zijn gegaan, hebben een hogere probabilliteit zelf fraudeur te zijn.²³¹ De analyse creëert ook de mogelijkheid om een gedetailleerder beeld van de onderneming te krijgen als onderdeel van het netwerk.²³²

Het systeem laat verder ook toe risicoscores te berekenen op netwerkniveau. Een fraudepatroon kan immers verborgen zijn over meerdere ondernemingen. Aan de hand van de SNA worden tenslotte ook duplicaten en hun netwerk geïdentificeerd. Fraudeurs proberen immers vaak hun frauduleuze transacties te verbergen over meerdere personen of ondernemingen aan de hand van wijzigende namen. De Sociaal Netwerkanalyse zal deze netwerken echter bestempelen als een hoog risico.²³³

In de afbeelding hieronder zien we een schematische voorstelling van de werking van de 'Social Network Analysis'.

De tekening stelt alle intracommunautaire transacties in Europa voor die in kaart worden gebracht. Uit deze wirwar van gegevens gaat het programma dan de carrousels halen.²³⁴



235

²³¹ Z. VANWESEMAEL, *De profilering van de "risico-belastingplichtige"*, onuitg. Eindverhandeling ingediend met het oog op een benoeming tot inspecteur bij een fiscaal bestuur van de Federale Overheidsdienst Financiën, FOD Financiën, 2013, 59.

²³² "Datamining, project S.N.A.", Artikel ontvangen van de BBI. (zie bijlage 1).

²³³ Z. VANWESEMAEL, *De profilering van de "risico-belastingplichtige"*, onuitg. Eindverhandeling ingediend met het oog op een benoeming tot inspecteur bij een fiscaal bestuur van de Federale Overheidsdienst Financiën, FOD Financiën, 2013, 59.

²³⁴ Z. VANWESEMAEL, *De profilering van de "risico-belastingplichtige"*, onuitg. Eindverhandeling ingediend met het oog op een benoeming tot inspecteur bij een fiscaal bestuur van de Federale Overheidsdienst Financiën, FOD Financiën, 2013, 60.

“Het unieke van dit systeem is dat alle bestaande fraudeanalyses in één methode worden samengebracht. Hierdoor worden verbanden en onderlinge relaties van fraudemechanismen in één klap in kaart gebracht. Bovendien functioneert het in ‘realtime’, waardoor fraudeurs onmiddellijk kunnen worden aangepakt.”²³⁶

6.5.3.4. De voortrekkersrol van België

De techniek van de datamining werd in België voor het eerst gebruikt in 2004.²³⁷ Als gevolg van het succes van deze werkwijze heeft de Ondersteuningscel Carrouselfraude met de steun van OLAF op 15 mei 2008 in Brussel, onder de titel “Datamining for Europe” een seminarie georganiseerd met betrekking tot dit onderwerp.²³⁸ Inmiddels worden de acht basistypologieën niet alleen binnen onze fiscale en politiediensten maar binnen de ganse Europese Unie gehanteerd.²³⁹

De techniek van de datamining zoals wij die gebruiken, is echter niet universeel voor Europa. Alle lidstaten maken op één of andere manier wel gebruik van datamining maar niet iedereen doet dit op dezelfde manier. In Duitsland hangt de toepassing van risicobeheer bijvoorbeeld mede af van de uitvoeringspraktijk bij de plaatselijke belastingautoriteiten in de deelstaten respectievelijk de belastingregio’s. Of daadwerkelijk gebruik wordt gemaakt van risicoprofielen en risicobeheertechnieken hangt ook af van de beschikbaarheid van adequate IT-ondersteuning.

240

Er bestaat dus niet zoiets als een Europese risicoanalyse. Sommige EU-lidstaten vinden immers dat dit hun eigen bevoegdheid is en pleiten voor een bescherming van gegevens.

²³⁵ “Datamining, project S.N.A.”, Artikel ontvangen van de BBI. (zie bijlage 1).

²³⁶ Benelux presenteert aan Europa oplossing om BTW-fraude sneller op te sporen, 7 mei 2014, <http://www.benelux.int/nl/nieuws/benelux-presenteert-aan-europa-oplossing-om-btw-fraude-sneller-op-te-sporen>.

²³⁷ Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, “Fiscale controle van de BTW-plichtigen”, Brussel, augustus 2007, 14.

²³⁸ *Vr. en Antw.* Kamer 2008-2009, 8 oktober 2008, 52/042 (Vr. nr. 386 C. BROTCORNE).

²³⁹ Z. VANWESEMAEL, *De profilering van de “risico-belastingplichtige”*, onuitg. Eindverhandeling ingediend met het oog op een benoeming tot inspecteur bij een fiscaal bestuur van de Federale Overheidsdienst Financiën, FOD Financiën, 2013, 34.

²⁴⁰ Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, “Intracommunautaire BTW-fraude”, Brussel, maart 2009, 63.

De BTW-carrousel zouden volgens de Belgische ex-staatssecretaris voor Fraudebestrijding John Crombez, met dank aan de datamining, quasi verdwenen zijn in België, maar verplaatsen zich natuurlijk naar de andere lidstaten van de EU.²⁴¹

Ten gevolge van deze verschuiving van de carrousel naar andere lidstaten werd door de Europese Commissie opnieuw een seminarie geregeld.

Tijdens het seminarie over fiscale fraudebestrijding heeft John Crombez het project 'Social Network Analysis' gepresenteerd aan de EU-vertegenwoordigers. Het dient als voorbeeld voor andere Europese landen.²⁴²

Met de presentatie van deze analyse aan de andere EU-lidstaten, bevestigt de Benelux Unie zijn voortrekkersrol op het gebied van fraudebestrijding binnen de Europese Unie. Met de andere Europese lidstaten zal een uitgebreidere 'pilot' worden opgestart. Doordat steeds meer landen deelnemen en gegevens massaler worden gedeeld, zal deze analyse een completer beeld kunnen geven van frauduleuze netwerken in Europa.²⁴³

Ondanks dat het principe van de Social Network Analysis gedragen wordt door de Commissie en de Europese lidstaten is het systeem van de 'Social Network Analysis' tot op vandaag echter enkel in België geïmplementeerd. Het betreft immers een heel technische en dure aangelegenheid.²⁴⁴

John Crombez onderstreepte dat *"samenwerking over de landsgrenzen heen waarbij gegevens worden gedeeld, cruciaal is in fraudebestrijding. Met dit datamining-project toont de Benelux de weg die Europa moet volgen om de BTW-carrousel de kop in te drukken."*²⁴⁵

²⁴¹ Lezing John Crombez, De mozaïek Kortrijk, 15 april 2015.

²⁴² Benelux presenteert aan Europa oplossing om BTW-fraude sneller op te sporen, 7 mei 2014, <http://www.benelux.int/nl/nieuws/benelux-presenteert-aan-europa-oplossing-om-btw-fraude-sneller-op-te-sporen>.

²⁴³ Benelux presenteert aan Europa oplossing om BTW-fraude sneller op te sporen, 7 mei 2014, <http://www.benelux.int/nl/nieuws/benelux-presenteert-aan-europa-oplossing-om-btw-fraude-sneller-op-te-sporen>.

²⁴⁴ Telefonisch gesprek met mevrouw Sofie Van Cauter (werkzaam bij de BBI), 6 mei 2015.

²⁴⁵ Benelux presenteert aan Europa oplossing om BTW-fraude sneller op te sporen, 7 mei 2014, <http://www.benelux.int/nl/nieuws/benelux-presenteert-aan-europa-oplossing-om-btw-fraude-sneller-op-te-sporen>.

6.6. Administratieve samenwerking binnen de EU

6.6.1. Algemeen

De wederzijdse bijstand tussen de lidstaten is georganiseerd op basis van Richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 die door de Richtlijn 79/1070/EEG van de Raad van 6 december 1979 werd uitgebreid tot de BTW.

In artikel 93terdecies Wbtw wordt voorzien dat de Belgische administratie alle inlichtingen die geschikt zijn voor het juist vaststellen van de BTW op het grondgebied van de Europese Unie kan uitwisselen met andere lidstaten. De inlichtingen die van de belastingbesturen van de andere Lidstaten worden verkregen, worden op dezelfde wijze gebruikt als de gelijkaardige inlichtingen die de Belgische administratie rechtstreeks inzamelt, met dien verstande dat zulk gebruik moet gebeuren met inachtneming van de bepalingen van de ter zake door de EU uitgevaardigde reglementering.

De administratieve samenwerking tussen de lidstaten van de EU werd verder ook geregeld door de EEG-verordening 218/92 van de Raad van 27 januari 1992 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de indirecte belastingen. Deze voorzag, in het kader van de intracommunautaire leveringen van goederen, in een uitwisseling van gegevens m.b.t deze handelingen teneinde de juiste toepassing van de belastingen te controleren. Deze verordening werd met ingang van 1 januari 2004 ingetrokken en vervangen door verordening nr. 1798/2003 van de Raad van 7 oktober 2003 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de BTW en tot intrekking van de Verordening nr. 218/92. Nadere uitvoeringsvoorschriften voor bepalingen van deze verordening vinden we terug in de uitvoeringsverordening 1925/2004 van de Commissie van 29 oktober 2004.²⁴⁶

De bedoeling van verordening nr. 1798/2003 is om de administratieve samenwerking tussen lidstaten met betrekking tot de BTW nog te verbeteren en deze zelfs mogelijk te maken op lokaal niveau. Dichte samenwerking is immers nodig om belastingfraude te detecteren en te verminderen.

De verordening voorziet in een regeling die de rechten en plichten van alle betrokken partijen aanduidt en vermeldt procedures die administratieve samenwerking tussen lidstaten in het kader van de BTW regelen.

²⁴⁶ Verslag van het Rekenhof aan de kamer van Volksvertegenwoordigers, "Intracommunautaire BTW-fraude", Brussel, maart 2009, 29.

Zo beschrijft de verordening regels voor het vergemakkelijken van informatie-uitwisseling en BTW-onderzoek. Verder voorziet de verordening in meer direct contact tussen belastinginspecteurs van verschillende lidstaten zodat snellere en effectievere samenwerking mogelijk wordt gemaakt. Tenslotte ijvert de verordening ook naar een intensivering van de data-uitwisseling om het gevecht tegen fraude te verbeteren. Er wordt bepaald welke gegevens op verzoek en welke zonder voorafgaand verzoek, en dus spontaan, dienen uitgewisseld te worden.²⁴⁷

Er kunnen immers drie vormen van informatie-uitwisseling worden onderscheiden. Dit zijn de verzoeken om informatie en wederzijdse bijstand op basis van artikel 5 van de verordening, spontane informatie-uitwisseling op basis van artikel 19 van de verordening en tenslotte ook spontane geautomatiseerde informatie-uitwisseling op basis van artikel 17 en 18 van de verordening en artikel 3 van de uitvoeringsverordening.²⁴⁸

De mogelijkheid voor informatieverzoeken wordt slecht sporadisch benut.²⁴⁹

De geautomatiseerde informatie-uitwisseling vindt plaats voor vijf categorieën van informatie namelijk: niet-ingezeten belastingplichtigen, nieuwe vervoermiddelen, verkopen op afstand, intracommunautaire transacties waarbij een vermoeden van onregelmatigheden bestaat en (mogelijke) ploffers.²⁵⁰

Naast deze drie vormen van gegevensuitwisseling bestaat ook een mogelijkheid van directe uitwisseling tussen ambtenaren van aan België grenzende regio's, die ook in de verordening 1798/2003 is opgenomen.

Tenslotte bevat de verordening 1798/2003 ook nog de mogelijkheid om bilaterale en multilaterale controles uit te voeren.²⁵¹

De fraudebestrijding op Europees niveau wordt ook aanzienlijk versterkt met de verordening 904/2010 van 7 oktober 2010 betreffende administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde.²⁵²

²⁴⁷ A. CLAES, *BTW-Carrousel - De fiscaal- en strafrechtelijke aanpak en de gevolgen voor de organisatoren, medeplichtigen en hun afnemers*, Gent, Larcier, 2005, 67-68.

²⁴⁸ Verslag van het Rekenhof aan de kamer van Volksvertegenwoordigers, "Intracommunautaire BTW-fraude", Brussel, maart 2009, 29.

²⁴⁹ Europese Rekenkamer, Speciaal verslag nr. 8/2007, nr. 20-21; Verslag van het Rekenhof aan de kamer van Volksvertegenwoordigers, "Intracommunautaire BTW-fraude", Brussel, maart 2009, 29.

²⁵⁰ Verslag van het Rekenhof aan de kamer van Volksvertegenwoordigers, "Intracommunautaire BTW-fraude", Brussel, maart 2009, 38.

²⁵¹ Verordening.Raad nr. 218/92, 27 januari 1992 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de indirecte belastingen (BTW), *Pb.L.* 1 februari 1992, afl. 24, 1-5; Verslag van het Rekenhof aan de kamer van Volksvertegenwoordigers, "Intracommunautaire BTW-fraude", Brussel, maart 2009, 30.

²⁵² Verordening.Raad, nr. 904/2010, 7 oktober 2010 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (herschikking), *Pb.L.* 12 oktober 2010, afl. 268, p. 1-18.

Uiteindelijk is sinds 1 april 2015 in België ook de wet van 28 februari 2014 houdende instemming met het Protocol tot wijziging van het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in fiscale aangelegenheden in werking getreden.

Dit protocol voorziet in internationale gegevensuitwisseling.

6.6.2. Het VIES

Een informatienetwerk op Europees niveau is het VIES (VAT Information Exchange System).²⁵³ Dit door de Europese Commissie in 1992 opgerichte systeem laat geautomatiseerde grensoverschrijdende gegevensuitwisseling toe dat de bedrijven in staat stelt om snel bevestiging te verkrijgen in verband met de geldigheid van de BTW-nummers van hun handelspartners. Daarnaast stelt de geautomatiseerde grensoverschrijdende gegevensuitwisseling de BTW-administratie in staat om toezicht te houden op de stroom van intracommunautaire handel om zo alle soorten van onregelmatigheden te detecteren.²⁵⁴

Wie vrijgestelde intracommunautaire leveringen verricht, is verplicht deze per kwartaal op te nemen in een samenvattende opgave, de reeds vermelde ICL-opgave. Deze opgaven worden internationaal uitgewisseld via het VIES. Hierdoor beschikt, in ons geval, de Belgische fiscus over de cijfers van de intracommunautaire leveringen die de Belgische belastingplichtigen hebben ontvangen met BTW-vrijstelling voor de buitenlandse leverancier. Deze gegevens kunnen dan worden vergeleken met de periodieke BTW-aangifte van de verwerfer waarin zijn intracommunautaire verwervingen zijn aangegeven. Verschillen kunnen dan aanleiding geven tot verder onderzoek.²⁵⁵ Dit is het systeem van de matching.

Vaak worden de verkregen gegevens op jaarbasis gebruikt omdat de vergelijking per kwartaal ook te veel verschillen blootlegt die niet te wijten zijn aan fraude, zoals boekhoudkundige vergissingen. Het verschil is dan bijvoorbeeld het gevolg van een transactie die aan een verkeerd tijdvak is toegeschreven.²⁵⁶

²⁵³ A. CLAES, *BTW-Carrousel - De fiscaal- en strafrechtelijke aanpak en de gevolgen voor de organisatoren, medeplichtigen en hun afnemers*, Gent, Larcier, 2005, 69.

²⁵⁴ http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_number/index_en.htm.

²⁵⁵ Verslag van het Rekenhof aan de kamer van Volksvertegenwoordigers, "Intracommunautaire BTW-fraude", Brussel, maart 2009, 26.

²⁵⁶ Verslag van het Rekenhof aan de kamer van Volksvertegenwoordigers, "Intracommunautaire BTW-fraude", Brussel, maart 2009, 26.

De gegevensuitwisseling via VIES blijkt een nuttige manier van grensoverschrijdende gegevensuitwisseling. Het is dan ook ontzettend belangrijk dat deze databank up to date blijft.²⁵⁷ Het grootste probleem met VIES is echter dat de informatie over intracommunautaire verwervingen in andere lidstaten niet meteen en soms pas na lange tijd aan de lidstaten ter beschikking wordt gesteld.

De Commissie had opdracht gegeven om een haalbaarheidsstudie uit te laten voeren voor een VIES II. Ze zou hiermee willen bereiken dat het systeem sneller, doelmatiger en tegen lagere administratieve kosten voor de ondernemer werkt ter controle op het intracommunautaire handelsverkeer. Vanaf 1 januari 2010 is VIES II in werking getreden. Waar vroeger nagenoeg zes maanden konden verstrijken tussen de datum van een intracommunautaire levering en het moment waarop die ter kennis kwam van de lidstaat van de intracommunautaire verwerver, is dit sinds sindsdien teruggebracht tot maximaal twee maanden. Bovendien dient de administratieve gegevensuitwisseling nu ook te gebeuren voor diensten.²⁵⁸

Voor de aanpak van kleinschalige fraude maakt de termijnverkorting weinig uit. Die gebeurt immers met behulp van dataminingtechnieken op jaarbasis. Voor de bestrijding van de georganiseerde intracommunautaire fraude is deze termijnverkorting echter wel een pluspunt. Hierdoor kunnen leveringen aan vermoedelijke missing traders immers sneller worden gedetecteerd.²⁵⁹

6.6.3. Eurofisc

Een voorbeeld van de spontane informatie-uitwisseling is het beveiligd elektronisch netwerk Eurofisc, dat sinds begin 2011 operationeel is. De voorloper van deze overlegstructuur was Eurocanet, waarvan de Belgische Ondersteuningscel Carrouselfraude de inspirator en beheerder was.

Het verschil tussen Eurofisc en Eurocanet ligt vooral in het feit dat nu voor Eurofisc een wettelijke basis bestaat, namelijk de verordening 904/2010 betreffende de administratieve

²⁵⁷ H. KOGELS, "Editorial: VAT fraud with Emission Allowances Trading", *EC tax review* 2010, afl. 5, (186) 187.

²⁵⁸ M. GOVERS, *BTW Actua 2010*, Strombeek-Bever, THE VAT HOUSE, 2010, p 196; Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, "Intracommunautaire BTW-fraude – opvolgingsonderzoek", Brussel, september 2012, 30.

²⁵⁹ Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, "Intracommunautaire BTW-fraude – opvolgingsonderzoek", Brussel, september 2012, 31.

samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde.

Eurofisc is ingevoerd in de strijd tegen BTW-fraude met als doel snelle uitwisseling van doelgerichte inlichtingen tussen de lidstaten te bekomen om zo de multilaterale samenwerking bij de bestrijding van BTW-fraude te bevorderen.²⁶⁰

Alle lidstaten van de EU participeren in dit netwerk dat voorziet in spontane, directe en wederkerige uitwisseling van relevante carrouselinformatie tussen verschillende, door de lidstaat aan te stellen, gespecialiseerde diensten, genaamd Eurofisc liaison officers (ELO). Door die onderlinge samenwerking kunnen deze experts snel en doelmatig handelen.²⁶¹

De snelheid van analyse en uitwisseling met Eurofisc laat toe zo vroeg mogelijk impulsen te geven aan de bevoegde overheden in de deelnemende lidstaten. Het systeem zorgt voor een internationale uitwisseling van gesignaleerde risico's tussen de fraude-eenheden van de EU-lidstaten. De snelheid van de informatie-uitwisseling via Eurofisc is het grote voordeel in vergelijking met het VIES, dat eigenlijk een databank is. Eurofisc maakt het mogelijk fraudeurs nog vroeger te detecteren.²⁶²

6.6.4. Het Central Liaison Office

De administratieve samenwerking met de andere EU-lidstaten wordt in België beheerd en gecoördineerd door het Central Liaison Office (CLO).²⁶³ Deze instantie staat in voor de gegevensuitwisseling met het buitenland, zowel op het gebied van controle, als op het gebied van invordering. De CLO is een onderdeel van de Centrale BTW-eenheid voor internationale samenwerking. Naast de CLO bestaat deze Centrale BTW-eenheid ook nog uit het Centraal BTW-kantoor voor buitenlandse belastingplichtigen (CKBB) en de waarnemingscel voor de fraudestromen.

²⁶⁰ Nota van de Raad van de Europese Unie, "Bestrijding van BTW-fraude: Eurofisc", Brussel, juli 2008, www.eumonitor.nl, 4.

²⁶¹ Z. VANWESEMAEL, *De profilering van de "risico-belastingplichtige"*, onuitg. Eindverhandeling ingediend met het oog op een benoeming tot inspecteur bij een fiscaal bestuur van de Federale Overheidsdienst Financiën, FOD Financiën, 2013, 48.

²⁶² Verslag van het Rekenhof aan de kamer van Volksvertegenwoordigers, "Intracommunautaire BTW-fraude", Brussel, maart 2009, 17 en 38.

²⁶³ A. CLAES, *BTW-Carrousel - De fiscaal- en strafrechtelijke aanpak en de gevolgen voor de organisatoren, medeplichtigen en hun afnemers*, Gent, Larcier, 2005, 69.

Vroeger maakte het Nationaal Controlecentrum ter bestrijding van de BTW-carrousel (NCCC) ook nog deel uit van de Centrale BTW-eenheid voor internationale samenwerking. De personeelsleden die hier deel van uitmaakten zijn echter ter beschikking gesteld van de BBI. Ze werden geconcentreerd in een sterk gespecialiseerd entiteit daarbinnen, genaamd de 10^{de} BBI-Inspectie van Brussel.²⁶⁴

6.6.5. TAXUD

Het Directoraat-generaal Belastingen en Douane-unie (TAXUD) is verantwoordelijk voor het beheren, bewaken en ontwikkelen van de douane-unie als essentieel onderdeel van de bescherming van de buitengrenzen van de Europese Unie. De taken van dit orgaan zijn onder andere het adequaat reageren op internationale ontwikkelingen die met douane en belastingen te maken hebben en het bevorderen van samenwerking tussen de lidstaten bij het bestrijden van fraude.²⁶⁵

6.6.6. Bilaterale akkoorden

België heeft ook onderling heel wat akkoorden gesloten over administratieve samenwerking met zowel EU-lidstaten als niet-lidstaten.

Zo is er de regeling van 10 juli 2002 tussen de bevoegde autoriteiten van Frankrijk en België inzake uitwisseling van inlichtingen en administratieve samenwerking ter bestrijding van het ontgaan en ontduiken van belastingen²⁶⁶

²⁶⁴ A. CLAES, *BTW-Carrousel - De fiscaal- en strafrechtelijke aanpak en de gevolgen voor de organisatoren, medeplichtigen en hun afnemers*, Gent, Larcier, 2005, 60-61.

²⁶⁵ http://www.europa-nu.nl/id/vg9hpqnpjnxx/directoraat_generaal_belastingen_en.

²⁶⁶ Regeling tussen de bevoegde autoriteiten van Frankrijk en België inzake uitwisseling van inlichtingen en administratieve samenwerking ter bestrijding van het ontgaan en ontduiken van belastingen, 10 juli 2002, <http://fiscus.fgov.be/interfafznl/nl/international/cooperation/administration.htm>.

6.6.7. Fiscalis-programma

Bovendien is er nog het Fiscalis 2020-programma dat in het leven is geroepen door de Europese Raad en het Europees Parlement. Het programma heeft tot doel om naast de verordening nr. 1798/2003 ook concrete maatregelen te nemen om de administratieve samenwerking tussen de belastingdiensten van de lidstaten te vergroten. Fiscalis 2020 is vooral bedoeld om de verschillende belastingssystemen van de 28 lidstaten goed naast elkaar te laten functioneren om belastingfraude te voorkomen en de interne markt te versterken. Het programma zal verschillende belangrijke aspecten faciliteren voor belastingdiensten, zoals netwerken onderling, training van het personeel en daarnaast het aanbieden van verbeterde IT-systemen om de uitwisseling van informatie te vergemakkelijken.

Het Fiscalis 2020-programma is de opvolger van reeds 3 voorafgaande Fiscalis-programma's.²⁶⁷

6.6.8. Hercules III

Het programma Hercules III, dat in mei 2014 in werking is getreden, coördineert de samenwerking tussen OLAF en de bevoegde instanties in de lidstaten.

Het Hercules III-programma stelt een bedrag beschikbaar om de lidstaten te steunen in hun strijd tegen fraude, corruptie en andere illegale activiteiten.²⁶⁸

6.6.9. Standing Committee on Administrative Cooperation

*“Tenslotte is krachtens artikel 44 van Verordening (EG) nr. 1798/2003 van de Raad ook nog de SCAC (Standing Committee on Administrative Cooperation) opgericht. Dit comité staat de Commissie bij op het vlak van administratieve samenwerking en komt gewoonlijk 2 x per jaar bijeen.”*²⁶⁹

²⁶⁷ http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/_programme/fiscalis_2020/index_en.htm.

²⁶⁸ Verordening Europees Parlement en de raad, nr. 250/2014, 26 februari 2014 tot vaststelling van een programma voor de bevordering van acties op het gebied van de bescherming van de financiële belangen van de Europese Unie (programma „Hercules III”) en tot intrekking van Besluit nr. 804/2004/EG, *Pb. L.* 20 maart 2014, afl. 84, nr. 6.

²⁶⁹ Verslag van het Rekenhof aan de kamer van Volksvertegenwoordigers, “Intracommunautaire BTW-fraude”, Brussel, maart 2009, 9.

De mogelijkheid tot informatie-uitwisseling via SCAC-formulieren wordt echter niet optimaal benut.²⁷⁰

6.6.10. Toekomstplannen

In het verslag van de communicatie van de Commissie aan het Europees parlement, de Raad en het Europees economisch en sociaal comité van 6 december 2011²⁷¹, spreekt de Commissie zich uit over de toekomst van de BTW. In de communicatie die gebaseerd is op de publieke consultatie, op de discussies met de lidstaten en op de meningen van Europese instituties, wordt benadrukt wat moet veranderen. Het hervormingsproces moet ertoe leiden dat het BTW-systeem gemakkelijker, efficiënter, neutraal, robuust en 'fraude-proof' wordt.

Moderne methoden van innen en controleren van de BTW zouden de effectieve BTW-inkomsten moeten verhogen en de belastingontduiking en -ontwijking zo veel als mogelijk inperken. Hiertoe wordt vereist dat de nationale belastingautoriteiten zich concentreren op riskante gedragingen, zich richten op tegenwoordige fraudeurs en uiteindelijk gezamenlijk optreden als een Europese BTW-administratie. Om dit doel te bereiken zal er nood zijn aan een intensieve, automatische en snelle uitwisseling van informatie tussen nationale belastingadministraties.

In de mededeling van december 2011 worden de plannen voorgelegd.²⁷²

De Commissie verklaart manieren te onderzoeken om de automatische toegang tot informatie uit te breiden en te beoordelen of anti-fraudemechanismen als Eurofisc moeten worden versterkt. Daarenboven zal de Commissie een aantal nieuwe anti-fraudeprojecten starten. Zo verklaart de Commissie dat ze de mogelijkheid zal onderzoeken om een Europees grensoverschrijdend auditteam op te zetten, gelinkt met Eurofisc en bestaande uit experts van nationale belastingautoriteiten, om zo multilaterale controles te vergemakkelijken en verbeteren.²⁷³

²⁷⁰ Verslag van het Rekenhof aan de kamer van Volksvertegenwoordigers, "Intracommunautaire BTW-fraude", Brussel, maart 2009, 4; Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, "Intracommunautaire BTW-fraude – opvolgingsonderzoek", Brussel, september 2012, 6.

²⁷¹ Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT, Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market, COM(2011) 851 final, 6 december 2011.

²⁷² Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT, Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market, COM(2011) 851 final, 6 december 2011.

²⁷³ Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT, Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market, COM(2011) 851 final, 6 december 2011, 13.

Gezien het succes van elke antifraudemaatregel afhangt van de administratieve capaciteiten van de nationale belastingautoriteiten, verklaart de Commissie om haar toezicht op de efficiëntie en de doeltreffendheid van de belastingadministraties van de lidstaten intenser te maken. Ze zal ook de uitwisseling van de beste manieren in het bestrijden van fraude in hoge risicosectoren aanmoedigen.²⁷⁴

6.7. Maatregelen ter voorkoming van belastingfraude- en ontwijking

In principe is het Europees BTW-recht geharmoniseerd en is het nationaal BTW-recht van de Europese lidstaten verplicht de regelgeving van de BTW-richtlijn te volgen. In de artikelen 394 en 395 van de BTW-richtlijn wordt echter voorzien dat in nationaal recht kan worden afgeweken van de globale regeling, om de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen, mits voorafgaande toestemming.²⁷⁵

Deze mogelijkheid werd wat betreft de belastingfraude reeds voorzien bij de invoering van de Tweede richtlijn.²⁷⁶ Een voorstel tot afwijking moest worden meegedeeld aan de Commissie en werd aanvaard, tenzij binnen een maand bezwaar werd gemaakt door een lidstaat of de Commissie. Het voorstel werd dan aan de Raad overgemaakt die binnen drie maanden oordeelde met gekwalificeerde meerderheid of unanimitéit wanneer de maatregel afbreuk deed aan essentiële beginselen.

Deze procedure werd daarna verstrengd met de invoering van de Zesde BTW-richtlijn. Artikel 27 Zesde BTW-richtlijn vereiste steeds unanimitéit. Het toepassingsgebied voor deze afwijkingen werd anderzijds uitgebreid gezien in deze Zesde BTW-richtlijn stond dat ook afwijkende maatregelen mochten worden voorzien om belastingontwijking te voorkomen.²⁷⁷

Met de richtlijn van 2006 werd de vroegere procedure met betrekking tot het treffen van afwijkende maatregelen hernomen en verfijnd. De Commissie wordt verplicht de Raad een passend voorstel voor te leggen. Die kan dan om bijkomende informatie vragen en er wordt een

²⁷⁴ Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT, Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market, COM(2011) 851 final, 6 december 2011, 13 en 14.

²⁷⁵ B. PEETERS, "Europeesrechtelijke aspecten" in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 31.

²⁷⁶ Toen mochten afwijkende maatregelen echter nog niet worden voorzien om belastingontwijking te voorkomen.

²⁷⁷ A. CLAES, *BTW-Carrousel - De fiscaal- en strafrechtelijke aanpak en de gevolgen voor de organisatoren, medeplichtigen en hun afnemers*, Gent, Larcier, 2005, 69-70; B. PEETERS, "Europeesrechtelijke aspecten" in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 45.

maximumtermijn van acht maanden opgelegd waarbinnen de Commissie haar standpunt aan de Raad moet kenbaar maken.²⁷⁸

Deze omslachtige regeling geldt niet in specifieke vereenvoudigingsbepalingen en specifieke bepalingen ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking zoals we bijvoorbeeld terugvinden in de artikelen 80 en 199 van de BTW-richtlijn.²⁷⁹

Artikel 51, §4 Wbtw j° artikel 20 KB nr. 1 is een voorbeeld van een afwijking die werd ingevoerd in België op grond van artikel 395 BTW-richtlijn. Het betrof een afwijking op artikel 21 Zesde BTW-richtlijn. Op grond van artikel 51, §4 Wbtw j° artikel 20 KB nr. 1 moet een in België gevestigde belastingplichtige die door een Belgische belastingplichtige werk in onroerende staat laat verrichten, zelf rechtstreeks de verschuldigde belasting aan de Schatkist doorstorten. Het is duidelijk dat deze maatregel werd genomen om de kans op de belastingfraude te minimaliseren. Intussen is deze regeling ook opgenomen in artikel 199 BTW-richtlijn.²⁸⁰

6.8. Het Quick reaction mechanism

Ook na de wijzigingen in artikel 395 BTW-richtlijn kan de procedure tot afwijking nog steeds diverse maanden aanslepen. Dit is een probleem gezien het voor de lidstaten soms nodig zal zijn snel op te treden om vastgestelde fraude efficiënt te kunnen bestrijden. Deze trage en hinderlijke procedure maakt het gemakkelijk voor de fraudeurs om gedurende een lange periode te profiteren van de fraudeschema's. Dit leidt dan ook tot aanzienlijke verliezen. Als gevolg hiervan leefden sommige lidstaten de procedure van artikel 395 van de BTW-richtlijn niet na. Zo implementeerde het Verenigd Koninkrijk een verleggingsregeling²⁸¹ voor gsm's en geïntegreerde schakelingen enige tijd vooraleer de Raad met deze afwijking van de BTW-richtlijn toestemde. Zelfs als die maatregelen gericht en proportioneel waren, konden ze worden aangevochten voor de rechter, gezien de lidstaten zonder wettige basis hadden gehandeld.²⁸²

²⁷⁸ Artikel 395, lid 2, 3 en 4 BTW-richtlijn; B. PEETERS, "Europeesrechtelijke aspecten" in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 47.

²⁷⁹ B. PEETERS, "Europeesrechtelijke aspecten" in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 47.

²⁸⁰ B. PEETERS, "Europeesrechtelijke aspecten" in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 54.

²⁸¹ Met het verleggingsregeling-mechanisme is de plicht tot het betalen van de BTW verschoven van de leverancier naar de klant voor leveringen van bepaalde goederen en diensten.

²⁸² R. LANGER en T. KÜFFNER, "Introduction of new measures to tackle VAT fraud", september 2012, www.internationaltaxreview.com, (79) 79-80.

Daarom werd door de Commissie op 31 juli 2012 voorgesteld artikel 395 BTW-richtlijn aan te vullen met een bijkomende optie, waardoor een lidstaat sneller kan worden gemachtigd afwijkende maatregelen te nemen in de strijd tegen “*plotse en massale vormen van BTW-fraude die aanleiding zouden kunnen geven tot aanzienlijke en onherstelbare financiële verliezen*”.²⁸³

De regeling met betrekking tot het voorstel van de Commissie werd opgenomen in Richtlijn 2013/42/EU van de Raad van 22 juli 2013 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijk stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde wat betreft een snelle reactiemechanisme tegen BTW-fraude.

Via deze regeling moet de Commissie meteen zelf binnen een maand een bijzondere afwijking toestaan, maar moet ze vervolgens alsnog het dossier laten beoordelen door het Standing Committee on Administrative Cooperation. Een toelating tot afwijking kan voor maximaal negen maanden worden gegeven, wat evenwel toelaat ondertussen de gewone procedure van art 395 BTW-richtlijn te doorlopen om een langere goedkeuring te bekomen.²⁸⁴

Om dergelijke afwijking aan te vragen werd een formulier opgesteld in Uitvoeringsverordening (EU) nr. 17/2014 van de Commissie.²⁸⁵

Deze nieuwe regeling vinden we terug in de artikelen 199ter en 395, lid 5 van de BTW-richtlijn.

Dit ‘quick reaction mechanism’ moet de lidstaten toelaten BTW-fraude doeltreffender te bestrijden door de procedure voor het toekennen van derogaties in te korten.²⁸⁶ Een versnelde procedure zal het de lidstaten dus bijvoorbeeld mogelijk maken om, in afwijking van de bepalingen van de BTW-richtlijn, de verleggingsregeling zoals hieronder uitgelegd, toe te passen op specifieke leveringen van goederen of diensten voor een korte periode.

De richtlijn zal van toepassing zijn tot 31 december 2018.²⁸⁷

²⁸³ Voorstel van richtlijn tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde aangaande een ‘quick reaction mechanism’ tegen BTW-fraude, COM (2012) 428 final, 31 juli 2012; B. PEETERS, “Europeesrechtelijke aspecten” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 47.

²⁸⁴ Art. 199 ter, lid 1, tweede al BTW-richtlijn; B. PEETERS, “Europeesrechtelijke aspecten” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 47.

²⁸⁵ Uitvoeringsverordening.Commissie nr. 17/2014, 10 januari 2014 tot vaststelling van het standaardformulier voor de kennisgeving van een bijzondere maatregel in het kader van het snellereactiemechanisme tegen btw-fraude, *Pb.L.* 11 januari 2014, afl. 8, p. 13-15.

²⁸⁶ Voorstel van richtlijn tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde aangaande een ‘quick reaction mechanism’ tegen BTW-fraude, COM (2012) 428 final, 31 juli 2012.

²⁸⁷ Richtlijn.Raad nr. 2013/42/EU, 22 juli 2013 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijk stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde wat betreft een snellereactiemechanisme tegen btw-fraude, *Pb.L.* 26 juli 2013, afl. 201, p. 1-3.

Op 6 december 2012 nam de Commissie een mededeling aan waarin een actieplan werd uitgewerkt ter versterking van de strijd tegen belastingfraude en belastingontduiking. In dit actieplan wordt benadrukt dat de lidstaten meer vooruitgang dienen te boeken op het gebied van bestaande initiatieven zoals het 'quick reaction mechanism'.²⁸⁸

Het snelle reactiemechanisme werd tot hiertoe echter slechts één maal aangevraagd, zijnde door Hongarije. Het verzoek werd afgewezen door de Europese Commissie omdat op basis van de door Hongarije verstrekte gedetailleerde fraudecijfers duidelijk bleek dat de fraude in die bepaalde sector in 2011 en 2012 reeds grootschalig was. Derhalve werd geconcludeerd dat de vastgestelde fraude geen plots karakter had in de zin van artikel 199ter van Richtlijn 2006/112/EG. 289

Tot hier toe is het systeem van het 'quick reaction mechanism' dus nog steeds niet toegepast in de praktijk.

6.9. Het reverse charge mechanism

In 2009 heeft de Europese Commissie een voorstel gepresenteerd dat voorziet in een facultatieve toepassing van de BTW-verleggingsregeling voor leveringen van bepaalde fraudegevoelige goederen en diensten.²⁹⁰ Het voorstel van de Europese Commissie voor deze maatregel kwam er voornamelijk naar aanleiding van de recentelijke omvangrijke fraude met betrekking tot de broeikasgasemissierechten.²⁹¹ Op 16 maart 2010 werd bijgevolg voorlopig enkel het gedeelte met betrekking tot de broeikasgasemissierechten goedgekeurd.²⁹²

²⁸⁸ Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement en de Raad, Actieplan ter versterking van de strijd tegen belastingfraude en belastingontduiking, COM (2012) 722 final, 6 december 2012.

²⁸⁹ Uitvoeringsbesluit.Commissie nr. 2013/769/EU, 11 december 2013 tot afwijzing van het verzoek van Hongarije om een bijzondere maatregel in het kader van het snellereactiemechanisme te mogen toepassen die afwijkt van artikel 193 van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *Pb.L.* 18 december 2013, afl. 341, 68.

²⁹⁰ Voorstel voor een richtlijn van de raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft een facultatieve en tijdelijke toepassing van de verleggingsregeling voor leveringen van bepaalde fraudegevoelige goederen en diensten, COM(2009) 511 definitief, 29 september 2009.

²⁹¹ Richtlijn.Raad nr. 2013/43/EU, 22 juli 2013 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat betreft een facultatieve en tijdelijke toepassing van de verleggingsregeling voor leveringen van bepaalde fraudegevoelige goederen en diensten, *Pb.L.* 26 juli 2013, afl. 201, nr. 3.

²⁹² Richtlijn.Raad nr. 2010/23/EU, 16 maart 2010 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, wat betreft een facultatieve en tijdelijke toepassing van de verleggingsregeling voor leveringen van bepaalde fraudegevoelige diensten, *Pb.L.* 20 maart 2010, afl. 72, p 4-6.

In België was reeds een verplichte verlegging van heffing voor broeikasgasemissierechten ingevoegd door de invoering van artikel 20 ter in KB nr. 1.²⁹³ Dit betrof een afwijking van de Europese BTW-regeling op grond van het hiervoor besproken artikel 395 BTW-richtlijn.

Richtlijn 2013/43/EU van de Raad van 22 juli 2013²⁹⁴ laat de lidstaten toe om ook voor andere leveringen van goederen en diensten, op een optionele en tijdelijke basis, een omkering van de plicht tot het betalen van de BTW voor leveringen van goederen of diensten toe te passen voor een minimumperiode van twee jaar. Dit met het doel om bepaalde types gekende fraude uit te sluiten, vooral de carrouselfraude. Met dit verleggingsregelingmechanisme is de plicht tot het betalen van de BTW voor leveringen van bepaalde goederen en diensten verschoven van de leverancier naar de klant. Zijn recht op aftrek blijft weliswaar bestaan.

Wanneer we bijvoorbeeld kijken naar het eerste voorbeeld in titel 4.5.2. zou in het geval er toepassing zou zijn van het 'reverse charge mechanism', C verantwoordelijk zijn voor de voorbelasting.

In de BTW-richtlijn vinden we een uitgebreide lijst van op voorhand bepaalde sectoren, waarin de lidstaten de mogelijkheid krijgen tijdelijk het 'reverse charge mechanism' toe te passen. Hiermee wijken ze af van de bepalingen in de BTW-richtlijn.

Het 'reverse charge mechanism' zal kunnen gelden voor de sectoren vermeld in artikel 199bis van de BTW-richtlijn. Deze opsomming heeft zijn oorsprong in afwijkingen die vroeger reeds individueel waren toegestaan aan bepaalde lidstaten.²⁹⁵ Het betreffen de broeikasgasemissierechten en andere eenheden die door exploitanten kunnen worden gebruikt om te voldoen aan artikel 3 van de richtlijn 2003/87/EG, mobiele telefoons, geïntegreerde schakelingen, leveringen van gas en elektriciteit, telecom services, spelconsoles, tablet-pc's, computers en laptops, granen en industriële gewassen en ruwe en half afgewerkte metalen.²⁹⁶ Deze lijst is een aanvulling op de lijst die we terugvinden in artikel 199 van de BTW-richtlijn.

De lidstaten dienen een evaluatierapport te maken over de toepassing van het verleggingsregelingmechanisme om zo een beoordeling van de efficiëntie mogelijk te maken.

²⁹³ Ingevoegd bij art. 1 KB 10 januari 2010, BS 18 januari 2010.

²⁹⁴ Richtlijn.Raad nr. 2013/43/EU, 22 juli 2013 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat betreft een facultatieve en tijdelijke toepassing van de verleggingsregeling voor leveringen van bepaalde fraudegevoelige goederen en diensten, *Pb.L.* 26 juli 2013, afl. 201, p. 4-6.

²⁹⁵ European Commission, *Assessment of the application and impact of the optional 'Reverse Charge Mechanism' within the EU VAT system*, 19 december 2014, http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/studies/index_en.htm, 15.

²⁹⁶ Art. 199 bis BTW-richtlijn.

Daarnaast moeten de lidstaten ook uit de regeling voortvloeiende verschuivingen in de wijzen van frauduleuze activiteiten of verschuivingen van fraude naar andere goederen of diensten, rapporteren. Dit alles dient te gebeuren tegen uiterlijk 30 juni 2017.²⁹⁷

In het actieplan van 6 december 2012 werden de lidstaten ook uitdrukkelijk aangemoedigd de bestaande mogelijkheid voor het toepassen van een verlegging op bepaalde goederen en dienstencategorieën toe te passen.²⁹⁸

Ook deze richtlijn zal van toepassing zijn tot 31 december 2018.²⁹⁹

Uit een onderzoek van de Europese Commissie naar het gebruik van het 'reverse charge mechanism' blijkt dat de bouwsector (artikel 199, a/ BTW-richtlijn), de afvalsector (artikel 199, d/ BTW-richtlijn en de sectoren beïnvloed door broeikasgasemissierechten (artikel 199bis, a/ BTW-richtlijn) verreweg de sectoren zijn waar het 'reverse charge mechanism' het wijdst is geïmplementeerd over de hele Europese Unie. Voor de andere sectoren heeft minder dan de helft van de lidstaten het 'reverse charge mechanism' geïmplementeerd.³⁰⁰

In België zijn slechts drie soorten leveringen van goederen en diensten het voorwerp van het 'reverse charge mechanism'. Het betreft de werken in onroerende staat en de overdracht van broeikasgasemissierechten en andere eenheden die door exploitanten kunnen worden gebruikt om te voldoen aan artikel 3 van de Richtlijn 2003/87/EG. Het 'reverse charge mechanism' met betrekking tot deze sectoren werd echter reeds ingevoerd op 9 oktober 1978 en 18 januari 2010.³⁰¹ De Richtlijn 2013/43/EU van de raad van 22 juli 2013 heeft voor België dus geen invloed gehad op de toepassing van de verleggingsregeling. Ook voor 2015 zijn geen nieuwe toepassingen van het mechanisme gepland.³⁰²

²⁹⁷ H. KOGELS, "Editorial: VAT fraud with Emission Allowances Trading", *EC tax review* 2010, afl. 5, (186) 187.

²⁹⁸ Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement en de Raad, Actieplan ter versterking van de strijd tegen belastingfraude en belastingontduiking, COM (2012) 722 final, 6 december 2012.

²⁹⁹ Art. 199 bis BTW-richtlijn.

³⁰⁰ European Commission, *Assessment of the application and impact of the optional 'Reverse Charge Mechanism' within the EU VAT system*, 19 december 2014, http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/studies/index_en.htm, 7.

³⁰¹ European Commission, *Assessment of the application and impact of the optional 'Reverse Charge Mechanism' within the EU VAT system*, 19 december 2014, http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/studies/index_en.htm, 96.

³⁰² European Commission, *Assessment of the application and impact of the optional 'Reverse Charge Mechanism' within the EU VAT system*, 19 december 2014, http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/studies/index_en.htm, 13.

In enkele andere lidstaten werd wel reeds toepassing gemaakt van het verleggingsregelingmechanisme. Zo werd bijvoorbeeld in Duitsland sinds 1 oktober 2014 het ‘reverse charge mechanism’ toegepast voor de leveringen van spelconsoles, tablet-pc’s en laptops en voor de levering van ruwe en halfafgewerkte metalen. Deze maatregelen zijn geïmplementeerd op basis van artikel 199bis, 1^{ste} lid, h) en j) van de BTW-richtlijn. In Oostenrijk vindt sinds 1 januari 2014 eveneens de implementatie van het ‘reverse charge mechanism’ plaats voor deze leveringen. Ook voor de levering van gas en elektriciteit aan een belastingplichtige wederverkoper (op basis van artikel 199bis, 1^{ste} lid, e) BTW-richtlijn) en voor de levering van gas- en elektriciteitscertificaten (op basis van artikel 199bis, 1^{ste} lid, f) BTW-richtlijn) werd in Oostenrijk toepassing gemaakt van het verleggingsregelingmechanisme.³⁰³

6.10. Gevolgen van fraude

Vooraleer de gevolgen en sanctionering van de fraude te bespreken dient erop te worden gewezen dat de gevolgen en de sancties van de fraude niet enkel repressief zijn, maar ook een preventief afradend effect hebben.

6.10.1. Terugbetaling van afgetrokken bedragen

Indien de belastingadministratie vaststelt dat het recht op aftrek frauduleus is uitgeoefend, is zij gerechtigd met terugwerkende kracht terugbetaling van de afgetrokken bedragen te vorderen en het staat aan de nationale rechter, het recht op aftrek te weigeren wanneer op grond van objectieve gegevens vaststaat dat dit recht frauduleus wordt ingeroepen.³⁰⁴ De fraudeur kan dus geen aanspraak maken op BTW-aftrek. Ook de medeaansprakelijke kan hier geen aanspraak op maken maar zijn situatie wordt in hoofdstuk 7 behandeld. Het is logisch dat aan de fraudeur zelf geen recht op aftrek wordt toegekend.³⁰⁵

³⁰³ European Commission, *Assessment of the application and impact of the optional ‘Reverse Charge Mechanism’ within the EU VAT system*, 19 december 2014, http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/studies/index_en.htm, 94 en 122.

³⁰⁴ HvJ 6 juli 2006, gevoegde zaken C-439/04 en C-440/04, *Axel Kittel vs. Belgische staat en Belgische staat vs. Recolta Recycling*, www.curia.eu, nr. 55; B. BUELENS, “Aftrek van voorbelasting-Bijzondere situaties” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 952.

³⁰⁵ B. BUELENS, “Aftrek van voorbelasting-Bijzondere situaties” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 952.

Als hij geen BTW afdraagt op zijn uitgaande handelingen kan er uiteraard ook geen aftrek zijn van de BTW op de aankopen bestemd voor “belaste” handelingen (die dus niet werden belast).

6.10.2. Aansprakelijkheid bestuurders

Artikel 93undecies, C Wbtw stelt de bestuurders van een vennootschap of van een rechtspersoon hoofdelijk aansprakelijk voor de tekortkoming door die aan de BTW onderworpen vennootschap of rechtspersoon aan haar plicht tot het betalen van belasting, van de interesten of van de bijkomende kosten. De hoofdelijke aansprakelijkheid geldt als de administratie kan bewijzen dat de tekortkoming te wijten is aan een fout van de bestuurder in de zin van artikel 1382 van het Burgerlijk Wetboek, die hij heeft begaan bij het besturen van de vennootschap of rechtspersoon.³⁰⁶ De herhaalde niet-betaling van de belastingschuld wordt, behoudens tegenbewijs, vermoed voort te vloeien uit een fout in de zin van artikel 1382 BW van een bestuurder die belast is met de dagelijkse leiding van de vennootschap of de rechtspersoon.³⁰⁷ Het foutvermoeden is echter niet van toepassing indien de niet-betaling het gevolg is van financiële moeilijkheden die aanleiding hebben gegeven tot het openen van een procedure van gerechtelijk akkoord, van faillissement of van gerechtelijke ontbinding.³⁰⁸ Dan dient, net als wanneer er geen herhaalde niet-betaling is, een fout in de zin van artikel 1382 BW te worden aangetoond. De administratie moet dan dus een fout bewijzen die in causaal verband staat met de niet-betaalde BTW.³⁰⁹ Zo kan de administratie bijvoorbeeld aantonen dat de bestuurder zich niet heeft gedragen als een normale en voorzichtige bestuurder in gelijkaardige omstandigheden.³¹⁰ Een andere fout die de aansprakelijkheid van de bestuurder tot gevolg kan hebben betreft bijvoorbeeld fraude op grote schaal bestaande uit het verdoezelen van ontvangsten met de bedoeling BTW te ontwijken.³¹¹

De hoofdelijke aansprakelijkheid van de bestuurders kan slechts worden ingeroepen voor de betaling in hoofdsom en toebehoren van de schulden inzake BTW.³¹²

Deze aansprakelijkheid kan niet worden ingeroepen voor de geldboetes die worden opgelegd.³¹³

³⁰⁶ Art. 93undecies C, §1 Wbtw.

³⁰⁷ Art. 93undecies C, §2 Wbtw.

³⁰⁸ Art. 93undecies C, §3 Wbtw.

³⁰⁹ X, “Bestuurdersaansprakelijkheid overeenkomstig artikel 93 undecies C Wbtw” (noot onder Antwerpen 18 maart 2014), *Dagelijkse nieuwsbrieven* 17 oktober 2014, www.fiscalnet.be.

³¹⁰ J-F. DIZIER, “De aquiliaanse aansprakelijkheid van de bestuurder en de bedrijfsleider ten aanzien van de fiscus (tussen stormwaarschuwing en eenvoudige storing)”, *Wekelijkse analyses* 26 januari 2008, www.FiscalNet.be, 10.

³¹¹ Circ. AFZ/2006-0604 (AFZ 14/2006), 24 augustus 2006, www.fisconetplus.be, 13.

³¹² Art. 93undecies C, §4 Wbtw.

³¹³ X, “BTW- aansprakelijkheid van de bestuurder – De aansprakelijkheid van artikel 93undeciesC Wbtw kan niet worden ingeroepen voor de geldboetes” (noot onder Leuven 5 september 2014), *Dagelijkse nieuwsbrieven* 16 april 2015, www.fiscalnet.be.

Artikel 93undecies, C Wbtw doet geen afbreuk aan de gemeenrechtelijke aansprakelijkheid van bestuurders ten aanzien van de fiscus op grond van artikel 1382 en 1383 van het burgerlijk wetboek.³¹⁴

Schuldeisers hebben ook de mogelijkheid om een aansprakelijkheidsvordering in te stellen tegen bestuurders van een gefailleerde vennootschap op basis van de wet van 4 september 2002 in geval er sprake is van een ernstige en georganiseerde fout. Een ernstige en georganiseerde fout staat gelijk met ernstige en georganiseerde fiscale fraude in de zin van artikel 3,§2 van de wet van 11 januari 1993 met betrekking tot de preventie van gebruik van financiële systemen voor het witwassen van geld.³¹⁵

We kunnen ons de vraag stellen of rechtspersonen en natuurlijke personen samen verantwoordelijk kunnen worden gesteld voor eenzelfde feit. Ja, dat kan!

Artikel 5 van het strafwetboek bepaalt immers:

“Een rechtspersoon is strafrechtelijk verantwoordelijk voor misdrijven die hetzij een intrinsiek verband hebben met de verwezenlijking van zijn doel of de waarneming van zijn belangen, of die, naar blijkt uit de concrete omstandigheden, voor zijn rekening zijn gepleegd.

Wanneer de rechtspersoon verantwoordelijk gesteld wordt uitsluitend wegens het optreden van een geïdentificeerde natuurlijke persoon, kan enkel degene die de zwaarste fout heeft begaan worden veroordeeld.

Indien de geïdentificeerde natuurlijke persoon de fout wetens en willens heeft gepleegd kan hij samen met de verantwoordelijke rechtspersoon worden veroordeeld.”

Het principe in dit artikel is dus de decumul maar in het geval de natuurlijke persoon de fout wetens en willens heeft gepleegd, is samenloop mogelijk.

Ook voor de afwikkeling van de minnelijke schikking kan een cumulatie of decumulatie van strafbaarheid belangrijke pecuniaire gevolgen hebben. Als er een cumulatie van strafbaarheid is, is het aantal geldsommen dat moet worden betaald in het kader van de minnelijke schikking immers uiteraard groter.³¹⁶

³¹⁴ Cass. 19 september 2014, www.cass.be.

³¹⁵ J-F. DIZIER, “De aquiliaanse aansprakelijkheid van de bestuurder en de bedrijfsleider ten aanzien van de fiscus (tussen stormwaarschuwing en eenvoudige storing)”, *Wekelijkse analyses* 26 januari 2008, www.FiscalNet.be, 1.

³¹⁶ B. COOPMAN (ed.) en K. HENS, *De minnelijke schikking in fiscale zaken*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 147.

Er bestaat geen betwisting over het feit dat de regels van de deelneming in het strafwetboek van toepassing zijn op misdrijven gepleegd door een rechtspersoon.³¹⁷

6.10.3. Voldoeningsplicht bij uitreiking van een factuur

Artikel 51,§1,3° Wbtw bepaalt :

“ De belasting is verschuldigd door eenieder die op een factuur of op een als zodanig geldend stuk de belasting over de toegevoegde waarde vermeldt, zelfs indien hij geen goed heeft geleverd noch een dienst heeft verstrekt. Hij wordt schuldenaar van de belasting op het tijdstip van het uitreiken van de factuur of het stuk.”

In de circulaire van 23 januari 2013 wordt dit artikel omschreven als *“voornamelijk een maatregel in de strijd tegen fraude, binnen het toepassingsveld van artikel 273 van de richtlijn”*.³¹⁸ Artikel 273 van de richtlijn laat de lidstaten toe, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtige verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere plichten voor te schrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de BTW en ter voorkoming van fraude.³¹⁹

Artikel 51,§1,3° Wbtw bepaalt dus dat eenieder die een factuur opstelt en een bedrag als BTW aanreken, hoofdelijk gehouden kan worden tot het betalen van de BTW.

Dankzij deze regel kan de Staat dus ook over fictieve facturen en onregelmatige facturen de BTW vorderen. Het speelt immers geen rol of de BTW in kwestie terecht werd vermeld (en al dan niet effectief werd aangerekend) op een factuur of ereloonnota.³²⁰

Door de belasting verschuldigd te maken door het enkele feit van de facturering, afgezien van de handeling die zij zou vaststellen, heeft de wetgever willen verzekeren dat de eventuele aftrek steeds overeenstemt met de heffing in hoofde van de uitreiker van de factuur. De bedoeling van de regeling is te vermijden dat BTW in aftrek kan worden genomen zonder dat deze ook verschuldigd is. Zo wordt betaling van de belasting aan de Staat zeker gesteld, zelfs al valt de beoogde handeling buiten de werkingssfeer van het BTW-wetboek.³²¹

³¹⁷ H. VAN BAVEL, “De Wet van 4 mei 1999 tot invoering van de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van rechtspersonen”, *AJT* 1999-2000, (209) 218.

³¹⁸ Circ. AFZ nr. 02/2013 (AFZ/2011-0272), 23 januari 2013, www.fisconetplus.be, nr. 107.

³¹⁹ Art. 273 Richtlijn 2006/112/EG.

³²⁰ F. VANDENBERGHE, “Personen gehouden tot voldoening van de btw” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 126-1269.

³²¹ F. VANDENBERGHE, “Personen gehouden tot voldoening van de btw” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 1271.

We dienen wel in het oog te houden dat het beginsel van neutraliteit van de BTW verlangt dat wanneer er geen risico (meer) bestaat op verlies van BTW-inkomsten voor de overheid, bijvoorbeeld doordat er geen recht is op BTW-af trek voor de afnemer, er een recht op teruggaaf is van de ten onrechte gefactureerde belasting, ongeacht de goede trouw van de opsteller van de factuur.³²²

6.11. Sanctionering

De verplichtingen die aan belastingplichtigen en aan derden worden opgelegd zouden echter dode letter blijven indien de niet naleving ervan niet zou worden gesanctioneerd. De wet bevat bijgevolg heel wat sancties die ervoor moeten zorgen dat men zijn verplichtingen naleeft. De sancties die aan de belastingplichtigen of aan derden kunnen worden opgelegd, kunnen zowel van administratieve, als van strafrechtelijke aard zijn.³²³

In het kader van de sanctionering is het misschien interessant om weten dat het Hof van Justitie heel recentelijk oordeelde dat de BTW-richtlijn de verplichte toepassing van een nationale administratieve procedure niet in de weg staat indien er misbruik vermoed wordt. Als het Unierecht niet in een bepaalde regeling voorziet, dan kan een lidstaat zelf een eigen nationale procedure instellen. De lidstaten zijn verplicht hun nationale procedure te volgen op voorwaarde dat deze in lijn is met gelijkwaardigheids- en doeltreffendheidsbeginsel. Zelfs het vermoeden van het bestaan van misbruik of fraude doet geen afbreuk aan deze verplichting. Deze regel is er ter bescherming van de rechtsonderhorigen tegen willekeurig overheidsop treden.³²⁴

³²² HvJ 13 december 1989, C-342/87, *Genius Holding, Fisc. Koer.* 1990, 190; HvJ 19 september 2000, C-454/98, *Schmeink en Strobel, Fisc. Koer.* 2000, 459; B. TERRA en J. KAJUS, "European VAT Directives", *IBFD*, www.ibfd.org, 1265; F. VANDENBERGHE, "Personen gehouden tot voldoening van de btw" in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 1273-1280; K. HEYRMAN, "De BTW bij fictieve facturatie" (noot onder Rb. Antwerpen 5 februari 2002), *TFR* 2002, nr. 232, (1144) 1146.

³²³ M. MAUS en E. VAN DOOREN, "De sancties" in M. De JONCKHEERE (ed.), *De fiscale procedure*, Brugge, die Keure, 2012, 317.

³²⁴ HvJ 12 februari 2015, C-662/13, *Surgicare*, www.curia.eu.

6.11.1. De administratieve sancties

“De fiscaal-administratieve sancties strekken er in essentie toe de rechten van de Schatkist te vrijwaren door een gepaste vergoeding op te leggen bij het niet respecteren van de verplichtingen. Ze moeten met andere woorden vooral aanzetten tot het respecteren van de regels, en gelden in die zin ook ongeacht het opzet om de regels al dan niet te overtreden. Administratieve sancties worden door de fiscale administratie opgelegd.”³²⁵

De administratieve sancties vinden we terug onder afdeling 1 van hoofdstuk XI “strafbepalingen” in het Wbtw.

Er zijn twee soorten administratieve sancties, meer bepaald de proportionele en de vaste geldboeten.

6.11.1.1. De proportionele geldboeten

Artikel 70,§1 Wbtw bepaalt dat *“voor iedere overtreding van de verplichting de belasting te voldoen, een geldboete wordt opgelegd gelijk aan het dubbel van de ontdoken of niet tijdig betaalde belasting. Die geldboete is individueel verschuldigd door ieder die krachtens de artikelen 51,§§ 1, 2 en 4, 51 bis, 52, 53, 53ter, 53nonies, 54, 55 en 58, of krachtens de ter uitvoering ervan genomen besluiten, gehouden is tot voldoening van de belasting”*.

Ieder die op onrechtmatige of ongeoorloofde wijze de belasting in aftrek heeft gebracht, is een geldboete schuldig gelijk aan het dubbel van die belasting in zoverre die overtreding niet wordt bestraft zoals de alinea hierboven.³²⁶

De sancties in artikel 70, §1 en artikel 70, §1bis Wbtw kunnen niet worden gecumuleerd.³²⁷

³²⁵ M. MAUS en E. VAN DOOREN, “De sancties” in M. De JONCKHEERE (ed.), *De fiscale procedure*, Brugge, die Keure, 2012, 317.

³²⁶ Art. 70,§1bis Wbtw.

³²⁷ M. MAUS en E. VAN DOOREN, “De sancties” in M. De JONCKHEERE (ed.), *De fiscale procedure*, Brugge, die Keure, 2012, 370.

“Wanneer de factuur, of het als zodanig geldend stuk, waarvan de uitreiking is voorgeschreven door de artikelen 53, 53decies en 54 Wbtw of door de ter uitvoering ervan genomen besluiten, niet is uitgereikt of onjuiste vermeldingen bevat ten aanzien van het identificatienummer, de naam of het adres van de bij de handeling betrokken partijen, de aard of de hoeveelheid van de geleverde goederen of verstrekte diensten, de prijs of het toebehoren ervan, wordt een geldboete opgelegd gelijk aan het dubbel van de op de handeling verschuldigde belasting, zonder dat ze minder mag bedragen dan 50 euro. Die geldboete is verschuldigd individueel door de leverancier of de dienstverrichter en door zijn medecontractant.”³²⁸

De boete is echter niet verschuldigd wanneer de overtredingen als louter toevallig kunnen worden aangemerkt of wanneer de leverancier of de dienstverrichter geen ernstige reden had om te twijfelen aan de niet-belastingplichtigheid van de medecontractant.³²⁹

Ook wanneer een invoerdocument bepaalde onjuiste vermeldingen bevat, wordt een geldboete opgelegd die gelijk is aan het dubbel van die belasting, met een minimum van 50 euro.³³⁰

Artikel 70, §2, laatste alinea wijst er op dat wanneer een persoon wegens eenzelfde overtreding zowel de boete oploopt wegens het niet voldoen van de belasting, als de boete wegens het niet uitreiken van de factuur of wanneer deze onjuistheden bevat, dat dan alleen die laatste boete is verschuldigd.

Gelijkaardige sancties worden ook opgelegd wanneer bij uitvoer stukken worden voorgelegd waarop een grotere hoeveelheid of een hogere prijs dan de werkelijke hoeveelheid of prijs van de uitgevoerde goederen is vermeld, of wanneer een onjuiste aard of soort goederen wordt vermeld. In dit geval loopt de aangever een geldboete op gelijk aan het dubbel van het bedrag van de belasting die verschuldigd zou zijn indien de te veel aangegeven hoeveelheid hier te lande geleverd werd voor een prijs bepaald volgens de normale waarde van de goederen. De geldboete bedraagt ten minste 50 euro per overtreding en indien de aangever voor rekening van een lastgever handelt, is ze hoofdelijk verschuldigd door de aangever en de lastgever.³³¹

³²⁸ Art. 70, §2 Wbtw.

³²⁹ Art. 70, §2, tweede alinea Wbtw; P. WILLE, F. BORGER en M. GOVERS, *Handboek BTW 2013-2014*, Antwerpen, Intersentia, 2013, 542.

³³⁰ Art. 70, §3 Wbtw; P. WILLE, F. BORGER en M. GOVERS, *Handboek BTW 2013-2014*, Antwerpen, Intersentia, 2013, 542.

³³¹ Art. 71 Wbtw.

Wanneer ten aanzien van opgerichte gebouwen uit een deskundigenschatting blijkt dat de BTW over een ontoereikende maatstaf werd voldaan, verbeurt de schuldenaar van de aanvullende BTW een geldboete ten bedrage van die belasting indien het tekort gelijk is aan of groter is dan een achtste van de maatstaf waarover de belasting werd voldaan.³³²

De bovenstaande sancties kunnen enkel worden opgelegd indien de overtredingen aanleiding geven tot de vaststelling van een achterstallige BTW-schuld of van een onrechtmatige BTW-aftrek.

Indien de belastingplichtige zijn toestand spontaan regulariseert, zonder enige tussenkomst van de administratie, wordt er geen sanctie opgelegd.³³³

6.11.1.1.1 De matigingsbevoegdheid ten aanzien van fiscaal-administratieve sancties

De hierboven vermelde proportionele geldboetes, welke doorgaans gelijk zijn aan 200% worden in de praktijk zelden toegepast. *“Zij worden meestal vervangen door de verminderde proportionele geldboetes zoals voorzien in de bijlagen bij het KB nr. 41.”*³³⁴ Dit is echter niet mogelijk wanneer de overtredingen werden begaan met het oogmerk de belasting te ontduiken of de ontduiking ervan mogelijk te maken.³³⁵

6.11.1.2. De vaste administratieve geldboeten

De niet hiervoor bedoelde overtredingen worden bestraft met een niet-proportionele fiscale geldboete van 50 tot 5000 euro per overtreding. Het bedrag van deze geldboete wordt naargelang van de aard en de ernst van de overtreding bepaald volgens een schaal waarvan de trappen zijn vastgelegd in KB nr. 44 van 21 oktober 1983.³³⁶

³³² Art. 70, §5 Wbtw; P. WILLE, F. BORGER en M. GOVERS, *Handboek BTW 2013-2014*, Antwerpen, Intersentia, 2013, 542.

³³³ Art. 3 KB nr. 41.

³³⁴ KB nr. 41 tot vaststelling van het bedrag van de proportionele fiscale geldboeten op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde, 30 januari 1987, *BS* 7 februari 1987; P. WILLE, F. BORGER en M. GOVERS, *Handboek BTW 2013-2014*, Antwerpen, Intersentia, 2013, 543.

³³⁵ Art. 1, laatste lid, KB nr. 41.

³³⁶ Art. 70, §4 Wbtw; KB nr. 44 tot vaststelling van het bedrag van de niet-proportionele fiscale geldboeten op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde, 9 juli 2012, *BS* 17 juli 2012; P. WILLE, F. BORGER en M. GOVERS, *Handboek BTW 2013-2014*, Antwerpen, Intersentia, 2013, 542.

Wanneer de overtreding werd begaan met het oogmerk de belasting te ontduiken, wordt het bedrag van de hoogste geldboete die voorzien is voor deze overtreding verdubbeld, zonder dat deze het bedrag van 5000 euro per overtreding mag overschrijden.³³⁷

6.11.2. Strafrechtelijke sancties

“De fiscaal-strafrechtelijke sancties hebben tot doel de belastingplichtige en/of derden te bestraffen voor de door hen gepleegde fiscale inbreuken. Fiscaal-strafrechtelijke sancties kunnen slechts worden opgelegd indien een materiële fiscale wetsovertreding gepaard gaat met bijzonder opzet, te weten het bedrieglijk opzet of het oogmerk om schade te berokkenen. De strafrechtelijke sancties worden door een strafrechter uitgesproken.”³³⁸

De strafrechtelijke sancties vinden we terug in afdeling 2 van hoofdstuk XI: “strafbepalingen” in het wetboek BTW.

“Hij die met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden, de bepalingen van het Wbtw of van de ter uitvoering ervan genomen besluiten overtreedt, wordt gestraft met een gevangenisstraf van acht dagen tot twee jaar en met een geldboete van 250 euro tot 500.000 euro of met één van die straffen alleen. Indien die inbreuken werden gepleegd in het raam van ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd, wordt de schuldige gestraft met een gevangenisstraf van acht dagen tot vijf jaar en met een geldboete van 250 euro tot 500.000 euro of met een van die straffen alleen.”³³⁹

Bovenstaande bepaling betreft de strafbaarstelling van het basismisdrijf fiscale fraude zoals in titel 3.1. behandeld.

Artikel 73bis Wbtw bepaalt: *“Hij die, met het oogmerk om één van de in artikel 73 Wbtw bedoelde misdrijven te plegen, valsheid in geschrifte pleegt in openbare geschriften, in handelsgeschriften of in private geschriften of in informatica, of daarvan gebruik maakt, wordt gestraft met een gevangenisstraf van een maand tot vijf jaar en met een geldboete van 250 euro tot 500.000 euro of met één van die straffen alleen.*

³³⁷ Art. 3 KB nr. 44.

³³⁸ M. MAUS en E. VAN DOOREN, “De sancties” in M. DE JONCKHEERE (ed.), *De fiscale procedure*, Brugge, die Keure, 2012, 317.

³³⁹ Art. 73 Wbtw.

Hij die wetens en willens een vals getuigschrift opstelt dat de belangen van de Schatkist kan schaden of die van een dergelijk getuigschrift gebruikmaakt, wordt gestraft met een gevangenisstraf van acht dagen tot twee jaar en met een geldboete van 250 euro tot 500.000 euro of met één van die straffen alleen.”³⁴⁰

Een voorbeeld van fiscale valsheid is het opmaken van geveinsde of gesimuleerde overeenkomsten wanneer dit gebeurt met het vereiste strafrechtelijk opzet en nadeel kan berokkenen. Zo is er bij carrouselfraude vaak sprake van strafrechtelijk gesanctioneerde veinzing, bijvoorbeeld wanneer men met vervalste leveringsdocumenten tracht aan te tonen dat goederen werden verzonden naar een andere EU-lidstaat om op die manier aan de toepassing van de Belgische BTW te ontsnappen.³⁴¹

Sommige beroepsbeoefenaars kunnen, wanneer zij veroordeeld worden wegens één van de misdrijven bedoeld in art. 73 en 73bis, het verbod worden opgelegd om gedurende drie maanden tot vijf jaar, rechtstreeks of onrechtstreeks, hun beroep uit te oefenen. Het gaat om vijf soorten beroepsbeoefenaars waaronder de belastingadviseurs, de deskundigen in belastingzaken of in boekhouden, en nog enkele beroepsgroepen die we terugvinden in artikel 73ter.³⁴²

De rechter kan bovendien, mits hij zijn beslissing hieromtrent motiveert, voor een duur van drie maanden tot vijf jaar de sluiting bevelen van de inrichtingen van de vennootschap, vereniging, groepering of onderneming waarvan de veroordeelde hoofd, lid of bediende is.³⁴³

Naast het basismisdrijf fiscale fraude en de fiscale valsheid in geschifte bevat afdeling 2 van hoofdstuk XI van het Wbtw ook nog een aantal andere gemeenschappelijke misdrijven zoals het overtreden van een verbod of sluiting uitgesproken krachtens artikel 73ter.³⁴⁴

Buiten de vervolgingen die zijn opgenomen in het BTW-wetboek, zijn er ook vervolgingen mogelijk voor strafrechtelijke feiten die verwant zijn met BTW-fraude. Een frauduleuze onderneming kan bijvoorbeeld ook strafrechtelijk veroordeeld worden voor heling en witwassen van crimineel geld.

³⁴⁰ Art. 73bis Wbtw.

³⁴¹ Corr. Antwerpen 18 november 1985, *Bull. Bel.* 1986, nr. 652, 1561; M. MAUS en E. VAN DOOREN, “De sancties” in M. DE JONCKHEERE (ed.), *De fiscale procedure*, Brugge, die Keure, 2012, 395.

³⁴² Art. 73ter, §1, lid 1 Wbtw.

³⁴³ Art. 73ter, §2, lid 2 Wbtw.

³⁴⁴ Art. 73quater, Wbtw; M. MAUS en E. VAN DOOREN, “De sancties” in M. DE JONCKHEERE (ed.), *De fiscale procedure*, Brugge, die Keure, 2012, 398.

Artikel 73quinquies, §1 Wbtw voorziet dat alle bepalingen van het Eerste boek van het Strafwetboek, met inbegrip van artikel 85 Sw., van toepassing zijn op de misdrijven bedoeld in de artikelen 73, 73bis en 73quater Wbtw. Bijgevolg kan de strafrechter bij een veroordeling voor BTW-misdrijven de ontbinding van een rechtspersoon uitspreken, een tijdelijk of definitief verbod opleggen om een werkzaamheid die deel uitmaakt van haar maatschappelijk doel te verrichten of de tijdelijke of definitieve sluiting van één of meer inrichtingen bevelen.³⁴⁵

Artikel 42 bis t.e.m. artikel 43quater van het strafwetboek maken ook de bijzondere verbeurdverklaring van vermogensvoordelen die uit een misdrijf worden verkregen mogelijk. Op enkele andere meningen na, wordt aangenomen dat sommige delen van ontdoken belasting een vermogensvoordeel vormen en dus voor verbeurdverklaring in aanmerking komen.³⁴⁶

6.11.3. Cumulatie?

6.11.3.1. Voor de *una via-wet*

Lange tijd werd in de fiscale wetgeving voorzien dat de administratieve en de strafrechtelijke sancties samen konden worden opgelegd. Er kon dus sprake zijn van dubbele vervolging en bestraffing. Hierdoor liepen binnen één dossier twee procedures naast elkaar, één door de administratieve overheid en één door het gerecht.

De automatische samenloop van een strafrechtelijke en een administratiefrechtelijke procedure bij de aanpak van fiscale fraude was strijdig met het subsidiariteitsprincipe binnen het fiscaal recht.

Het subsidiariteitsprincipe betekent dat pas als de wettelijke middelen voor opsporing en vaststelling van fiscale fraude en de fiscale schuld, alsook voor de invordering, niet voldoende zijn om de fiscale fraude aan te pakken en te beboeten, dat pas dan de onderzoeksmiddelen van de rechterlijke macht kunnen worden aangewend.³⁴⁷ Bovendien was het inzetten van dubbele middelen om eenzelfde resultaat te behalen, uiterst inefficiënt.³⁴⁸

³⁴⁵ Art. 7bis j° Art. 35, 36 en 37 Sw; HEYRMAN, K., "Strafbepalingen" in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 1610.

³⁴⁶ K. HEYRMAN, "De verhoging van de strafrechtelijke geldboeten voor fiscale overtredingen", *TFR* 2012, nr. 422, (471) 471.

³⁴⁷ Circ. AFZ 9/2012 (AFZ/2012-0629), 23 oktober 2012, www.fisconetplus.be, titel 3.

³⁴⁸ B. VERSTRAETEN, "Op naar echtscheiding met onderlinge toestemming tussen fiscus en parket?", *Fiscale actualiteit* 2012, nr. 7, (5) 5.

Tenslotte was er ook onenigheid over het feit of de dubbele bestraffing al dan niet een schending van het algemeen rechtsbeginsel “non bis in idem” uitmaakte.³⁴⁹ Het non bis in idem beginsel houdt in dat iemand die reeds voor een strafrechtelijk feit werd veroordeeld of vrijgesproken, geen tweede keer kan worden vervolgd.³⁵⁰ Een fraudeur werd vaak tweemaal gestraft voor hetzelfde feit. De fiscale administratie legde administratieve sancties op, terwijl de strafrechter strafrechtelijke sancties oplegde.

6.11.3.2. Invoering van het una via-principe

In navolging van het verslag van de parlementaire onderzoekscommissie naar de Grote Fiscale Fraudedossiers en dus van de non bis in idem- problematiek heeft de wetgever ondertussen echter het initiatief genomen om te zorgen voor een oplossing.³⁵¹

Via de wet van 20 september 2012 tot instelling van het “una via”-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes³⁵² wordt geprobeerd eenheid te brengen in de wijze waarop de overheid fiscale overtredingen bestraft.

Om dit doel te bereiken wordt de toepassing van het una via-principe bij de vervolging van overtredingen van fiscale wetgeving geïmplementeerd in onder andere het BTW-wetboek. Op basis van dit principe zal er een overleg plaatsvinden tussen de fiscale administraties en het gerecht om de aanpak van de fiscale fraude te coördineren. Hierbij wordt uitgegaan van het subsidiariteitsprincipe en het non bis in idem-principe. De fiscale administraties zullen in elk concreet dossier de fraude ofwel zelf aanpakken en beboeten, ofwel enkel de fiscale schuld vaststellen, waarna de straf via de strafrechtelijke weg wordt opgelegd.³⁵³ De bedoeling van de wet is om in ieder dossier betreffende fiscale fraude bij aanvang één weg, ‘una via’, te kiezen. Ten gevolge van het una via principe dienen de fraudedossiers te worden verdeeld tussen de fiscale administratie en het openbaar ministerie.

³⁴⁹ M. MAUS en E. VAN DOOREN, “De sancties” in M. DE JONCKHEERE (ed.), *De fiscale procedure*, Brugge, die Keure, 2012, 352-356.

³⁵⁰ J. MEESE, “Ne bis in idem en erkenning van buitenlandse vonnissen in strafzaken”, in G. STRAETMANS en M. ROZIE, *Doorwerking van het Europees recht in de nationale rechterlijke praktijk*, Antwerpen, Intersentia, 2012, (139) 140.

³⁵¹ M. MAUS en E. VAN DOOREN, “De sancties” in M. DE JONCKHEERE (ed.), *De fiscale procedure*, Brugge, die Keure, 2012, 317 en 356.

³⁵² Wet 20 september 2012, BS 22 oktober 2012.

³⁵³ M. MAUS en E. VAN DOOREN, “De sancties” in M. DE JONCKHEERE (ed.), *De fiscale procedure*, Brugge, die Keure, 2012, 356-357; P. WILLE, F. BORGER en M. GOVERS, *Handboek BTW 2013-2014*, Antwerpen, Intersentia, 2013, 544-545.

Een dossier van fiscale fraude of een dossier waarbij de belastingplichtige volledige medewerking verleent aan de vestiging en de betaling van de ontdoken belasting zal afgehandeld worden door de fiscus. Een dossier van ernstigere of echt georganiseerde fraude zal strafrechtelijk vervolgd worden door het openbaar ministerie (parket) met strafrechtelijke sancties.³⁵⁴

Artikel 72, tweede lid Wbtw voorziet dat de opeisbaarheid van de belastingverhogingen en de opeisbaarheid van fiscale geldboeten wordt geschorst wanneer het Openbaar Ministerie de strafvordering uitoefent. Ook het verloop van de verjaring met betrekking tot de voldoening van de opgelegde sanctie wordt geschorst indien het Openbaar Ministerie de strafvordering uitoefent.

De aanhangigmaking bij de correctionele rechtbank maakt de fiscale geldboeten definitief niet langer opeisbaar. De beschikking van buitenvervolginstelling daarentegen maakt echter een einde aan de schorsing van de opeisbaarheid en de schorsing van de verjaring.³⁵⁵

6.11.3.3. Arrest Grondwettelijk Hof 3 april 2014

Artikel 72 Wbtw werd echter ongrondwettelijk bevonden en bijgevolge vernietigd door het Grondwettelijk Hof, zo ook artikel 3, 4 en 14 van de *una via*-wet. Het Hof gaat daarbij uit van een ruime invulling van het non bis in idem-beginsel en stelt dat het bestaan van een definitieve fiscaal-administratieve sanctie niet kan worden gevolgd door een strafvervolginstelling wegens fiscale fraude. Vermits de *una via*-wet dergelijke combinatie niet uitsluit, beslist het Hof de drie vermelde artikelen ervan te vernietigen.³⁵⁶

³⁵⁴ S. BELLEMANS, "Grondwettelijk Hof vernietigt deel van 'una-via wet' (noot onder GwH 3 april 2014), <http://www.legalworld.be/legalworld/Grondwettelijk-Hof-vernietigt-deel-van-una-via-wet.html?LangType=2067>.

³⁵⁵ Art. 72 Wbtw; M. MAUS en E. VAN DOOREN, "De sancties" in M. DE JONCKHEERE (ed.), *De fiscale procedure*, Brugge, die Keure, 2012, 357; P. WILLE, F. BORGER en M. GOVERS, *Handboek BTW 2013-2014*, Antwerpen, Intersentia, 2013, 545.

³⁵⁶ GwH 3 april 2014, 61/2014, 24; F. SMET, "Grondwettelijk Hof: 'una via'-wet schendt non bis in idem", *Fiscoloog* 2014, nr. 1382, (1) 1.

6.11.4. De minnelijke schikking in fiscale strafzaken

Om te beletten dat zaken van fiscale fraude verjaren of door procedurefouten op niets uitlopen, werd ook voor financiële misdrijven de mogelijkheid ingevoerd van een minnelijke schikking.³⁵⁷ “Dat houdt in dat het Openbaar Ministerie aan de dader een verval van strafvordering voorstelt in ruil voor het betalen van zijn belastingschuld én een geldsom erbovenop”.³⁵⁸ De bedoeling was bovendien om zo de werkdruk van de rechtbanken en hoven te verminderen.³⁵⁹

Een minnelijke schikking kan met de invoering van de una via-wet enkel worden voorgesteld door het Openbaar Ministerie indien men kiest voor een strafrechtelijke afhandeling van de zaak.

6.11.4.1. Artikel 216bis Sv

De minnelijke schikking om fiscale strafzaken af te handelen wordt behandeld in artikel 216bis van het Wetboek van Strafvordering:

“§1 De procureur des Konings kan, indien hij meent dat een feit niet van aard schijnt te zijn dat het gestraft moet worden met een hoofdstraf van meer dan twee jaar correctionele gevangenisstraf of een zwaardere straf, desgevallend met inbegrip van de verbeurdverklaring, en dat het geen zware aantasting inhoudt van de lichamelijke integriteit, de dader verzoeken een bepaalde geldsom te storten aan de Federale Overheidsdienst Financiën.

De procureur des Konings bepaalt op welke wijze en binnen welke termijn de betaling geschiedt en de precieze feiten omschreven in tijd en ruimte waarvoor hij de betaling voorstelt. Die termijn is ten minste vijftien dagen en ten hoogste drie maanden. De procureur des Konings kan deze termijn verlengen wanneer bijzondere omstandigheden het wettigen of verkorten indien de verdachte hiermee instemt.

Het voorstel en de beslissing tot verlenging stuiten de verjaring van de strafvordering.

De in het eerste lid bedoelde geldsom mag niet meer bedragen dan het maximum van de in de wet voorziene geldboete, verhoogd met de opdecimen, en dient in verhouding te staan tot de zwaarte van het misdrijf. ”

³⁵⁷ Wet van 14 april 2011 houdende diverse bepalingen, BS 6 mei 2011.

³⁵⁸ B. COOPMAN en K. HENS, “De verruimde minnelijke schikking: de deus ex machina voor fiscale strafdoossiers?”, *Fiscale actualiteit* 2011, nr. 32, (6) 6.

³⁵⁹ B. COOPMAN en K. HENS, “De verruimde minnelijke schikking: de deus ex machina voor fiscale strafdoossiers?”, *Fiscale actualiteit* 2011, nr. 32, (6) 7.

Zoals we hiervoor kunnen lezen bepaalt artikel 216 bis Sv. dat een voorstel tot minnelijke schikking mogelijk is wanneer het Openbaar Ministerie van oordeel is dat het feit niet van die aard is dat het gestraft moet worden met meer dan twee jaar correctionele gevangenisstraf en eventueel een bijzondere verbeurdverklaring. Het gaat hierbij niet om de straf die is bepaald in de wettekst, maar om de straf die in concreto zou worden opgelegd. Het Openbaar Ministerie moet dus anticiperen op de hypothetische strafvervolgning.³⁶⁰

De verdachte kan het Openbaar Ministerie steeds vragen een voorstel tot minnelijke schikking te doen maar zij heeft hier geen recht op. De keuze of er effectief een voorstel wordt gedaan ligt steeds bij het parket.³⁶¹

6.11.4.2. *Het bedrag van de minnelijke schikking*

In artikel 216bis §1, vierde lid tot zesde lid Sv. lezen we dat het Openbaar Ministerie de te betalen geldsom moet bepalen in verhouding tot de zwaarte van het misdrijf. Men neemt daarnaast ook nog een deel van de terugvorderbare gerechtskosten in rekening en men dient ook rekening te houden met de reeds in beslag genomen goederen.

Het feit dat de minnelijke schikking met het parket, en dus de bijkomende geldboete, niet meer mag bedragen dan het maximum van de bij wet bepaalde geldboete, zorgt ervoor dat het bedrag van de door de procureur op te leggen minnelijke schikking wel eens buiten elke verhouding valt met het nadeel voor de Schatkist door het misdrijf toegebracht.³⁶²

Met de invoering van de wet van 20 september 2012 is het boetetarief van de fiscale penale boetes echter vervierentwintigvoudigd. Het maximumbedrag werd opgetrokken tot 500.000 euro voor de meeste fiscale misdrijven en er wordt sindsdien ook toepassing gemaakt van de verhoging met opdecimen voor deze bedragen. De bedoeling van de toenmalige Staatssecretaris Crombez hierbij was om zowel de administratiefrechtelijke als de strafrechtelijke weg even afschrikwekkend te maken.³⁶³

³⁶⁰ B. COOPMAN en K. HENS, "De verruimde minnelijke schikking: de deus ex machina voor fiscale strafdossiers?", *Fiscale actualiteit* 2011, nr. 32, (6) 7.

³⁶¹ B. COOPMAN en K. HENS, "De verruimde minnelijke schikking: de deus ex machina voor fiscale strafdossiers?", *Fiscale actualiteit* 2011, nr. 32, (6) 8.

³⁶² F. DESTERBECK, "De gerechtelijke afdoening van de BTW-fraude in België" in J.A. VERVAELE (ed.), *Strijd tegen BTW-fraude in de Europese Unie – Handhaving in België en Nederland*, Antwerpen, Maklu, 1995, 111.

³⁶³ Wetsvoorstel 23 april 2012 tot instelling van het 'una via'-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes, verslag namens de Commissie voor de Financiën en de begroting, *Parl. St. Kamer* 2011-2012, nr. 53-1973/005, 7.

De vraag is echter of door het vast tarief van maximum 3 miljoen euro (500.000 euro x de opdecimen) geen uitweg wordt geboden voor de grote fraudeurs. Zij zullen er immers alles aan doen, wanneer er voor meer dan 6 miljoen euro is ontdoken, om strafrechtelijk berecht te worden. In het geval zij administratiefrechtelijk berecht zouden worden riskeren zij immers een geldboete te worden opgelegd die gelijk is aan meer dan 12 miljoen euro³⁶⁴. We moeten er echter rekening mee houden dat de belastingontduiker bij een strafrechtelijke vervolging ook een gevangenisstraf en een verbeurdverklaring te vrezen heeft.³⁶⁵

Zelfs als de minnelijke schikking betrekking heeft op feiten gepleegd voor de invoering van de wet kunnen de boetebedragen gebaseerd zijn op de verhoogde penale boetes.³⁶⁶ Het principe van de niet-retroactiviteit van het strafrecht geldt hier immers niet. De minnelijke schikking mag in geen geval overkomen als een gunstregime. *“Het is geen vroegboekorting.”*³⁶⁷

Dankzij deze verhoging van het boetetarief van de fiscale penale boetes kunnen sinds 1 november 2012 dus ook de bijkomende geldboetes bij een minnelijke schikking drastisch hoger zijn. Het spreekt voor zich dat dit tot gevolg heeft dat het Openbaar Ministerie voor de meeste zaken een bedrag zal kunnen opleggen dat in verhouding staat tot de ernst van het misdrijf. Het valt echter te betwijfelen of het verhoogde bedrag voldoende is om de hele grote fraudezaken op afdoende wijze af te handelen.

De beperking van de geldboete die wordt opgelegd in artikel 216bis §1, 4^e lid Sv. kan worden omzeild door collectieve misdrijven zoals voorzien in artikel 65, eerste lid Sw. op te splitsen in meerdere inbreuken. De omzendbrief van 30 mei 2012³⁶⁸ geeft immers aan dat artikel 65, eerste lid Sw. niet van toepassing is op de minnelijke schikking door het Openbaar Ministerie. Wanneer het gaat om meerdere inbreuken kan de parketmagistraat meerdere geldsommen voorstellen. Op die manier kan de hoogte van de totale geldboete nog veel stijgen.

Bovendien zijn in akkoord met de fiscus veel hogere bedragen als boete mogelijk.³⁶⁹

³⁶⁴ Art. 70, §1 Wbtw; H. BROCKMANS, “Una via of het straatje zonder einde?”, *Trends* 2013, 14 april 2013, 15.

³⁶⁵ K. JANSSENS, “Una via treedt in werking op 1 november, maar niet noodzakelijk voor boetes”, *Fisc. Act.* 2012, nr. 37, (8) 9.

³⁶⁶ M. DE JAEGER en F. VAN VOLESEM, “Een toelichting bij de Una Via-wet van 20 september 2012”, *T. Straf.* 2013, nr. 1, (2) 20.

³⁶⁷ K. ANTHONISSEN en G. VERVECKEN, “Hoe en waar schikken in fiscale strafzaken”, *AFT* 2012, nr. 3, (11) 12.

³⁶⁸ Circ. COL 6/2012, Brussel, 30 mei 2012, http://www.om-mp.be/extern/getfile.php?p_name=4263343.PDF.

³⁶⁹ B. COOPMAN en K. HENS, “De verruimde minnelijke schikking: de deus ex machina voor fiscale straf dossiers?”, *Fiscale actualiteit* 2011, nr. 32, (6) 8.

6.11.4.3. *De minnelijke schikking in het kader van de una via-wet*

De minnelijke schikking is pas mogelijk nadat de dader van het misdrijf de door hem verschuldigde belastingen, inclusief de interesten, heeft betaald, en de fiscale administratie met de verruimde minnelijke schikking heeft ingestemd.³⁷⁰

Tengevolge van het arrest van het Grondwettelijk Hof van 3 april 2014 waarin de artikelen 3, 4 en 14 van de una via-wet nietig werden verklaard ontstaat enige discussie over de minnelijke schikkingen die werden gesloten. Professor M. Maus redeneert dat de minnelijke schikkingen die werden afgesloten, ook nietig zijn. "Ze waren slechts mogelijk als eerst een administratieve sanctie werd betaald, dus geldt per definitie dat er een dubbele straf is", klinkt het.³⁷¹

De betaling van de minnelijke schikking doet de strafvordering vervallen. De zaak is dan ook strafrechtelijk afgehandeld. Sinds de una via-wet van 20 september 2012 wil dit ook zeggen dat administratieve afhandeling niet meer mogelijk is.³⁷² We moeten hierbij wel bemerken dat het Hof van Cassatie in 2002³⁷³ oordeelde dat de betaling van een door het Openbaar Ministerie aangeboden minnelijke schikking voor één misdrijf, de strafvordering niet doet vervallen voor andere misdrijven die tegelijk zijn vastgesteld en waarvoor geen minnelijke schikking is voorgesteld. Het is dus bijvoorbeeld mogelijk dat alleen voor de fiscale fraude een schikking wordt afgesloten, terwijl de strafzaak verder loopt voor het misdrijf witwassen. In de praktijk zal dit normaal niet gebeuren gezien de verdachte naar alle waarschijnlijkheid niet geneigd zal zijn om op dergelijk voorstel in te gaan.³⁷⁴

6.11.4.4. *Voorbeeld*

Op 7 mei 2013 hebben het Antwerps parket en de BBI in de zaak Omega Diamonds de grootste schikking uit de Belgische geschiedenis getroffen. De kranten beweren dat de verdachten 160 miljoen euro betaald hebben, 150 miljoen euro aan de BBI en tien miljoen euro aan het

³⁷⁰ M. MAUS en E. VAN DOOREN, "De sancties" in M. DE JONCKHEERE (ed.), *De fiscale procedure*, Brugge, die Keure, 2012, 399-400.

³⁷¹ H. BROCKMANS, "Vernietiging una via-wet veroorzaakt fiscale chaos", *Trends* 7 april 2014, <http://trends.knack.be/economie/beleid/vernietiging-una-via-wet-veroorzaakt-fiscale-chaos/article-normal-217153.html>.

³⁷² F. SMET, "Una via en minnelijke schikking: een onmogelijk huwelijk?", *Fiscoloog* 2012, nr. 1317, (8) 10.

³⁷³ Cass. 3 december 2002, www.cass.be.

³⁷⁴ B. COOPMAN en K. HENS, "De verruimde minnelijke schikking: de deus ex machina voor fiscale strafdossiers?", *Fiscale actualiteit* 2011, nr. 32, (6) 9.

Antwerps parket. In ruil daarvoor laat de BBI alle belastingaanslagen vallen en het parket alle vervolgingen.³⁷⁵

6.11.5. Bemiddeling

Een aanvraag tot bemiddeling kan worden ingediend bij de Fiscale Bemiddelingsdienst bedoeld in artikel 116 van de wet van 25 april 2007 houdende diverse bepalingen.³⁷⁶ Deze bemiddelingsdienst werd operationeel op 1 juni 2010. De bemiddeling is enkel mogelijk nadat de belastingplichtige alle discussiemogelijkheden met de ambtenaar heeft uitgeput en voordat het geschil voor de rechtbank wordt gebracht of vooraleer een deskundige schatting bedoeld in artikel 59, §2 Wbtw wordt gevorderd.³⁷⁷

Bemiddeling kan worden aangevraagd indien men niet akkoord gaat met de vaststelling en de invordering van de belastingen.³⁷⁸ Het feit dat de belastingaanslagen zijn opgelegd na de vaststelling van fiscale fraude vormt geen beperking. *“Integendeel, deze zullen vaak het voorwerp zijn van een vastgelopen fiscaal geschil.”*³⁷⁹

Inzake BTW wordt vastgesteld dat slechts een zeer beperkt aantal dossiers door BTW-plichtigen bij de fiscale bemiddelingsdienst worden ingediend. Deze situatie blijkt onder meer het gevolg te zijn van een gebrek aan interne ruchtbaarheid van het bestaan en de bevoegdheden van de fiscale bemiddelingsdienst bij de BTW-controle- en geschillendiensten.³⁸⁰

6.12. Is de bestrijding effectief en toereikend?

Positief is dat de techniek van de datamining in België ontzettend effectief blijkt te zijn in de strijd tegen BTW-carrousel. Uit de cijfers die we in titel 5.1.2.2. kunnen raadplegen, blijkt duidelijk dat er een daling plaatsvindt van de schade ten gevolge van BTW-carrousel.

³⁷⁵ L. BOVE, “Gerecht en fiscus sluiten grootste fraudedeal ooit”, *De Tijd* 2013, 7 mei 2013; M. EECKHOUT en C. VANSCHOU BROUK, “Omega Diamonds koopt vervolging voor fraude af”, *De Standaard* 2013, 7 mei 2013; C. VANSCHOU BROUK, “Groen licht voor grootste schikking ooit”, *De Standaard* 2014, 16 december 2014.

³⁷⁶ Art. 84quater, §1 en 85ter Wbtw

³⁷⁷ B. BUELENS en A. BELLENS, “Wat is er geworden van de recente wetswijzigingen inzake btw?”, *A.F.T.* 2008, afl. 2, (26) 42.

³⁷⁸ www.fiscalebemiddeling.be.

³⁷⁹ G. CALLAERT, “Bemiddeling: een opportuniteit in de fiscale invordering?”, *AFT* 2013, afl. 11, (13) 14.

³⁸⁰ P. WILLE, F. BORGER en M. GOVERS, *Handboek BTW 2013-2014*, Antwerpen, Intersentia, 2013, 575-576; *Vr. en Antw. Kamer* 2010-2011, 26 april 2011, 53/033 (Vr. nr. 341 E. THIÉBAUT).

Voor België zouden we dus kunnen zeggen dat de bestrijding op het vlak van de georganiseerde BTW-fraude effectiever wordt.

Het grote nadeel blijft echter dat wanneer de administratie georganiseerde fraude vaststelt, het achteraf zeer moeilijk blijkt om via fiscale weg de gefraudeerde sommen te recupereren. De weg van de strafrechtelijke vervolging van de fraude biedt meer mogelijkheden inzake recuperatie maar dit gebeurt natuurlijk enkel door de parketten.³⁸¹

Bovendien zijn er natuurlijk nog andere vormen van fraude die beter dienen te worden bestreden.

6.13. Andere mogelijke oplossingen voor het bestrijden van BTW-fraude?

Met de techniek van de datamining lijken we, althans voor de carrouselfraude, een goede bestrijdingsmethode gevonden te hebben. Het kan echter geen kwaad om verder onderzoek te doen naar andere oplossingen aangezien het de specialiteit is van fraudeurs om telkens nieuwe manieren te ontdekken hoe de belastingen alsnog te ontduiken. De kans is volgens mij reëel dat ook de dataminingsystemen vroeg of laat zullen worden omzeild.

We moeten er bij het bedenken van mogelijke oplossingen voor de fraude rekening mee houden dat de lidstaten geen risico's willen nemen die worden veroorzaakt door hervormingsinspanningen en die de BTW-inkomsten bijgevolg zouden kunnen bedreigen. De BTW-inkomsten zijn gemiddeld immers goed voor 21% van de totale nationale belastinginkomsten. De lidstaten lijken daardoor enkel geleidelijke veranderingen waarvan de risico's, voordelen en kosten volledig geëvalueerd en duidelijk zijn, te aanvaarden.³⁸²

Er is al heel wat onderzoek gedaan naar andere of extra mogelijke oplossingen voor het bestrijden van BTW-fraude.

Sommige oplossingen baseren zich op het bestemmingslandbeginsel zoals het nu in werking is maar er worden ook oplossingen voorgesteld die steunen op het oorsprongsbeginsel.

³⁸¹ Verslag van het Rekenhof aan de kamer van Volksvertegenwoordigers, "Intracommunautaire BTW-fraude", Brussel, maart 2009, 4; Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, "Intracommunautaire BTW-fraude – opvolgingsonderzoek", Brussel, september 2012, 35-36.

³⁸² Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad en het Europees Economisch en Sociaal Comité over de toekomst van de BTW - Naar een eenvoudiger, solider en efficiënter BTW-stelsel aangepast aan de eengemaakte markt, COM(2011) 851 final, 6 december 2011.

6.13.1. Oplossingen gebaseerd op het oorsprongsbeginsel

Eerst en vooral zou het oorsprongsbeginsel een mogelijke oplossing kunnen zijn. Zoals we weten is het bestemmingslandbeginsel bij intracommunautaire verhandelingen immers een bron voor fraude. We hebben echter al uitgebreid behandeld dat het oorsprongsbeginsel invoeren niet zo vanzelfsprekend is en al op heel wat problemen heeft gestuit. Het principe van belasting in het land van oorsprong is dan ook verlaten dus oplossingen zoeken die steunen op dit principe is momenteel niet aan de orde. De Commissie wees er reeds op dat we *“substantiële inspanningen dienen te leveren om andere concepten te bedenken voor een goed functionerend Europees BTW-systeem dat gebaseerd is op het bestemmingslandbeginsel”*.³⁸³

We gaan in deze masterproef dan ook niet in op de voorstellen die steunen op het oorsprongsbeginsel zoals de CVAT, de VIVAT en de OVAT.³⁸⁴

6.13.2. Oplossingen gebaseerd op het bestemmingslandbeginsel

6.13.2.1. De algemene verleggingsregeling

Wanneer we kijken naar de rechtsleer over oplossingen die worden voorgesteld op basis van het bestemmingslandbeginsel, is er reeds enige aandacht geschonken aan het principe van de verleggingsregeling voor alle business-to-business transacties en dus aan het uitbreiden van de reverse charge toepassing.³⁸⁵ Zoals hiervoor in titel 6.9. reeds besproken rust de verplichting voor het betalen van de BTW dan op de koper in plaats van op de verkoper. Dit heeft tot gevolg dat de leverancier er niet kan vandoor gaan met de aangerekende BTW, terwijl de afnemer wel recht op aftrek van voorbelasting behoudt.

³⁸³ Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad en het Europees Economisch en Sociaal Comité over de toekomst van de BTW - Naar een eenvoudiger, solider en efficiënter BTW-stelsel aangepast aan de eengemaakte markt, COM(2011) 851 final, 6 december 2011.

³⁸⁴ Voor meer informatie hieromtrent zie: M. KEEN en S. SMITH, *VAT Fraud and Evasion: What do we know, and what can be done?*, working paper IMF, 2007, 27.

³⁸⁵ M. KEEN, “VAT attacks!”, *Int. Taks Public Finance* 2007, <http://link.springer.com/article/10.1007%2Fs10797-007-9037-9#page-1>, 378.

Het probleem met de reverse charge toepassing is echter dat dit systeem de aansprakelijkheid voor de BTW verschuift tot de uiteindelijke verkoop aan een niet geregistreerde persoon. De BTW wordt als het ware omgezet in een “kleinhandelsbelasting” en zo gaat de kenmerkende verdienste van de BTW, namelijk dat de BTW-inkomsten zijn beschermd doordat BTW in elke schakel wordt geheven, verloren. Dit brengt het risico met zich mee dat de fraude wordt verschoven naar het laatste stadium van de distributieketen.³⁸⁶ Met het systeem van de algemene verlegging is er dus een afbouw van de zelfcontrole die het BTW-systeem kenmerkt.³⁸⁷ Bovendien wordt op die manier de fraudevorm waarbij particuliere uitgaven worden aangegeven als bedrijfsuitgaven om zo een aftrekmogelijkheid te creëren, enigszins gestimuleerd. In het hedendaags systeem dient hij die aftrek van voorbelasting wil, hiertoe immers een vordering te richten tot de belastingadministratie. In het systeem van de algemene verleggingsregeling daarentegen kunnen aankopen van privé-goederen van in het begin worden toegewezen aan het bedrijf en zo worden vrijgesteld van BTW. Dit vergemakkelijkt de fraude van de uitgeoefende BTW-aftrek voor goederen die dienen tot het privégebruik aanzienlijk.³⁸⁸ Het systeem van de algemene verleggingsregeling heeft ook tot nadeel dat de verkoper goed op de hoogte moet zijn van de status van zijn afnemer gezien hij moet weten of zijn afnemer recht heeft op aftrek van BTW. In het huidige systeem moet in de meeste gevallen van binnenlandse leveringen (de gevallen buiten diegene waarop eventueel de optionele verleggingsregeling van toepassing is) sowieso BTW worden aangerekend en afgedragen door de leverancier. Bij de algemene verleggingsregeling dient dit enkel nog te gebeuren indien aan de eindconsument wordt verkocht die geen recht op aftrek heeft.

Oostenrijk en Duitsland stelden reeds voor om bij elke B2B transactie een verlegging van de BTW-plicht te laten plaatsvinden maar de Europese Commissie weigerde akkoord te gaan met dergelijke fundamentele verandering van het BTW-systeem.³⁸⁹

³⁸⁶ European Commission, *Assessment of the application and impact of the optional 'Reverse Charge Mechanism' within the EU VAT system*, 19 december 2014, http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/studies/index_en.htm, 4.

³⁸⁷ M. KEEN, “VAT attacks!”, *Int. Taks Public Finance* 2007, <http://link.springer.com/article/10.1007%2Fs10797-007-9037-9#page-1>, (365) 378.

³⁸⁸ H-W. SINN, A. GEBAUER en R. PARSCHE, “The Ifo Institute’s model for reducing VAT fraud: Payment first, refund later”, *CESifo Forum* 2004, afl. 2, (30) 32.

³⁸⁹ R. LANGER en T. KÜFFNER, “Introduction of new measures to tackle VAT fraud”, september 2012, www.internationaltaxreview.com, (79) 79.

6.13.2.2. *Andere*

De aftrek van voorbelasting is onafhankelijk van het feit of en wanneer de factuur door de koper is betaald en onafhankelijk van het feit of de verkoper de BTW heeft afgedragen aan de belastingautoriteiten. Voor het recht van aftrek is ook niet van belang of de koper inkomsten van verkopen heeft ontvangen die zijn onderworpen aan BTW en waardoor hij dus zelf BTW dient af te dragen.

Dit leidt tot een verlies aan inkomsten als de koper de teruggaaf van voorbelasting vraagt aan de hand van een factuur, maar deze factuur niet betaald doordat hij bankroet is.

BTW-verliezen komen ook voor als de verkoper de BTW op zijn verkopen niet afdraagt door bankroet of fraude, terwijl de koper de BTW reeds heeft betaald als deel van de totale koopsom.³⁹⁰ Onderstaande twee voorgestelde oplossingen, die berusten op het bestemmingslandbeginsel spelen op deze “gebreken” in.

Het eerste voorstel is een systeem van BTW-accounts, waarbij handelaren zouden worden verplicht een aparte bankrekening te openen waarop zij het bedrag van BTW, aangerekend aan hun klanten, zouden overschrijven.

In het eerste voorbeeld in titel 4.5.2. zou aan C de aftrek of teruggaaf worden geweigerd op grond van het feit dat bedrijf B het corresponderende bedrag niet had betaald op de vereiste bankrekening.

De moeilijkheden bij dit voorstel liggen in de extra nalevingskosten die worden opgelegd aan handelaren en in de rente waarvan handelaren zouden afzien bij het eerder betalen van de BTW dan in het systeem van periodieke betalingen.³⁹¹

Een variant op dit systeem is het “gesplitste betaling-model”. Bij deze mogelijke oplossing krijgt de leverancier enkel de vergoeding voor de geleverde goederen of diensten op zijn normale bankrekening. De afnemer moet de BTW namelijk storten op een andere geblokkeerde BTW-bankrekening. Alleen de betreffende belastingdienst kan dan beschikken over de tegoeden. Er kan geen aftrek zijn voor BTW die niet eerst is betaald aan dat account.³⁹²

Nadeel van dit systeem is dat de afnemer twee boekingen moet doen. Daarenboven is het voor de ondernemer ook een nadeel dat de totale voorbelasting door hem moet worden gefinancierd.

³⁹⁰ H-W. SINN, A. GEBAUER en R. PARSCHE, “The Ifo Institute’s model for reducing VAT fraud: Payment first, refund later”, *CESifo Forum* 2004, afl. 2, (30) 30.

³⁹¹ M. KEEN, “VAT attacks!”, *Int. Taks Public Finance* 2007, <http://link.springer.com/article/10.1007%2Fs10797-007-9037-9#page-1>, (365) 378.

³⁹² H. KOGELS, “Editorial: VAT fraud with Emission Allowances Trading”, *EC tax review* 2010, afl. 5, (186) 187.

Voor ondernemers die in het huidige systeem in een af te dragen BTW-positie zaten is er nu een cash-flow nadeel. Fiscale beoefenaars hebben hun twijfels over de mogelijkheid van dit model om de BTW-kloof te verkleinen. Toch zijn sommige lidstaten nog geïnteresseerd om het model verder te onderzoeken.³⁹³

6.13.3. Bestrijden van de zwarthandel

Voor het bestrijden van de zwarthandel wordt een mogelijke methode omschreven door professor Hemels.

De plicht tot het uitreiken van een factuur wordt soms niet nageleefd. Op die manier vindt veel zwarthandel plaats. We kunnen ons dus de vraag stellen hoe de overheid kan verzekeren dat een factuur wordt uitgereikt. Als de klanten de factuur zouden eisen zou het probleem opgelost zijn. Ondernemingen zullen wel een factuur eisen gezien zij anders hun recht op aftrek niet kunnen uitoefenen maar voor consumenten ontbreekt elke stimulans om een factuur te vragen.

Bovendien zullen zij vaak goedkoper kunnen geholpen worden wanneer zij geen factuur vragen. Er is dus eerder een stimulans om geen factuur te vragen. In België heeft even een regeling bestaan waarbij men gepoogd heeft klanten te dwingen een factuur te vragen door te dreigen met beboeting wanneer zij dit niet deden. Deze regelgeving is echter na een aantal jaar weer afgeschaft omdat ze moeilijk te handhaven viel. Professor Hemels en Marco Fabbri beschreven een alternatief om te verzekeren dat een factuur wordt uitgereikt. Zij zijn voorstander van het systeem waarbij de klant die wel om een factuur vraagt wordt beloond. Dit brengt echter een hele rompslomp aan administratie mee en is bovendien te kostbaar. De beloning moet immers hoog genoeg zijn zodat zij hoger is dan het voordeel dat zonder factuur geen BTW in rekening wordt gebracht. Daarom werken professor Hemels en M. Fabbri het beloningssysteem uit via de 'Lottery Ticket Reward Policy'. Elke BTW-factuur wordt een lot in de loterij. Klanten die om een factuur vragen hebben zo de kans een hoge beloning te ontvangen. Dit geeft klanten volgens hen de stimulans om van ondernemers te eisen dat ze een factuur uitreiken en maakt het dus voor ondernemers moeilijker om zonder BTW te factureren. De onderzoekers zijn er van overtuigd dat zolang de in totaal uitgekeerde prijzen lager zijn dan de extra BTW-opbrengst, dit voor de overheid een aantrekkelijke beleidsoptie is om BTW-fraude tegen te gaan.³⁹⁴

³⁹³ Mededeling van de commissie aan het Europees parlement, de raad en het Europees Economisch en Sociaal Comité over de toekomst van de BTW - Naar een eenvoudiger, solider en efficiënter BTW-stelsel aangepast aan de eengemaakte markt, COM(2011) 851 final, 6 december 2011, 15.

³⁹⁴ S.J.C. HEMELS, "Een alternatief voor de bestrijding van BTW-fraude: een loterij", *de AANSLAG* 2013, vol. 23, 18-19.

Ikzelf ben geen voorstander van dit systeem. Ik denk immers dat wij, Belgen, te nuchter zijn om aan dergelijke systemen mee te werken. Naar mijn mening zullen de meeste consumenten zich verder laten verleiden om geen factuur aan te vragen aangezien zij dan met zekerheid weten dat ze geen BTW hoeven te betalen. Dit weegt volgens mij zwaarder door dan de kleine kans die je maar hebt om “de lotto te winnen”.

6.13.4. Extra onaangekondigde controles

Om nog andere manieren te bedenken om fraude te bestrijden is het belangrijk rekening te houden met de oorzaken van fraude. Op die manier kan het probleem aan de wortel worden aangepakt zodat “het onkruid” niet telkens op andere manieren terugkomt.

Uit een studie van DULBEA blijkt dat de kans op belastingcontrole duidelijk een indicator kan zijn voor het al dan niet plegen van belastingfraude. Hoe groter de pakkans bij fraude, des te terughoudender ondernemingen zullen zijn een beroep te doen op zwartwerk.³⁹⁵

De studie lijkt er expliciet op te wijzen dat de beperkte druk van belastingcontroles op de Belgische belastingplichtige onmiskenbaar speelt in de verklaring van de hoge fraudepercentages in België in vergelijking met andere Europese landen. Als meer middelen ter beschikking zouden worden gesteld van de Belgische belastingadministratie, zou het mogelijk zijn om intensievere, meer gerichte en sterker ontradende belastingcontroles uit te voeren waardoor belastingfraude minder zou voorkomen.³⁹⁶ Onaangekondigde belastingcontroles bleken in het verleden enig succes te boeken in het bestrijden van belastingfraude.³⁹⁷ Het is dan ook aangewezen hier verder, en eventueel nog meer, gebruik van te maken.

³⁹⁵ H. DIALLO, G. KARAKAYA, D. MEULDERS en R. PLASMAN, *Raming van de belastingfraude in België*, working paper Economie ULBrussel, 2010, p 38.

³⁹⁶ H. DIALLO, G. KARAKAYA, D. MEULDERS en R. PLASMAN, *Raming van de belastingfraude in België*, working paper Economie ULBrussel, 2010, p 50.

³⁹⁷ H-W. SINN, A. GEBAUER en R. PARSCHE, “The Ifo Institute’s model for reducing VAT fraud: Payment first, refund later”, *CESifo Forum* 2004, afl. 2, (30) 31.

7. Medeplichtigheid aan carrouselfraude en de bescherming hiertegen

7.1. De medeplichtigheid aan carrouselfraude

7.1.1. Verwerping van de aftrek

7.1.1.1. Standpunt voor de rechtspraak van het Hof van Justitie

De Belgische fiscus nam lange tijd de stelling in dat handelingen die worden gesteld in het kader van fraude absoluut nietig zijn en geen recht op aftrek van BTW openen. Het feit of de medecontractant te goeder trouw is, deed niet ter zake. De fiscus achtte zich sowieso gemachtigd om het recht op aftrek van de niet aan de Schatkist betaalde BTW te verwerpen. Hij baseerde zijn standpunt hiervoor onder andere op een uitspraak van het Hof van Cassatie. Het Hof besliste in het arrest van 12 oktober 2000 dat *“een overeenkomst die bedoeld is om fraude te plegen jegens derden (de staat), wiens rechten worden beschermd door wetten van openbare orde, een ongeoorloofde oorzaak heeft en volstrekt nietig is.”* Verder stelde ze dat *“als het algemeen belang in het geding is, het voldoende is dat één van de partijen bij het sluiten van het contract ongeoorloofde oogmerken had en dat het niet nodig is dat de medecontractant daarvan op de hoogte is.”*³⁹⁸

Het gevolg van deze uitspraak is dat partijen die betrokken zijn in een carrouselfraude eigenlijk handelingen stellen die buiten de werkingssfeer van de BTW vallen en bijgevolg geen recht op aftrek van BTW hebben.

Ook in andere rechtspraak was dit standpunt schering en inslag. Zo heeft ook het Hof van Beroep te Luik beslist dat de verkoopovereenkomsten die tussen een bonafide onderneming en haar medecontractanten werden gesloten wegens een ongeoorloofde oorzaak volstrekt nietig waren op grond van artikel 1131 van het burgerlijk wetboek, niettegenstaande dat één van beide partijen geen weet had van de drijfveer van haar medecontractant die erop uit was de Schatkist op te lichten door het opzetten van een BTW-carrousel.³⁹⁹

Dit standpunt was uiteraard in het nadeel van de medecontractant van een fraudeur, aangezien hij de financiële kost moest dragen van de fraude die door anderen wordt gepleegd, zelfs wanneer hij hiervan niet op de hoogte was.

³⁹⁸ Cass. 12 oktober 2000, *Arr. Cass.* 2000; B. BUELENS, “Aftrek van voorbelasting-Bijzondere situaties” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 948.

³⁹⁹ S. REYNDERS, “Vallen handelingen gesteld in het kader van een BTW-carrousel binnen de werkingssfeer van de BTW?” (noot onder Cass. 24 oktober 2004), *A.F.T.* 2005, nr. 6-7, (30) 30.

Bovendien kan de administratie wegens hun beroepsgeheim geen info verstrekken aangaande het fiscaal gedrag van derden, waardoor het voor partijen te goeder trouw quasi onmogelijk is om hun betrokkenheid bij dergelijke fraude te vermijden.⁴⁰⁰

Artikel 1131 van het Burgerlijk Wetboek⁴⁰¹ en de gevolgen die de toepassing ervan met zich meebrengt, gaan in tegen het rechtszekerheidsbeginsel, een algemeen beginsel van het gemeenschapsrecht dat de lidstaten moeten respecteren bij de toepassing van de Zesde richtlijn, die intussen reeds is vervangen door Richtlijn 2006/112/EG.⁴⁰²

7.1.1.2. Inname standpunt door het Hof van Justitie

Het standpunt van het Hof van Cassatie dat inhield dat frauduleuze handelingen wegens ongeoorloofde oorzaak nietig waren en zodoende geen BTW-gevolgen met zich konden meebrengen, werd gewijzigd onder invloed van de rechtspraak van het Hof van Justitie.

De conclusie van het Hof van Justitie in het arrest van 12 januari 2006 in de zaak Optigen⁴⁰³ is dat *“mits aan de objectieve voorwaarden ter zake is voldaan, de handelingen wel binnen de werkingssfeer van de BTW vallen en zelfs recht op aftrek geven, wanneer de bedoelde BTW-plichtige ten minste te goeder trouw is”*.⁴⁰⁴

*“Het recht op aftrek van deze BTW-plichtige die dergelijke handelingen verricht, kan niet worden aangetast door het feit dat er in de keten van leveringen waarvan deze handelingen deel uitmaken, ten aanzien van een andere handeling, die voorafgaat aan of volgt op de door de laatstgenoemde verrichte handeling, fraude is of wordt gepleegd, zonder dat de BTW-belastingplichtige dit weet of kon weten.”*⁴⁰⁵

Iedere handeling moet dus op zichzelf worden beschouwd. De aard van een bepaalde handeling uit de keten van leveringen kan niet worden gewijzigd door vroegere of latere gebeurtenissen.

⁴⁰⁰ B. BUELENS, “Aftrek van voorbelasting-Bijzondere situaties” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 949.

⁴⁰¹ “Een verbintenis, aangegaan zonder oorzaak of uit een valse oorzaak of uit een ongeoorloofde oorzaak, kan geen gevolg hebben.”

⁴⁰² HvJ 29 april 2004, C-478/01, *Gemeente Leusden*, www.curia.eu; HvJ 29 april 2004, C-7/02, *Holin Groep* (2004), www.curia.eu; M. CLAREMBAUX, “Weigering van BTW-aftrek op grond van artikel 1131 van het Burgerlijk Wetboek gerechtvaardigd?”, *Wekelijkse analyses Fiscalnet* 16 juli 2005, www.fiscalnet.be.

⁴⁰³ HvJ 12 januari 2006, C 354/03, C 355/03, C-484/03, *Optigen, Fulcrum Electronics en Bond House systems*, www.curia.eu, nr. 51, 52 en 55.

⁴⁰⁴ S. REYNDERS, “Handelingen gesteld in het kader van een BTW-carrouselfraude door een verkoper te goeder trouw, zijn aan de BTW onderworpen en geven recht op aftrek van BTW – of toch niet? (noot onder HvJ 12 januari 2006, C 354/03, C 355/03, C-484/03, *Optigen, Fulcrum* en *Bond House*), *A.F.T* 2006, afl. 5, (37) 40.

⁴⁰⁵ S. REYNDERS, “Handelingen gesteld in het kader van een BTW-carrouselfraude door een verkoper te goeder trouw, zijn aan de BTW onderworpen en geven recht op aftrek van BTW – of toch niet? (noot onder HvJ 12 januari 2006, C 354/03, C 355/03, C-484/03, *Optigen, Fulcrum* en *Bond House*), *A.F.T* 2006, afl. 5, (37) 39.

Als er dus effectief goederen zijn geleverd (en dus niet bij fictieve facturen), gaat het om een levering van goederen, onafhankelijk van het oogmerk van een andere ondernemer dan de betrokken belastingplichtige. Dit geldt voor zover de belastingplichtige geen weet had en geen weet kon hebben van de eventuele frauduleuze aard van een andere handeling uit deze keten.⁴⁰⁶

Volgens rechtspraak van het Hof van Justitie van datzelfde jaar moeten marktdeelnemers die alles doen wat redelijkerwijs van hen kan worden verlangd om ervoor te zorgen dat hun handelingen geen onderdeel vormen van een fraudeketen, kunnen vertrouwen op de rechtsgeldigheid van deze handelingen zonder het risico te lopen dat zij hun recht op aftrek van reeds voldane BTW verliezen.⁴⁰⁷

Een belastingplichtige daarentegen, die wist of had moeten weten dat hij door zijn aankoop deelnam aan een transactie die onderdeel was van BTW-fraude, moet volgens het Hof worden beschouwd als deelnemer aan deze fraude, ongeacht of hij winst haalt uit de doorverkoop van de goederen. Hij heeft geen recht op aftrek.⁴⁰⁸ Wanneer het recht op aftrek dus frauduleus is uitgeoefend, is de belastingadministratie gerechtigd de terugbetaling van de betrokken bedragen te vorderen. De nationale rechter is gerechtigd het recht op aftrek te weigeren wanneer op grond van objectieve gegevens vaststaat dat dit recht frauduleus wordt ingeroepen.⁴⁰⁹

7.1.1.3. Wetswijzigingen

Onder invloed van bovenstaande en andere Europese arresten werden dan ook enkele wijzigingen doorgevoerd in het Belgisch BTW-Wetboek.⁴¹⁰

⁴⁰⁶ HvJ 12 januari 2006, nr. C-354/03, 355/03 en 484/03, *Optigen, Fulcrum en Bond House*, www.curia.eu; B. BUELENS, "Aftrek van voorbelasting-Bijzondere situaties" in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 953; S. REYNDERS, "Handelingen gesteld in het kader van een BTW-carrouselfraude door een verkoper te goeder trouw, zijn aan de BTW onderworpen en geven recht op aftrek van BTW – of toch niet? (noot onder HvJ 12 januari 2006, C 354/03, C 355/03, C-484/03, *Optigen, Fulcrum en Bond House*), *A.F.T* 2006, afl. 5, (37) 39.

⁴⁰⁷ HvJ 6 juli 2006, gevoegde zaken C-439/04 en C-440/04, *Axel Kittel vs. Belgische staat en Belgische staat vs. Recolta Recycling*, www.curia.eu, 56-57; B. BUELENS, "Aftrek van voorbelasting-Bijzondere situaties" in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 953.

⁴⁰⁸ HvJ 6 juli 2006, gevoegde zaken C-439/04 en C-440/04, *Axel Kittel vs. Belgische staat en Belgische staat vs. Recolta Recycling*, www.curia.eu, 56-57; B. Buelens, "Aftrek van voorbelasting-Bijzondere situaties" in H. Vandebergh (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 953.

⁴⁰⁹ HvJ 6 juli 2006, gevoegde zaken C-439/04 en C-440/04, *Axel Kittel vs. Belgische staat en Belgische staat vs. Recolta Recycling*, www.curia.eu, 56-57.

⁴¹⁰ Programmawet 20 juli 2006, *BS* 28 juli 2006; Programmawet van 27 december 2006, *BS* 28 december 2006; B. BUELENS, "Aftrek van voorbelasting-Bijzondere situaties" in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 949.

Onder andere artikel 79, §2, tweede lid Wbtw brengt enige wijzigingen met zich mee.

“De persoon die de belasting in aftrek heeft gebracht geheven van de goederen en de diensten die hem worden geleverd, van de goederen die hij heeft ingevoerd en van de intracommunautaire verwervingen die hij heeft verricht, is er toe gehouden de aldus afgetrokken bedragen aan de Staat terug te storten als hij, op het tijdstip waarop hij deze handeling heeft verricht, wist of moest weten dat de verschuldigde belasting, in de ketting van de handelingen, niet werd of zal worden gestort aan de Staat met de bedoeling de belasting te ontduiken.”

Het recht op aftrek van de belastingplichtige die handelingen verricht die niet zelf het voorwerp van BTW-fraude zijn, wordt dus niet aangetast door de omstandigheid dat er in de keten van leveringen waarvan deze handelingen deel uitmaken, zonder dat deze belastingplichtige dit weet of kon weten, BTW-fraude is gepleegd.

De frauduleuze aard van bepaalde andere leveranciers in een keten van handelingen verandert de aard van de handeling niet.⁴¹¹

Het feit op zich dat een ondernemer geen BTW afdraagt, kan niet aan een andere belastingplichtige worden tegengeworpen, indien niet uit de transacties of de feitelijke verhoudingen blijkt dat deze hiervan weet had of moest hebben.⁴¹²

Onwetende handelaars behouden dus hun recht op aftrek.⁴¹³

⁴¹¹ Cass. 22 maart 2007, www.cass.be; B. BUELENS, “Aftrek van voorbelasting-Bijzondere situaties” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 953-954; B. BUELENS en A. BELLENS, “Wat is er geworden van de recente wetswijzigingen inzake btw?”, *A.F.T* 2008, afl. 2, (26) 39; S. REYNDERS, “Handelingen gesteld in het kader van een BTW-carrrouselfraude door een verkoper te goeder trouw, zijn aan de BTW onderworpen en geven recht op aftrek van BTW – of toch niet? (noot onder HvJ 12 januari 2006, C 354/03, C 355/03, C-484/03, *Optigen, Fulcrum* en *Bond House*), *A.F.T* 2006, afl. 5, (37) 39; X, “Recht op aftrek-btw-carrousel – Keten van leveringen - btw-plichtige die niet wist of had moeten weten dat hij door zijn handelingen deelnam aan de btw-fraude gepleegd door zijn leveranciers” (noot onder Brussel 8 januari 2014), *Dagelijkse nieuwsbrieven* 15 september 2014, www.fiscalnet.be.

⁴¹² B. BUELENS, “Aftrek van voorbelasting-Bijzondere situaties” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 958.

⁴¹³ HvJ 12 januari 2006, C 354/03, C 355/03, C-484/03, *Optigen, Fulcrum* en *Bond House*, www.curia.eu; HvJ 6 juli 2006, gevoegde zaken C-439/04 en C-440/04, *Axel Kittel vs. Belgische staat en Belgische staat vs. Recolta Recycling*, www.curia.eu, 56-57; B. BUELENS, “Aftrek van voorbelasting-Bijzondere situaties” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 954.

7.1.1.4. *Beoordeling van het frauduleuze karakter door de nationale rechter*

Het Hof van Justitie benadrukt in een recent arrest van 13 februari 2014 dat de BTW-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzet dat een belastingplichtige de op de door een dienstverrichter uitgereikte facturen vermelde BTW aftrekt wanneer er frauduleus gedrag is en het op basis van de door de belastingautoriteiten verstrekte objectieve gegevens vaststaat dat de belastingplichtige wist of had moeten weten dat de handeling waarvoor aanspraak op het recht van aftrek wordt gemaakt, onderdeel was van fraude, hetgeen door de verwijzende rechter moet worden nagegaan.⁴¹⁴

Volgens de rechtspraak komt het de nationale rechter toe om te beslissen dat de BTW-belastingplichtige het recht op BTW-aftrek moet worden ontzegd als “op basis van objectieve feiten” vaststaat dat er een levering is gebeurd aan de BTW-plichtige die wist of had moeten weten dat hij door zijn aankoop deelnam aan een transactie van BTW-fraude.⁴¹⁵ Hierop wordt verder ingegaan in titel 7.1.4.

Wat redelijkerwijze van een medecontractant kan worden verwacht, daarover dient de nationale rechter te oordelen.⁴¹⁶

De nationale rechter dient bij de beoordeling van het frauduleuze karakter van de uitoefening van het recht op aftrek het nationale recht zoveel mogelijk uit te leggen in het licht van de bewoordingen en het doel van de BTW-richtlijn om het door deze richtlijn beoogde resultaat te bereiken, wat vereist dat hij, het gehele nationale recht in beschouwing nemend en onder toepassing van de daarin erkende uitleggingsmethoden, binnen zijn mogelijkheden al het mogelijke doet.⁴¹⁷

⁴¹⁴ HvJ 13 februari 2014, nr. C-18/13, *Maks Pen/Direktor na Direktsia “Obzhalvance i danacho – osiguritelna praktika” Sofia*, www.curia.eu.

⁴¹⁵ C. AMAND, “Wanneer weet of moet een BTW-plichtige weten dat hij betrokken is bij een frauduleuze transactie?” (noot onder Brussel 8 januari 2014), *Wekelijkse analyses Fiscalnet* 18 oktober 2014, www.fiscalnet.be; HvJ 6 juli 2006, gevoegde zaken C-439/04 en C-440/04, *Axel Kittel vs. Belgische staat en Belgische staat vs. Recolta Recycling*, www.curia.eu.

⁴¹⁶ S. VASTMANS, “Intracommunautaire handelingen, invoer en uitvoer” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 400-401.

⁴¹⁷ HvJ 13 februari 2014, nr. C-18/13, *Maks Pen/Direktor na Direktsia “Obzhalvance i danacho – osiguritelna praktika” Sofia*, www.curia.eu.

7.1.1.5. Fictieve handelingen

Er bestaat in principe geen recht op BTW-aftrek voor fictieve handelingen. Uit artikel 45,§1 Wbtw kunnen we immers afleiden dat opdat de BTW in hoofde van de belastingplichtige kan worden afgetrokken, die BTW moet zijn geheven op goederen en diensten die daadwerkelijk werden geleverd aan die belastingplichtige. Het bewijs dat aan die voorwaarde is voldaan, moet worden geleverd door de belastingplichtige.⁴¹⁸ Dit is de logica zelve want wanneer we artikel 77 Wbtw strikt interpreteren wordt de teruggave van de BTW immers uitgesloten omdat er geen leveringen of diensten zijn verricht.⁴¹⁹

Krachtens artikel 51,§1, 3° Wbtw blijft de BTW te betalen aan de Staat. Dit artikel bepaalt immers:

“ De belasting is verschuldigd door eenieder die op een factuur of op een als zodanig geldend stuk de belasting over de toegevoegde waarde vermeldt, zelfs indien hij geen goed heeft geleverd noch een dienst heeft verstrekt. Hij wordt schuldenaar van de belasting op het tijdstip van het uitreiken van de factuur of het stuk.”

Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie blijkt duidelijk dat het neutraliteitsbeginsel inzake de BTW zich er niet tegen verzet dat, in een geval waarin de belastingplichtige heeft deelgenomen aan BTW-fraude waarbij een intracommunautaire levering en verwerving werden geveinsd, aan de belastingplichtige het recht op aftrek van de BTW betaald over de fictieve intracommunautaire verwerving wordt ontzegd, zonder dat de over dezelfde verwerving afgedragen BTW dient te worden terugbetaald, ook al bestaat er geen gevaar voor verlies van belastinginkomsten omdat, na ontdekking van de fraude, de verkoper de BTW over de binnenlandse levering heeft voldaan.⁴²⁰

Dit dient echter genuanceerd te worden in het kader van fraude.

⁴¹⁸ B. BUELENS, “Aftrek van voorbelasting-Bijzondere situaties” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 950; X, “BTW valse facturen – aftrek” (noot onder Rb. Namen 6 maart 2014), *Dagelijkse nieuwsbrieven* 17 september 2014, www.fiscalnet.be.

⁴¹⁹ B. BUELENS, “Aftrek van voorbelasting-Bijzondere situaties” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 950.

⁴²⁰ HvJ 6 juli 2006, gevoegde zaken C-439/04 en C-440/04, *Axel Kittel vs. Belgische staat en Belgische staat vs. Recolta Recycling*, www.curia.eu; HvJ 27 september 2007, C-146/05, *Collée vs. Finanzamt Limburg an der Lahn*, www.curia.eu; X, “BTW-fraude en neutraliteitsbeginsel” (noot onder Cass. 19 juni 2014), *Dagelijkse nieuwsbrieven* 29 september 2014, www.fiscalnet.be.

*“Wanneer de belastbare handeling wordt geacht niet daadwerkelijk te hebben plaatsgevonden omdat de opsteller van de factuur fraude heeft gepleegd of onregelmatigheden heeft begaan (of omdat fraude of onregelmatigheden in een voorafgaand stadium plaatsvonden), moet worden nagegaan of de ontvanger van de factuur wist of moest weten dat deze handeling deel uitmaakte van fraude op het gebied van de BTW. Enkel indien dit het geval was, kan het recht op aftrek worden geweigerd”.*⁴²¹

Het is zo goed als onmogelijk om te goeder trouw betrokken te raken bij fraude met betrekking tot fictieve leveringen en diensten. Hoe kan een afnemer immers volhouden dat hij niet wist of had moeten weten dat de betrokken handeling in feite fictief was. Wanneer hij het goed niet in handen krijgt, of de dienst voor hem niet verricht wordt, dient hij zich toch vragen te stellen. Bijgevolg zal er in principe geen recht op BTW-aftrek bestaan voor fictieve handelingen.⁴²²

Nochtans kan de rechtspraak aangaande de goede trouw in sommige gevallen ook hier worden aangewend om te verdedigen dat een afnemer van een fictieve handeling recht op BTW-aftrek moet kunnen claimen. Het enige geval dat ik hierbij kan bedenken vindt plaats in het kader van kettingverkopen. In het kader van kettingverkopen is het mogelijk dat een interveniërende partij geen fysiek bezit neemt van de verkochte goederen. Wanneer een partij als trader optreedt in dergelijke transacties kan het vanzelfsprekend zijn dat deze niet beseft dat er sprake is van fictieve facturen gezien hij die immers gewoon doorrekent en hiervoor een factuur ontvangt.

7.1.1.6. Kritiek

Enerzijds zijn deze rechtspraak en de gevolgen ervan in de wetgeving uiteraard goed nieuws voor belastingplichtigen die te goeder trouw betrokken raken in een fraudecarrousel.

Anderzijds rees er ook kritiek op de uitspraken van het Hof. Deze luiden dat *“het Hof met deze uitspraken een bijkomende “bestrafing” van de belastingplichtigen zou ingevoerd hebben. Het feit of de belastingplichtige op de hoogte is of niet van de fraude zou niet als dusdanig mogen spelen. Enkel indien de belastingplichtige in kwestie een “misbruik” zou te verwijten vallen, zou men zijn aftrek kunnen verwerpen.”*⁴²³

⁴²¹ HvJ 6 juli 2006, gevoegde zaken C-439/04 en C-440/04, *Axel Kittel vs. Belgische staat en Belgische staat vs. Recolta Recycling*, www.curia.eu; HvJ 31 januari 2013, C-642/11, *Stroy Trans EOOD*, www.curia.eu, nr. 45 e.v.; F. VANDEBERGHE, “Personen gehouden tot voldoening van de btw” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 1272.

⁴²² HvJ 26 mei 2005, nr. C-536/03, *Antonio Jorge*, www.curia.eu; B. BUELENS, “Aftrek van voorbelasting-Bijzondere situaties” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 950-952.

⁴²³ HvJ 6 juli 2006, gevoegde zaken C-439/04 en C-440/04, *Axel Kittel vs. Belgische staat en Belgische staat vs. Recolta Recycling*, www.curia.eu, 38; B. BUELENS, “Aftrek van voorbelasting-Bijzondere situaties” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-*

Het laatste standpunt zou kunnen zorgen voor rechtszekerheid. Het huidige criterium “wist of had moeten weten” laat immers veel ruimte voor discussie.

Het lijkt mij echter vanzelfsprekend⁴²⁴ dat diegene die weet dat er fraude aan de gang is, in feite meewerkt aan de fraude. In dat opzicht zou men de verwerping van zijn aftrek als een vergoeding van de schade kunnen zien die door zijn fout of nalatigheid mee is veroorzaakt.

7.1.2. Hoofdelijke aansprakelijkheid van de medecontractant

Op de algemene regel van artikel 51,§1,1° Wbtw, dat de belastingplichtige die leveringen van goederen of diensten verricht, zelf de BTW moet voldoen, bestaan een aantal uitzonderingen. De uitzonderingen kunnen in grote lijnen in twee groepen worden opgesplitst.

Eenzijds zijn er maatregelen van administratieve vereenvoudiging, zoals de voldoening van de BTW door de afnemer van een dienst van een buitenlandse BTW-plichtige.

Anderzijds zijn er de maatregelen tegen fraude of misbruik inzake invordering van BTW. Deze laatste groep zijn verplichtingen die erop gericht zijn de controle- en inningstaak van de overheid te vergemakkelijken en misbruik van het BTW-systeem te bemoeilijken. Onder deze plichten valt onder andere de hoofdelijke aansprakelijkheid.

In artikel 51 bis Wbtw vinden we enkele gevallen terug waarin sprake is van hoofdelijke aansprakelijkheid.

7.1.2.1. Hoofdelijke aansprakelijkheid in geval van onjuiste facturen

Eerst en vooral is er sprake van hoofdelijke aansprakelijkheid ingeval van onjuiste facturen.

Artikel 51bis, §1, 1° en 2° Wbtw bepaalt dat de medecontractant van de schuldenaar van de BTW tegenover de staat hoofdelijk gehouden is tot voldoening van de belasting wanneer *“de factuur of het als zodanig geldend stuk, waarvan het uitreiken is voorgeschreven, niet werd uitgereikt, onjuiste vermeldingen bevat ten aanzien van de naam en het adres en BTW-nummer*

handboek, Brussel, Larcier, 2014, 954-955; H. VANDEBERGH, “Aftrek en herziening van de aftrek van BTW in de rechtspraak van het Europees Hof van Justitie”, *TFR* 2008, nr. 354, (675) 681.

⁴²⁴ Hierbij volg ik de mening van Bart Buelens. Zie: B. BUELENS, “Aftrek van voorbelasting-Bijzondere situaties” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 955.

van bij de handeling betrokken partijen, ten aanzien van de aard of de hoeveelheid van de geleverde goederen of verstrekte diensten, of ten aanzien van de prijs of het toebehoren ervan".⁴²⁵

Deze hoofdelijke aansprakelijkheid is ingevoerd om zwartwerk te vermijden.

Wanneer de koper zelf geen verwijt kan worden gemaakt is het echter niet logisch hem toch aansprakelijk te stellen. Men zou kunnen inroepen dat overmacht als een exceptie geldt. Dit lijkt nodig om verenigbaar te zijn met het evenredigheidsbeginsel. Deze zienswijze hanteerde ook het Hof in het arrest Teleos.⁴²⁶

Lid 3 van dezelfde paragraaf van artikel 51bis heeft betrekking op de hoofdelijke aansprakelijkheid wegens niet of onjuist vermelden van het bedrag van de BTW op de factuur. "Wanneer de belastingplichtige bij een binnenlandse levering of dienst op de factuur het bedrag van de verschuldigde BTW niet of onjuist vermeldt, is zijn medecontractant eveneens hoofdelijk aansprakelijk."

Deze hoofdelijke aansprakelijkheid is enkel van toepassing wanneer de medecontractant niet te goeder trouw is.⁴²⁷

Zowel in de situatie in artikel 51bis,§1, 1^o,2^o als 3^o is de medecontractant van de hoofdelijke aansprakelijkheid ontslagen indien hij de identiteit van de belastingplichtige aantoont en bewijst hem de prijs en de bijhorende BTW of een deel daarvan te hebben betaald. Wanneer hij gedeeltelijk heeft betaald, dan is hij van de aansprakelijkheid ontslagen in de mate van de betaling.⁴²⁸

7.1.2.2. Hoofdelijke aansprakelijkheid voor niet betaalde BTW

Tenslotte is er ook nog hoofdelijke kettingaansprakelijkheid voor niet-betaalde BTW.

Het Hof van Justitie heeft bepaald in het arrest van 11 mei 2006 dat het hoofdelijk aansprakelijk stellen van een ander dan de belastingplichtige voor het niet afdragen van de BTW mogelijk is op basis van de richtlijn.⁴²⁹

⁴²⁵ F. VANDENBERGHE, "Personen gehouden tot voldoening van de btw" in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 1292.

⁴²⁶ HvJ 27 september 2007, C-409/04, *Teleos plc e.a.*, www.curia.eu; F. VANDENBERGHE, "Personen gehouden tot voldoening van de btw" in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 1294.

⁴²⁷ Rb. Bergen 21 februari 2002, *TFR* 2002, 948; F. VANDENBERGHE, "Personen gehouden tot voldoening van de btw" in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 1296.

⁴²⁸ Art. 51bis,§2 Wbtw.

⁴²⁹ HvJ 11 mei 2006, C-384/04, *Commissioners of Customs & Excise, Attorney General vs. Federation of Technological Industries e.a.*, www.curia.eu.

Een ondernemer die op de hoogte is of had moeten zijn van frauduleuze handelingen loopt dus het risico aansprakelijk gesteld te worden voor de niet afgedragen BTW van een andere ondernemer in de carrousel.

Dit vinden we ook terug in artikel 51bis, §4 Wbtw, dat werd ingevoerd bij de programmawet van 20 juli 2006. :

“Elke belastingplichtige is hoofdelijk gehouden de belasting te voldoen met de persoon die er krachtens art. 51, §§ 1 en 2 schuldenaar van is, als hij op het tijdstip waarop hij een handeling heeft verricht, wist of moest weten dat de betaling van de belasting, in de ketting van de handelingen, niet werd gedaan of zal worden gedaan met de bedoeling de belasting te ontduiken.”

Deze bepaling is vooral bedoeld als middel in de strijd tegen de carrouselfraude.

Volgens de administratie *“moet de frauduleuze intentie van degene die de BTW niet zal voldoen de hoofdelijk aansprakelijke belastingplichtige bekend zijn, op het overeenkomstig de artikelen 16, §1 en 22 van het Wbtw bepaalde belastbaar tijdstip van de handeling die hij zelf stelt”*.⁴³⁰

De verwijzing naar belastingontduiking wijst er uitdrukkelijk op dat de handeling specifiek moet gericht zijn op het ontduiken van BTW. Een levering aan een afnemer waarvan kan worden vermoed dat deze door solvabiliteits- of liquiditeitsproblemen niet in staat zal zijn om zijn BTW-plichten na te komen, zal in beginsel niet tot hoofdelijke aansprakelijkheid leiden.⁴³¹ Enkel indien de leverancier weet of moet weten dat de afnemer bewust erop aanstuurt om BTW onbetaald te laten, zou de situatie anders kunnen zijn.

De hoofdelijke aansprakelijkheid heeft enkel betrekking op de belasting. Het bedrag van de interesten en de boetes is dus in beginsel niet inbegrepen. Artikel 70, §1 Wbtw bepaalt echter:

“Voor iedere overtreding van de verplichting de belasting te voldoen, wordt een geldboete opgelegd gelijk aan het dubbel van de ontdoken of niet tijdig betaalde belasting. Die geldboete is verschuldigd individueel door ieder die krachtens de artikelen 51, §§ 1, 2 en 4, 51bis, 52, 53, 53ter, 53nonies, 54, 55 en 58, of krachtens de ter uitvoering ervan genomen besluiten, gehouden is tot voldoening van de belasting.”

Er kan worden betwijfeld of het opleggen van dergelijke boete in het geval van artikel 51bis, §4 Wbtw wel voldoet aan het evenredigheidsbeginsel.

⁴³⁰Circ. nr. AFZ/2006-0604 (AFZ 14/2006), 24 augustus 2006, www.fisconetplus.be, nr. 35; F. Vandenberghe, “Personen gehouden tot voldoening van de btw” in H. Vandebergh (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 1299.

⁴³¹F. VANDENBERGHE, “Personen gehouden tot voldoening van de btw” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 1299.

De hoofdelijke aansprakelijkheid van artikel 51bis,§4 Wbtw is complementair met de hiervoor vermelde terugbetaling van afgetrokken bedragen vermeld in artikel 79,§2 Wbtw. De hoofdelijke aansprakelijkheid pakt de afdracht van de BTW aan, terwijl artikel 79,§2 Wbtw de aftrek aanpakt.⁴³²

De fiscus heeft te kennen gegeven de hoofdelijke aansprakelijkheid die is voorzien in artikel 51bis, §4 Wbtw en de verwerping van de aftrek, voorzien in artikel 79,§2 Wbtw niet samen toe te passen op dezelfde persoon.⁴³³

7.1.2.3.Artikel 73sexies Wbtw

De hoofdelijke aansprakelijkheid wordt ook voorzien in onder andere artikel 73sexies Wbtw:

“ Personen die als daders of als medeplichtigen van misdrijven bedoeld in de artikelen 73 (fraude) en 73bis (fraude met valsheid in geschrifte) werden veroordeeld, zijn hoofdelijk gehouden tot betaling van de ontdoken belasting.”

Het Grondwettelijk Hof besloot dat de hoofdelijke gehoudenheid op basis van artikel 73sexies, lid 1 Wbtw geen straf is maar een burgerrechtelijk gevolg van de strafrechtelijke veroordeling die ertoe strekt de staat te verzekeren dat de inkomsten die hij misliep door de belastingontduiking, uiteindelijk aan de Schatkist zullen toekomen. *“De hoofdelijke gehoudenheid dient dus ter compensatie van de schade die voor de Schatkist in ontstaan door de fout waaraan de mededaders en medeplichtigen deelachtig zijn. Wanneer de hoofdelijk gehoudene de ontdoken belasting betaalt, kan hij zich overeenkomstig de regels van het gemeen recht richten tot de mededaders of medeplichtigen om hun deel van de verschuldigde belasting terug te vorderen.”*⁴³⁴

⁴³² B. BUELENS en A. BELLENS, “Wat is er geworden van de recente wetswijzigingen inzake BTW?, *A.F.T.* 2008, afl. 2, (26) 39.

⁴³³ MvT, *Parl. St.* Kamer 2006-2007, nr. 51-2773/001, p. 45-48; B. BUELENS, “Aftrek van voorbelasting-Bijzondere situaties” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 961; F. VANDENBERGHE, “Personen gehouden tot voldoening van de btw” in H. Vandeborgh (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 1299.

⁴³⁴ GwH 9 juli 2009, nr. 105/2009; GwH 16 juli 2009, nr. 117/2009; Cass. 15 oktober 2002, www.cass.be.

7.1.3. Weigering van ‘vrijstelling-met-recht-op-aftrek’ voor intracommunautaire leveringen

Het gebruik van het nultarief, zoals het in de titel wordt omschreven als ‘de vrijstelling-met-recht-op-aftrek’ voor intracommunautaire leveringen, blijkt ook een ‘recht’ dat in geval van fraude moet worden geweigerd.⁴³⁵ Het Hof van Justitie zegt hierover in het arrest *Mecsek-Gabona*⁴³⁶:

“Indien deze (de verwijzende rechter) tot de conclusie komt dat de betrokken belastingplichtige wist of had moeten weten dat de door hem verrichte handeling deel uitmaakte van fraude door de afnemer en hij niet alle hem ter beschikking staande redelijke maatregelen heeft genomen om deze fraude te voorkomen, moet hij hem het recht op BTW-vrijstelling weigeren.”

Het is duidelijk dat de goede trouw van de leverancier een noodzakelijke voorwaarde is voor de toepassing van de BTW-vrijstelling. Indien de leverancier te kwader trouw heeft gehandeld kan er in principe geen toepassing zijn van de BTW-vrijstelling voor intracommunautaire leveringen. De BTW-administratie moet dus op basis van objectieve elementen aantonen dat de leverancier wist of had moeten weten van fraude door de afnemer opdat de toepassing van de BTW-vrijstelling kan worden afgewezen.⁴³⁷

7.1.4. Wist of “had moeten weten”-vereiste

7.1.4.1. Rechtspraak Hof van Justitie

Indien de hoofdelijke gehoudenheid, de verwerping van de aftrek of de weigering van de BTW-vrijstelling zou worden beperkt tot belastingplichtigen die wisten dat de BTW niet werd betaald of zal worden betaald, zou de administratie telkens moeten aantonen dat de belastingplichtige effectief kennis had van de frauduleuze intenties van de andere belastingplichtigen. Dit zou een bijzonder moeilijke taak zijn voor de administratie.

⁴³⁵ R.A. WOLF, “BTW-fraude en EU-beginselen; recht zeker?”, *Tijdschrift Formeel Belastingrecht* 2014, afl. 1, (45) 49.

⁴³⁶ HvJ 6 september 2012, C-273/11, *Mecsek-Gabona*, www.curia.eu.

⁴³⁷ S. VASTMANS, “Intracommunautaire handelingen, invoer en uitvoer” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 400-401.

Het is dan ook niet verwonderlijk dat het Hof van Justitie in het arrest *Federation of Technological Industries*⁴³⁸ besliste dat hoofdelijke aansprakelijkheid niet alleen kan worden ingevoerd indien een belastingplichtige wist dat de BTW niet werd of zou worden betaald, maar ook indien de belastingplichtige dit had moeten weten.

In datzelfde arrest wees het Hof er op dat *“handelaren die alles doen wat redelijkerwijs van hen kan worden verlangd om te zorgen dat hun transacties geen deel uitmaken van een keten waarin BTW-fraude wordt gepleegd, niet het risico mogen lopen hoofdelijk aansprakelijk te zijn”*.⁴³⁹

In het arrest *Kittel* werd door het Hof dezelfde overweging gemaakt. Daar werd beslist dat het recht op aftrek wordt geweigerd aan de ondernemer die wist of had moeten weten dat de handeling die hij stelt, deel uitmaakt van BTW-fraude.⁴⁴⁰

De door ondernemers te nemen voorzorgen voor het vermijden van hoofdelijke aansprakelijkheid kunnen dus ook nuttig zijn om het recht op aftrek te vrijwaren.⁴⁴¹

Het Hof van Justitie benadrukte ook dat het aan de nationale rechter is om 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 is van BTW-fraude. Dan wordt de medecontractant immers gezien als een deelnemer aan de fraude.⁴⁴²

7.1.4.2. “Had moeten weten”

Wanneer wordt nu verondersteld dat de belastingplichtige had moeten weten dat er sprake was van fraude?

Gezien de vage bewoordingen kunnen we niet anders dan op deze vraag een antwoord te zoeken in de rechtspraak. De vraag of de belastingplichtige al dan niet wist of had moeten weten van de fiscale fraude is dan ook een feitenkwestie.⁴⁴³

⁴³⁸ HvJ 11 mei 2006, C-384/04, *Commissioners of Customs & Excise, Attorney General vs. Federation of Technological Industries e.a.*, www.curia.eu.

⁴³⁹ HvJ 11 mei 2006, nr. C-384/04, *Commissioners of Customs & Excise, Attorney General vs. Federation of Technological Industries e.a.*, www.curia.eu.

⁴⁴⁰ HvJ 6 juli 2006, gevoegde zaken C-439/04 en C-440/04, *Axel Kittel vs. Belgische staat en Belgische staat vs. Recolta Recycling*, www.curia.eu.

⁴⁴¹ F. VANDENBERGHE, “Personen gehouden tot voldoening van de btw” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 1300.

⁴⁴² HvJ 6 juli 2006, gevoegde zaken C-439/04 en C-440/04, *Axel Kittel vs. Belgische staat en Belgische staat vs. Recolta Recycling*, www.curia.eu.

⁴⁴³ B. BUELENS en A. BELLENS, “Wat is er geworden van de recente wetswijzigingen inzake btw?”, *A.F.T* 2008, afl. 2, (26) 39.

Om te bepalen of de belastingplichtige weet moest hebben van de fraude zegt het Hof van Justitie onder andere rekening te moeten houden met de prijs van de handelingen. Indien deze abnormaal laag is, moet de handelaar in kwestie onraad ruiken.⁴⁴⁴ De prijs is bijvoorbeeld abnormaal laag wanneer de vraagprijs lager is dan de laagste marktprijs van de goederen of in het geval waar de vraagprijs lager is dan de prijs voor een voorafgaande levering van hetzelfde goed.⁴⁴⁵ Het feitelijk vermoeden dat de belastingplichtige bijgevolg moest weten dat er BTW-fraude in deze ketting gebeurde, kan worden weerlegd door te bewijzen dat de lage prijs die voor de goederen werd betaald, het gevolg kon zijn van omstandigheden die niets van doen hebben met het feit dat er geen BTW is betaald.⁴⁴⁶

De Belgische wetgeving stelt geen uitdrukkelijke vermoedens in opdat een belastingplichtige redelijkerwijs kon vermoeden dat de belasting niet zou worden voldaan of was voldaan.

De aanschrijving betreffende de Programmawet van 20 juli 2006⁴⁴⁷ verwijst echter wel naar een aantal elementen op basis waarvan de facto kan worden vermoed dat een belastingplichtige wist dat hij tussenkwam in een ketting van handelingen waarin BTW-fraude plaatsvindt. Er dient te worden gelet op nauwe banden op familiaal, economisch of juridisch vlak van de contracterende partijen, abnormale hoeveelheden verhandelde goederen, abnormale in rekening gebrachte bedragen in vergelijking met het vermogen van de ondernemer, de betrokkenheid van de ondernemer bij handelingen met betrekking tot goederen waarin hij gewoonlijk geen handel drijft, elementen eigen aan de markt waarin de belastingplichtige actief is enz.

*“De door de fiscale administratie aangehaalde elementen lijken erop te wijzen dat de ondernemer zich in het bijzonder zal moeten informeren voor handelingen die buiten het courante patroon van zijn handelsactiviteit of deze van zijn medecontractant vallen”.*⁴⁴⁸

Ook de abnormaal lage prijs lijkt in navolging van de rechtspraak van het Hof van Justitie, de facto een vermoeden te zijn voor de beoordeling of de belastingplichtige “weet moest hebben” van de fraude.⁴⁴⁹

⁴⁴⁴ Circ. AFZ/2006-0604 (AFZ 14/2006), 24 augustus 2006, www.fisconetplus.be, nr. 33 ; HvJ 11 mei 2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries e.a.*, www.curia.eu.

⁴⁴⁵ F. VANDENBERGHE, “Personen gehouden tot voldoening van de btw” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 1300.

⁴⁴⁶ HvJ 11 mei 2006, C-384/04, *Commissioners of Customs & Excise, Attorney General vs. Federation of Technological Industries e.a.*, www.curia.eu, nr. 31; B. BUELENS, “Aftrek van voorbelasting-Bijzondere situaties” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 958.

⁴⁴⁷ Circ. AFZ/2006-0604 (AFZ 14/2006), 24 augustus 2006, www.fisconetplus.be, nr. 34.

⁴⁴⁸ F. VANDENBERGHE, “Personen gehouden tot voldoening van de btw” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 1301.

⁴⁴⁹ Circ. AFZ/2006-0604 (AFZ 14/2006), 24 augustus 2006, www.fisconetplus.be, nr. 33; F. Vandenberghe, “Personen gehouden tot voldoening van de btw” in H. Vandenberghe (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 1300-1301.

Het Hof van Cassatie zegt hierover wel dat *“in geval van beweerde aankopen aan abnormaal lage prijzen de administratie vooreerst zal dienen te bewijzen dat het prijsverschil flagrant is en vervolgens dat uit dit gegeven en uit andere concrete elementen kan worden afgeleid dat de betrokkene - nota bene op het moment van de BTW-aftrek – wist of moest weten dat er BTW-fraude in het spel is. Het bewijs dat abnormaal lage prijzen gezien de concrete omstandigheden argwaan doen wekken over de te koop aangeboden goederen met name of het geen gestolen goederen betreffen zal bijvoorbeeld niet volstaan om te oordelen dat iemand kennis had of moest hebben van de fraude. Het aankopen aan abnormaal lage prijzen wijst niet automatisch op deelname aan BTW-fraude.”*⁴⁵⁰

We zien dat de Belgische rechtspraak daadwerkelijk rekening houdt met deze objectieve elementen om te stellen of een BTW-belastingplichtige al dan niet is betrokken bij een frauduleuze transactie.

Zo zien we bijvoorbeeld in het arrest van 8 januari 2014⁴⁵¹ dat het Hof van Beroep van Brussel besliste dat de BTW-belastingplichtige onmogelijk kon weten dat hij betrokken was bij een frauduleuze transactie, onder andere om de reden dat de BTW-belastingplichtige aan marktconforme prijzen kocht. Het Hof van Beroep was van oordeel dat de BTW-administratie niet kon stellen dat er sprake is van fraude louter omwille van het feit dat de markt van computeronderdelen fraudegevoelig is.⁴⁵²

Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie blijkt ook dat de formele elementen in verband met de handeling –zoals facturen, leveringsbonnen en vrachtbrieven- van belang kunnen zijn. Als deze documenten niet in orde zijn of ontbreken kunnen dit aanwijzingen zijn van onregelmatigheden of fraude en dient de afnemer extra op zijn hoede te zijn en eventueel bijkomende elementen te verzamelen om na te gaan of er geen fraude in het spel is.⁴⁵³

Als ondernemer wordt geacht dat je extra voorzichtigheid aan de dag legt wanneer bijvoorbeeld één of meerdere van de volgende indicatoren aanwezig zijn: betrokkenheid bij faillissement, niet-neerlegging van de jaarrekening, negatieve brutomarge, geschrapt of onbestaand BTW-nummer, postbusadres, handel in fraudegevoelige sector, pas opgerichte bedrijven die met

⁴⁵⁰ Cass. 25 februari 2013, www.cass.be.

⁴⁵¹ Brussel 8 januari 2014, *Wekelijkse analyses* 18 oktober 2014, www.fiscalnet.be, noot C. AMAND.

⁴⁵² C. AMAND, “Wanneer weet of moet een BTW-plichtige weten dat hij betrokken is bij een frauduleuze transactie?” (noot onder Brussel 8 januari 2014), *Wekelijkse analyses* 18 oktober 2014, www.fiscalnet.be.

⁴⁵³ HvJ 21 juni 2012, nr. C-80/11 en C-142/11, *Mahagében en David*, www.curia.eu; B. BUELENS, “Aftrek van voorbelasting-Bijzondere situaties” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 960.

miljoenenomzet van start gaan, opgekochte slapende firma's, plotse explosie van de omzet, plotse radicale verandering van activiteit, verkopen aan prijzen beneden de marktprijs, enz.⁴⁵⁴

In het arrest Mahagében duidt het Hof van Justitie er op dat het vooral van de omstandigheden van het concrete geval afhangt welke maatregelen redelijkerwijs kunnen worden verlangd van de belastingplichtige die het recht op aftrek wenst uit te oefenen. Als hij deze maatregelen niet heeft genomen, zou dit kunnen wijzen op zijn onvoorzichtigheid en gebrek aan goede trouw. Als er aanwijzingen zijn van onregelmatigheden of fraude, kan van de afnemer worden verwacht dat hij inlichtingen inwint over de andere marktdeelnemer van wie hij voornemens is goederen of diensten te kopen om zich zo zeker te stellen van diens betrouwbaarheid. Dit kan echter niet op algemene wijze worden vereist door de belastingdienst indien er geen indicatoren zijn die achterdochtig kunnen maken.⁴⁵⁵

Van de belastingplichtige kan ook niet worden gevergd dat hij bij ontvangst van elke factuur nagaat of het op de factuur vermelde adres wel overeenstemt met de werkelijkheid. Dergelijke eis zou een ernstige belemmering van de handel met zich meebrengen.⁴⁵⁶

In het kader van intracommunautaire verhandeling wordt een medecontractant maar geacht te goeder trouw te handelen indien deze al het nodige heeft gedaan dat redelijkerwijze van hem kon worden verwacht om te zorgen dat hij niet bij de fraude betrokken geraakt. Er is geen goede trouw als de betrokkene *“wist of had moeten weten dat de door hem verrichte handeling deel uitmaakt van fraude en hij niet alle hem ter beschikking staande redelijke maatregelen heeft genomen om die fraude te voorkomen”*.⁴⁵⁷ Bovendien rust de plicht op de medecontractant om de zaak verder te onderzoeken van zodra hij indicaties heeft dat er iets loos zou kunnen zijn. Enkel zo kan hij blijven volhouden, dat ondanks dat er iets fout is, hij toch te goeder trouw gehandeld heeft, gezien hij deze indicatie onderzocht had en volgens hem niet naar fraude verwees.⁴⁵⁸

⁴⁵⁴ A. CLAES, *BTW-Carrousel - De fiscaal- en strafrechtelijke aanpak en de gevolgen voor de organisatoren, medeplichtigen en hun afnemers*, Gent, Larcier, 2005, 221-222.

⁴⁵⁵ HvJ 21 juni 2012, nr. C-80/11 en C-142/11, *Mahagében en David*, www.curia.eu, nr. 61; B. BUELENS, “Aftrek van voorbelasting-Bijzondere situaties” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 959-960.

⁴⁵⁶ C. AMAND, “Wanneer weet of moet een BTW-plichtige weten dat hij betrokken is bij een frauduleuze transactie?” (noot onder Brussel 8 januari 2014), *Wekelijkse analyses* 18 oktober 2014, www.fiscalnet.be.

⁴⁵⁷ HvJ 6 september 2012, C-273/11, *Mecsek-Gabona*, www.curia.eu; S. VASTMANS, “Intracommunautaire handelingen, invoer en uitvoer” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 400.

⁴⁵⁸ B. BUELENS, “Aftrek van voorbelasting-Bijzondere situaties” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 957.

7.2. Hoe kan een onderneming zich beschermen tegen deze medeplichtigheid?

Ondernemers komen soms, zonder het zelf te willen, in een keten van BTW-fraude terecht. Zij worden bijvoorbeeld gebruikt als bufferfirma. Wanneer de ondernemers niet kunnen bewijzen dat zij zich als een voorzichtig marktdeelnemer hebben opgesteld kan dit, zoals we hiervoor hebben gezien, zware gevolgen voor hen hebben. Zij kunnen geen recht op aftrek hebben, zij kunnen de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen geweigerd worden, of zij zullen hoofdelijk gehouden zijn tot de ontdoken belastingen.

Het is dus van het grootste belang om als onderneming elke betrokkenheid bij een BTW-carrousel te vermijden. Bovendien speelt een onderneming best op veilig door zichzelf in te dekken met bewijsmateriaal om zo bij beweringen van medeplichtigheid te kunnen aantonen dat hij als een voorzichtig marktdeelnemer handelde. Zo beschikt hij best over vervoerbewijzen of opslagdocumenten waaruit de werkelijkheid van de goederen blijkt. Het is ook aangeraden betalingsbewijzen te bewaren en abnormale prijzen te vermijden of bewijzen te verzamelen dat deze prijzen niet abnormaal zijn ten gevolge van fraude.⁴⁵⁹

Een onderneming kan best preventief te werk gaan en zijn medecontractant vooraf gaan screenen en verder blijven opvolgen.⁴⁶⁰ De ondernemer moet een gezonde waakzaamheid aan de dag leggen in zijn relaties met cliënten, leveranciers en zijn personeel (vooral wat betreft de aankoopdienst). Om dit te kunnen, moet de ondernemer beschikken over minstens voldoende info over de handelsrelaties, financiële situatie van leveranciers en/of cliënten en over de negatieve commerciële indicatoren.

8. Bewijs van fraude

Hoe zit het met het bewijs inzake de frauduleuze BTW-praktijken? Dient de administratie die denkt fraude te hebben ontdekt de fraude te bewijzen of dient de belastingplichtige die gefraudeerd zou hebben te bewijzen dat dit niet het geval is?

De bewijslast wordt verdeeld tussen de belastingplichtige en de administratie.

⁴⁵⁹ A. CLAES, *BTW-Carrousel - De fiscaal- en strafrechtelijke aanpak en de gevolgen voor de organisatoren, medeplichtigen en hun afnemers*, Gent, Larcier, 2005, 222-223.

⁴⁶⁰ A. CLAES, *BTW-Carrousel - De fiscaal- en strafrechtelijke aanpak en de gevolgen voor de organisatoren, medeplichtigen en hun afnemers*, Gent, Larcier, 2005, 35.

Het is aan de belastingplichtige om te bewijzen dat de voorwaarden voor de uitoefening van het recht op aftrek zijn vervuld. Zij moet aantonen dat er terecht BTW werd aangerekend over de leveringen of diensten waarvoor aftrek wordt geclaimd en dat de aangekochte goederen of diensten worden gebruikt voor “belaste” handelingen.

De administratie moet echter de betrokkenheid bij de fraude aantonen. Zij dient te bewijzen dat de belastingplichtige zelf bedrieglijke handelingen heeft gesteld of wist of had moeten weten dat de handelingen waarvoor hij aftrek claimt deel uitmaken van fraude. De administratie kan de BTW-aftrek niet verwerpen puur op basis van een vermoeden.

Wanneer de fiscus de schuld van de belastingplichtige tracht te bewijzen moet deze laatste kunnen bewijzen dat hij zich als een voorzichtige marktdeelnemer heeft opgesteld. Hij moet zijn voorzichtigheid en zorgvuldigheid bewijzen.⁴⁶¹

Om zijn goede trouw te tonen, dient de afnemer, zoals dat het geval is bij de algemene zorgvuldigheidsplicht, een verdergaand onderzoek te voeren van zodra hij indicaties heeft dat er iets loos zou kunnen zijn, bijvoorbeeld in het geval de ontvangen factuur onregelmatigheden vertoont.⁴⁶²

Als leverancier bij intracommunautaire leveringen is het verplicht de nodige zorgvuldigheid aan de dag te leggen en proactief te handelen. Bij discussies achteraf dient het duidelijk te zijn dat de leverancier alles heeft gedaan wat redelijkerwijze binnen zijn mogelijkheden ligt om ervoor te zorgen dat het bewijs voor toepassing van de vrijstelling wordt geleverd én vooral dat wordt aangetoond dat hij niet betrokken is bij fraude.

Het is dus belangrijk om binnen ondernemingen efficiënte controlemechanismen te voorzien.⁴⁶³

⁴⁶¹ B. BUELENS, “Aftrek van voorbelasting-Bijzondere situaties” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 955.

⁴⁶² B. BUELENS, “Aftrek van voorbelasting-Bijzondere situaties” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 957.

⁴⁶³ S. VASTMANS, “Intracommunautaire handelingen, invoer en uitvoer” in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 401-402.

9. Besluit

De misgelopen BTW-ontvangsten voor alle EU-lidstaten samen worden geschat op 100 miljard euro per jaar. Dit bedrag omvat alle vormen van BTW-fraude maar de carrouselfraude vertegenwoordigt een groot deel van de omvang van de schade. We zijn in deze masterproef dan ook vooral dieper ingegaan op de intracommunautaire carrouselfraude.

Fraude werkt bovendien ook markt- en concurrentieverstorend. Het is dus belangrijk om deze bron van BTW-verliezen te onderzoeken.

Inzake intracommunautaire verhandelingen van goederen en diensten brengt het bestemmingslandbeginsel met zich mee dat bij een intracommunautaire verwerving de BTW wordt belast en afgetrokken in het land van ontvangst van de goederen of diensten. Bijgevolg is de intracommunautaire levering belastingvrij. De praktijk toont aan dat dit systeem in het licht van de intracommunautaire fraudecarrouselfraude ontzettend fraudegevoelig is. De essentie van de BTW-carrouselfraude bestaat in het genereren van teruggaveclaims die niet overeenkomen met de werkelijk betaalde BTW.

De schade ten gevolge van de georganiseerde BTW-fraude in België is echter enorm gedaald. Waar er in 2001 nog meer dan 1 miljard euro aan BTW-verliezen waren, bedraagt dit voor het jaar 2012 nog “slechts” 18,5 miljoen euro.

Het is ontzettend belangrijk dit bedrag zo laag als mogelijk te houden. Het Rekenhof stelt immers vast dat gefraudeerde bedragen zo goed als nooit kunnen worden gerecupereerd.

Dit verklaart ook waarom de administratie in de strijd tegen de fiscale fraude meer oog heeft voor de detectie en bestrijding van de fraude dan voor de repressie en de recuperatie van de gefraudeerde bedragen.⁴⁶⁴ De snelle detectie en stopzetting van de carrouselfraude is van primordiaal belang om het verlies aan BTW-inkomsten zo minimaal als mogelijk te houden.

Ook de preventie van de fraude is belangrijk in het bestrijden van BTW-fraude. Voorkomen is immers nog steeds beter dan genezen. Als preventieve maatregel is het belangrijk potentiële fraudeurs te weren. De belastingdienst wil dit bereiken door nauwlettend toe te zien op de toekenning van BTW-nummers. Het is echter ook belangrijk om misbruik van (inactieve) BTW-nummers tegen te gaan.

⁴⁶⁴ Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, “Intracommunautaire BTW-fraude – opvolgingsonderzoek”, Brussel, september 2012, 35 en 36.

De belastingdienst onderkent het frauderisico waarbij fraudeurs bestaande ondernemingen overnemen om de inschrijvingsprocedure te omzeilen maar mist een basisregistratie voor wisselingen van eigendom als hulpmiddel.

Naast de controle van de belastingplichtigen dienen ook de administratieve plichten waaraan de BTW-plichtigen zijn onderworpen ertoe de correcte inning van de BTW te garanderen.

Bovendien brengen ook de gevolgen van de medeplichtigheid aan (carrousel)fraude een preventief, afradend effect met zich mee. Indien de medecontractant wist of behoorde te weten dat hij deelnam aan een transactie die onderdeel was van fraude, wordt het recht op aftrek hem geweigerd, geldt de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen niet of is hij hoofdelijk aansprakelijk voor de niet betaalde BTW. Een onderneming vermijdt dus best elke betrokkenheid bij een BTW-carrousel en dekt zichzelf het best in aan de hand van bewijsmateriaal om zo bij beweringen van medeplichtigheid te kunnen aantonen dat hij als een goede marktdeelnemer handelde. Gezien de gevolgen die aan de medeplichtigheid aan fraude zijn verbonden, besteden ondernemingen meer aandacht aan de bedrijven waarmee ze transacties afsluiten. Zo wordt het voor fraudeurs lastiger om deze bedrijven binnen een BTW-carrousel te lokken.

Met betrekking tot het bestrijden van de BTW-fraude zijn enkele nieuwigheden niet onbelangrijk en daarom belangrijk hier nog eens te vermelden.

Zo werden met de richtlijn van de Raad van 22 juli 2013 twee mechanismen ingevoerd met als doel de fraude beter te bestrijden.

Het ene mechanisme betreft het 'quick reaction mechanism', waardoor een lidstaat sneller kan worden gemachtigd een afwijkende maatregel te nemen in de strijd tegen plotse en massale vormen van BTW-fraude die aanleiding zouden kunnen geven tot aanzienlijke en onherstelbare financiële verliezen.

Het andere mechanisme voorziet in een facultatieve toepassing van de verlegging van de BTW voor leveringen van bepaalde goederen of diensten. Met de toepassing van dit 'reverse charge mechanism' is de plicht tot het betalen van de BTW voor leveringen van bepaalde goederen en diensten verschoven van de leverancier of dienstverrichter naar de klant. Diens recht op aftrek blijft weliswaar bestaan. In België werd sinds de invoering echter van geen van beide mogelijkheden nieuwe toepassing gemaakt.

België heeft wel een voortrekkersrol op het vlak van de detectie van fraude. Vooral met betrekking tot de carrouselfraude is aan de hand van de datamining een ontzettend efficiënt systeem opgezet om de ontduiking op te sporen.

De Ondersteuningscel Carrouselfraude heeft acht carrouselfraudetypologieën onderscheiden die een risico-belastingplichtige kan aannemen en waarvoor een modelprofiel wordt uitgetekend. Deze profielen worden losgelaten op een belastingplichtige. Op die manier wordt een vergelijkende analyse gemaakt tussen belastingplichtigen en hun scores op bepaalde waarden.

De BTW-plichtigen met een hoge gelijkenis aan de modelprofielen worden geselecteerd. Deze fraudegevoelige dossiers zullen dan gecontroleerd worden.

Ook de nieuwe modelleringstechniek genaamd 'Social Network Analysis' is enorm efficiënt om nieuwe spelers in een carrousel te kunnen opsporen. Aan de hand van deze netwerkanalyse worden relaties tussen entiteiten blootgelegd. Zo kan een vollediger beeld van de fraude worden weergegeven en krijgt men een gedetailleerder beeld van de onderneming als onderdeel van het netwerk.

Ondanks het feit dat de omvang van de schade als gevolg van carrouselfraude enorm gedaald is, leek het ons geen kwaad te kunnen toch nog andere methoden te onderzoeken die een oplossing kunnen bieden tegen de BTW-fraude.

Ook deze oplossingen hebben echter altijd een nadeel of hun werking in de praktijk lijkt twijfelachtig. Zo heeft het invoeren van een algemene verleggingsregeling vele nadelen waaronder die dat het aantrekkelijker wordt in de laatste schakel te frauderen, dat de administratieve lasten zullen stijgen en dat het BTW-systeem complexer wordt.

Hoe dan ook kunnen we duidelijk besluiten dat de laatste tijd continue inspanningen werden geleverd om de grootschalige carrouselfraude te bestrijden. Aan de klassieke fraude werd de voorbije jaren minder aandacht besteed maar deze fraude brengt ook geen BTW-verliezen van dergelijke grote omvang met zich mee.

Mij lijkt het voorlopig belangrijk vooral gebruik te maken van de mogelijkheden die er zijn (zoals het 'reverse charge mechanism') en de datamining optimaal te gebruiken, ook voor de klassieke vormen van fraude. Gezien het grensoverschrijdende aspect van de carrouselfraude lijkt het me bovendien ontzettend belangrijk om de datamining in de rest van de EU op punt te stellen en hiertoe de Europese gegevensuitwisseling te optimaliseren. De snelheid van de detectie van BTW-fraude is van primordiaal belang en het kan niet genoeg benadrukt worden hoe belangrijk de verbetering en versnelling van de internationale samenwerking en administratieve ondersteuning hierbij is.

Het is belangrijk het VIES en Eurofisc zo goed als mogelijk te gebruiken. Zo kunnen malafide ondernemingen sneller opgespoord worden, nog voordat ze al te veel schade hebben kunnen aanrichten.

Naar mijn mening is BTW-fraude iets van alle tijden en is het belangrijk niet te blijven stilstaan. Fraudeurs zijn immers ontzettend inventief en vinden altijd wel een manier om te frauderen. De belastingautoriteiten zullen bovendien voortdurend hun aandacht moeten houden op de carouselfraude. Zodra de inspanningen ter bestrijding van intracommunautaire BTW-fraude verslappen, is het wel zeer denkbaar dat de gederfde BTW-inkomsten weer zullen toenemen, doordat de carouselconstructies pas in een later stadium aan het licht komen. De aanpak van de BTW-fraude lijkt een nooit eindigend verhaal.

Bibliografie

Wetgeving (sensu lato)

Art. 4, lid 3 VEU.

Verordening Raad nr. 218/92, 27 januari 1992 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de indirecte belastingen (BTW), *Pb.L.* 1 februari 1992, afl. 24, p. 1-5.

Verordening Raad nr. 1798/2003, 7 oktober 2003 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde en tot intrekking van Verordening (EEG) nr. 218/92, *Pb.L.* 15 oktober 2003, afl. 264, 1.

Verordening Raad, nr. 904/2010, 7 oktober 2010 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (herschikking), *Pb.L.* 12 oktober 2010, afl. 268, p. 1-18.

Uitvoeringsverordening Commissie nr. 17/2014, 10 januari 2014 tot vaststelling van het standaardformulier voor de kennisgeving van een bijzondere maatregel in het kader van het snellereactiemechanisme tegen btw-fraude, *Pb.L.* 11 januari 2014, afl. 8, p. 13-15.

Verordening Europees Parlement en de raad, nr. 250/2014, 26 februari 2014 tot vaststelling van een programma voor de bevordering van acties op het gebied van de bescherming van de financiële belangen van de Europese Unie (programma „Hercules III”) en tot intrekking van Besluit nr. 804/2004/EG, *Pb.L.* 20 maart 2014, afl. 84, p. 6-12.

Richtlijn Raad nr. 67/227/EEG, 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting, *Pb.L.* 14 april 1967, afl. 1301, p. 67-69.

Richtlijn Raad nr. 2006/112/EG, 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *Pb.L.* 11 december 2006, afl. 347, p. 1-118.

Richtlijn Raad nr. 2008/9/EG, 12 februari 2008 tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in Richtlijn 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn, *Pb.L.* 20 februari 2008, afl. 44, p. 23-28.

Richtlijn Raad nr. 2010/23/EU, 16 maart 2010 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, wat betreft een facultatieve en tijdelijke toepassing van de verleggingsregeling voor leveringen van bepaalde fraudegevoelige diensten, *Pb.L.* 20 maart 2010, afl. 72, p. 4-6.

Richtlijn.Raad nr. 2013/42/EU, 22 juli 2013 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijk stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde wat betreft een snellereactiemechanisme tegen btw-fraude, *Pb.L.* 26 juli 2013, afl. 201, p. 1-3.

Richtlijn.Raad nr. 2013/43/EU, 22 juli 2013 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat betreft een facultatieve en tijdelijke toepassing van de verleggingsregeling voor leveringen van bepaalde fraudegevoelige goederen en diensten, *Pb.L.* 26 juli 2013, afl. 201, p. 4-6.

Uitvoeringsbesluit.Commissie nr. 2013/769/EU, 11 december 2013 tot afwijzing van het verzoek van Hongarije om een bijzondere maatregel in het kader van het snellereactiemechanisme te mogen toepassen die afwijkt van artikel 193 van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *Pb.L.* 18 december 2013, afl. 341, 68.

Regeling tussen de bevoegde autoriteiten van Frankrijk en België inzake uitwisseling van inlichtingen en administratieve samenwerking ter bestrijding van het ontgaan en ontduiken van belastingen, 10 juli 2002, <http://fiscus.fgov.be/interfafznl/nl/international/cooperation/administration.htm>.

Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, *BS* 17 juli 1969.

Wet van 14 april 2011 houdende diverse bepalingen, *BS* 6 mei 2011.

Wet 20 september 2012 tot instelling van het " una via "-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes , *BS* 22 oktober 2012.

Programmawet 27 december 2005, *BS* 30 december 2005.

Programmawet 20 juli 2006, *BS* 28 juli 2006.

Programmawet van 27 december 2006, *BS* 28 december 2006.

KB nr. 41 tot vaststelling van het bedrag van de proportionele fiscale geldboeten op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde, 30 januari 1987, *BS* 7 februari 1987.

KB nr. 3 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde, 10 december 1969, *BS* 12 december 1969.

KB nr. 1 met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde, 29 december 1992, *BS* 31 december 1992.

KB nr. 52 met betrekking tot de vrijstellingen betreffende de intracommunautaire leveringen van goederen en de ermee gelijkgestelde handelingen, alsook betreffende de intracommunautaire verwervingen van goederen, op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde, 29 december 1992.

KB houdende oprichting van de Administratie van de ondernemings- en inkomensfiscaliteit, 6 juli 1997, *BS* 31 juli 1997.

KB houdende regeling van de operationele diensten van de Federale Overheidsdienst Financiën, 3 december 2009, *BS* 9 december 2009.

KB nr. 23 met betrekking tot de jaarlijkse lijst van de BTW-belastingplichtige afnemers, 9 december 2009, *BS* 17 december 2009.

KB nr. 44 tot vaststelling van het bedrag van de niet-proportionele fiscale geldboeten op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde, 9 juli 2012, *BS* 17 juli 2012.

RB 18 maart 1831.

Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement over maatregelen tot wijziging van het btw-stelsel met het oog op fraudebestrijding, COM (2008) 109 def., 22 februari 2008.

Voorstel voor een richtlijn van de raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft een facultatieve en tijdelijke toepassing van de verleggingsregeling voor leveringen van bepaalde fraudegevoelige goederen en diensten, COM(2009) 511 def., 29 september 2009.

GROENBOEK over de toekomst van de BTW - Naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel, COM (2010) 695 def., 1 december 2010.

Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT, Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market, COM(2011) 851 final, 6 december 2011.

Voorstel van richtlijn tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde aangaande een 'quick reaction mechanism' tegen btw-fraude, COM (2012) 428 final, 31 juli 2012.

Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement en de Raad, Actieplan ter versterking van de strijd tegen belastingfraude en belastingontduiking, COM (2012) 722 final, 6 december 2012.

Communication from the commission to the european parliament, the council, the european economic and social committee and the committee of the regions - Better protection of the Union's financial interests:Setting up the European Public Prosecutor's Office and reforming Eurojust, COM (2013) 532 final, 17 juli 2013.

Verslag van de Commissie aan het Europees Parlement en de Raad – Bescherming van de financiële belangen van de EU – Fraudebestrijding – Jaarverslag 2012, COM(2013)548 final, 24 juli 2013.

Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad en de nationale parlementen over de heroverweging van het voorstel voor een verordening van de Raad tot instelling van het Europees Openbaar Ministerie wat betreft het subsidiariteitsbeginsel, overeenkomstig protocol nr. 2, COM(2013) 851 final, 27 november 2013.

MvT, *Parl.St.* Kamer 2005-2006, nr. 51-2517/1.

MvT, *Parl.St.* Kamer 2006-2007, nr. 51-2773/1.

Verslag van de Commissie voor de Financiën van de Kamer van Volksvertegenwoordigers over het ontwerp van wet tot invoering van het Wetboek van de BTW, *Parl.St.* Kamer 1968-1969, nr. 88/15.

Wetsvoorstel van 23 april 2012 tot instelling van het 'una via'-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes, verslag namens de Commissie voor de Financiën en de begroting, *Parl.St.* Kamer 2011-2012, nr. 53-1973/005.

Circ. AFZ/2006-0604 (AFZ 14/2006), 24 augustus 2006, www.fisconetplus.be.

Circ. AOIF 38/2006, 28 augustus 2006, www.fisconetplus.be.

Circ. COL 6/2012, Brussel, 30 mei 2012, http://www.ommp.be/extern/getfile.php?p_name=4263343.PDF.

Circ. AFZ 9/2012 (AFZ/2012-0629), 23 oktober 2012, www.fisconetplus.be.

Circ. AFZ 02/2013 (AFZ/2011-0272), 23 januari 2013, www.fisconetplus.be.

Vr. en Antw. Kamer 2004-2005, 20 januari 2005, 51/067 (Vr. nr. 608 T. PIETERS).

Vr. en Antw. Kamer 2008-2009, 8 oktober 2008, 52/042 (Vr. nr. 386 C. BROTCORNE).

Vr. en Antw. Kamer 2010-2011, 26 april 2011, 53/033 (Vr. nr. 341 E. THIÉBAUT).

Vr. en Antw. Kamer 2013-2014, 9 oktober 2013 (Vr. nr. 19855 B. DRÈZE).

Schriftelijke vraag van Jurgen Ceder aan de vice-eerste minister en minister van Financiën en Institutionele hervormingen over Intracommunautaire BTW-fraude – Risicoselectietechnieken – Automatisering, *Hand. Senaat*, 9 juli 2009, nr. 4 – 3378.

Rechtspraak

HvJ 14 februari 1985, C-268/83, *Rompelman*, www.curia.eu.

HvJ 13 december 1989, C-342/89, *Genius Holding, Fisc. Koer.* 1990, 190.

HvJ 6 april 1995, nr. C.-4/94, *BLP*, www.curia.eu.

HvJ 29 februari 1996, C- 110/94, *Intercommunale voor zeewaterontzilting (INZO)*, www.curia.eu.

HvJ 5 december 1996, C-85/95, *J. Reisdorf*, www.curia.eu.

HvJ 16 oktober 1997, C-258/95, *Fillibeck*, www.curia.eu.

HvJ 21 maart 2000, gevoegde zaken C-110/98 tot C-147/98, *Gabalfrisa*, www.curia.eu.

HvJ 19 september 2000, C-454/98, *Schmeink en Strobel, Fisc. Koer.* 2000, 459.

HvJ 14 december 2000, C-110/99, *Emsland-Stärke*, www.curia.eu.

HvJ 29 april 2004, C-478/01, *Gemeente Leusden*, www.curia.eu.

HvJ 29 april 2004, C-7/02, *Holin Groep (2004)*, www.curia.eu.

HvJ 26 mei 2005, nr. C-536/03, *Antonio Jorge*, www.curia.eu.

HvJ 12 januari 2006, C 354/03, C 355/03 en C-484/03, *Optigen, Fulcrum Electronics en Bond House systems*, www.curia.eu.

HvJ 21 februari 2006, C-255/02, *Halifax*, www.curia.eu.

HvJ 11 mei 2006, C-384/04, *Commissioners of Customs & Excise, Attorney General vs. Federation of Technological Industries e.a.*, www.curia.eu.

HvJ 6 juli 2006, gevoegde zaken C-439/04 en C-440/04, *Axel Kittel vs. Belgische staat en Belgische staat vs. Recolta Recycling*, www.curia.eu.

HvJ 27 september 2007, C-409/04, *Teleos plc.*, www.curia.eu.

HvJ 27 september 2007, C-146/05, *Collée vs. Finanzamt Limburg an der Lahn*, www.curia.eu.

HvJ 21 februari 2008, C-425/06, *Part Service*, www.curia.eu.

HvJ 11 december 2008, C-371/07, *Danfoss en AstraZeneca*, www.curia.eu.

HvJ 22 april 2010, gevoegde zaken C-536/08 en C-539/08, *X en Facet-Facet Trading*, www.curia.eu.

HvJ 22 december 2010, C-277/09, *RBS Deutschland Holdings GmbH*, www.curia.eu.

HvJ 21 juni 2012, C-80/11 en C-142/11, *Mahagében en David*, www.curia.eu.

HvJ 6 september 2012, C-273/11, *Mecsek-Gabona*, www.curia.eu.

HvJ 27 september 2012, C-587/10, *VSTR*, www.curia.eu.

HvJ 31 januari 2013, C-642/11, *Stroy Trans EOOD*, www.curia.eu.

HvJ 13 februari 2014, C-18/13, *Maks Pen/Direktor na Direktsia "Obzhalvance i danacho - osiguritelna praktika" Sofia*, www.curia.eu.

HvJ 12 februari 2015, C-662/13, *Surgicare*, www.curia.eu.

GwH 9 juli 2009, nr. 105/2009.

GwH 16 juli 2009, nr. 117/2009.

GwH 3 april 2014, nr. 61/2014.

Cass. 6 juni 1961, *Pas.* 1961, I, 1082.

Cass. 20 september 1973, *Pas.* 1974, I, 310.

Cass. 26 januari 1983, *RW* 1983-84, 1232.

Cass. 22 maart 1990, *RW* 1990-1991, 61.

Cass. 28 mei 1993, *RW* 1193-94, 444.

Cass. 12 oktober 2000, *Arr. Cass.* 2000.

Cass. 15 oktober 2002, www.cass.be.

Cass. 3 december 2002, www.cass.be.

Cass. 22 maart 2007, www.cass.be.

Cass. 25 februari 2013, www.cass.be.

Cass. 19 juni 2014, www.cass.be.

Cass. 19 september 2014, www.cass.be.

Gent 31 januari 1975, *AFT* 1977, 180.

Antwerpen 2 maart 1978, *JDF* 1978, 344.

Antwerpen 5 februari 2002, *TFR* 2002, afl. 232, 1144, noot K. HEYRMAN.

Antwerpen 3 januari 2003, *FJF* 2003, 205.

Antwerpen 13 november 2007, *RABG* 2008, afl. 18, p 1153.

Gent 24 september 2013, *Fisc. Koer.* 2013, afl. 16, 644.

Brussel 8 januari 2014, *Wekelijkse analyses* 18 oktober 2014, www.fiscalnet.be, noot C. AMAND.

Rb. Bergen 21 februari 2002, *TFR* 2002, 948.

Rb. Hasselt 1 december 2011, *Fiscoloog* 2012, afl. 1283, 1.

Corr. Antwerpen 18 november 1985, *Bull. Bel.* 1986, nr. 652, 1561.

Rechtsleer

AMAND, C., "Wanneer weet of moet een BTW-plichtige weten dat hij betrokken is bij een frauduleuze transactie?" (noot onder Brussel 8 januari 2014), *Wekelijkse analyses* 18 oktober 2014, www.fiscalnet.be

ANTHONISSEN, K. en VERVECKEN, G., "Hoe en waar schikken in fiscale strafzaken", *AFT* 2012, nr. 3, 11-15.

BELLEMAN, S., "Grondwettelijk Hof vernietigt deel van 'una-via wet' (noot onder GwH 3 april 2014), <http://www.legalworld.be/legalworld/Grondwettelijk-Hof-vernietigt-deel-van-una-via-wet.html?LangType=2067>.

BROCKMANS, H., "Una via of het straatje zonder einde?", *Trends* 2013, 14 april 2013, 14-16.

BUELENS B., "Aftrek van voorbelasting-Bijzondere situaties" in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 945-984.

BUELENS, B., "Aftrek van voorbelasting-De materiële voorwaarden - over het "hebben" van recht op aftrek" in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 776-904.

BUELENS, B., "Aftrek van voorbelasting-Inleiding" in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 771.

BUELENS, B. en BELLENS, A., "Wat is er geworden van de recente wetswijzigingen inzake btw?", *AFT* 2008, afl. 2, 26-46.

CALLAERT, G., "Bemiddeling: een opportuniteit in de fiscale invordering?", *AFT* 2013, afl. 11, 13-17.

CLAES, A., *BTW-Carrousel - De fiscaal- en strafrechtelijke aanpak en de gevolgen voor de organisatoren, medeplichtigen en hun afnemers*, Gent, Larcier, 2005, 276 p.

CLAREMBAUX, M., "Weigering van BTW-aftrek op grond van artikel 1131 van het Burgerlijk Wetboek gerechtvaardigd?", *Wekelijkse analyses Fiscalnet* 16 juli 2005, www.fiscalnet.be.

COOPMAN, B. (ed.) en HENS, K., *De minnelijke schikking in fiscale zaken*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 237.

COOPMAN, B. en HENS, K., "De verruimde minnelijke schikking: de deus ex machina voor fiscale strafdossiers?", *Fiscale actualiteit* 2011, nr. 32, 6-12.

DE JAEGER, M., en VAN VOLSEM, F., "Een toelichting bij de Una Via-wet van 20 september 2012", *T. Straf.* 2013, 2-23.

DE JONCKHEERE, M. en VAN DOOREN, E., "De onderzoeksbevoegdheden" in M. DE JONCKHEERE (ed.), *De fiscale procedure*, Brugge, die Keure, 2012, 63-193.

DE KEERSMACKER, J., "BTW-aftrek voor aanvang activiteit wordt bevestigd" (noot onder Antwerpen 13 november 2007), *RABG* 2008, nr 18 , p 1159- 1161.

DESTERBECK, F., "De gerechtelijke afdoening van de BTW-fraude in België" in J.A. VERVAELE (ed.), *Strijd tegen BTW-fraude in de Europese Unie – Handhaving in België en Nederland*, Antwerpen, Maklu, 1995, 107-122.

DIALLO, H., KARAKAY, G., MEULDERS, D., en Plasman, R., *Raming van de belastingfraude in België*, working paper Economie ULBrussel, 2010, 55 p.

DIZIER, J-F., "De aquiliaanse aansprakelijkheid van de bestuurder en de bedrijfsleider ten aanzien van de fiscus (tussen stormwaarschuwing en eenvoudige storing)", *Wekelijkse analyses* 26 januari 2008, www.FiscalNet.be.

GOVERS, M., *BTW Actua 2010*, Strombeek-Bever, THE VAT HOUSE, 2010, 269 p.

HEMELS, S.J.C., "Een alternatief voor de bestrijding van BTW-fraude: een loterij", *de AANSLAG* 2013, vol. 23, 18-19.

HEYRMAN, K., "De BTW bij fictieve facturatie" (noot onder Rb. Antwerpen 5 februari 2002), *TFR* 2002, nr. 232, 1144-1148.

HEYRMAN, K., "De verhoging van de strafrechtelijke geldboeten voor fiscale overtredingen", *TFR* 2012, nr. 422, p 471-472.

HEYRMAN, K., "Strafbepalingen" in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 1578-1624.

JANSSENS, K., "Una via treedt in werking op 1 november, maar niet noodzakelijk voor boetes", *Fisc. Act.* 2012, nr. 37, 8-9.

KEEN, M., "VAT attacks!", *Int. Taks Public Finance* 2007, <http://link.springer.com/article/10.1007%2Fs10797-007-9037-9#page-1>, 365-381.

KEEN, M. en SMITH, S., *VAT Fraud and Evasion: What do we know, and what can be done?*, working paper IMF, 2007, 33 p.

KOGELS, H., "Editorial: VAT fraud with Emission Allowances Trading", *EC tax review* 2010, afl. 5, 186-187.

LACKO, M., "Hidden economy – an unknown quantity? Comparative analysis of hidden economies in transition countries 1989-95", *Economics of Transition* 2000, 8(1), 117-149.

LANGER, R. en KÜFFNER, T., "Introduction of new measures to tackle VAT fraud", september 2012, www.internationaltaxreview.com, 79-81.

MAES, L., DE CNIJF, H. en DE BROECK, L., *Fiscaal praktijkboek 2014-2015 Directe belastingen*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2014, 470 p.

MASSIN, I., "Maatregelen voor de voldoening van BTW" in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 1179-1262.

MAUS, M. en VAN DOOREN, E., "De sancties" in M. DE JONCKHEERE (ed.), *De fiscale procedure*, Brugge, die Keure, 2012, 317-411.

MEESE, J., "Ne bis in idem en erkenning van buitenlandse vonnissen in strafzaken", in G. STRAETMANS en M. ROZIE, *Doorwerking van het Europees recht in de nationale rechterlijke praktijk*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 139-150.

PANIS, W., "Algemene rechtsbeginselen inzake BTW" in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 87-116.

PEETERS B., "Europeesrechtelijke aspecten" in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 27-86.

REYNDERS, S., "Handelingen gesteld in het kader van een BTW-carrouselfraude door een verkoper te goeder trouw, zijn aan de BTW onderworpen en geven recht op aftrek van BTW – of toch niet?" (noot onder HvJ 12 januari 2006, C 354/03, C 355/03 en C-484/03, *Optigen*, www.curia.eu), *A.F.T* 2006, afl. 5, 37-41.

REYNDERS, S., "Vallen handelingen gesteld in het kader van een BTW-carrousel binnen de werkingssfeer van de BTW?" (noot onder Cass. 24 oktober 2004), *A.F.T.* 2005, nr. 6-7, 30-32.

SCHNEIDER, F., "Shadow Economies around the world: what do we really know?" , *European Journal of Political Economy* 2005, afl. 21 (3), 59 p.

SCHNEIDER, F., "Size and development of the shadow economy in Germany, Austria and other OECD-countries. Some preliminary finding", *Revue économique* 2009, 60 (5), pp 1079-1116.

SINN, H-W., GEBAUER, A. en PARSCHE, R., "The Ifo Institute's model for reducing VAT fraud: Payment first, refund later", *CESifo Forum* 2004, afl. 2, 30-34.

SMET, F., "Grondwettelijk Hof: 'una via'-wet schendt non bis in idem", *Fiscoloog* 2014, nr. 1382, 1-4.

SMET, F., "Una via en minnelijke schikking: een onmogelijk huwelijk?", *Fiscoloog* 2012, nr. 1317, 8-10.

STAELENS, F., *Zwendel met toegevoegde waarde: Een handleiding voor onderkenning en voorkoming van georganiseerde BTW-fraude*, Diegem, Kluwer Editorial, 1998, 132 p.

TERRA, B. en KAJUS, J., "European VAT Directives", *IBFD*, www.ibfd.org, 1294 p.

VAN BAVEL, H., "De Wet van 4 mei 1999 tot invoering van de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van rechtspersonen", *AJT* 1999-2000, 209-226.

VAN CROMBRUGGE, S., *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Antwerpen, Biblo, 2013, 76 p.

VAN CROMBRUGGE, S., *Fiscaal recht*, cursus fiscaal recht 1^{ste} master rechten, 2012-2013, titel III BTW, 15p.

VAN CROMBRUGGE, S., "Fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012", *TRV* 2012, afl. 6, 537-562.

VANDEBERGH, H., "Aftrek en herziening van de aftrek van BTW in de rechtspraak van het Europees Hof van Justitie", *TFR* 2008, nr. 354, p. 675-711.

VAN DEN ABEELE, A.F., "Typologie van BTW-fraudes" in J.A. Vervaele (ed.), *Strijd tegen BTW-fraude in de Europese Unie – Handhaving in België en Nederland*, Antwerpen, Maklu, 1995, 39-46.

VAN DEN ABEELE, M., "fraude carrousel" in A. Zenner (ed.), *Face à la criminalité organisée en matière fiscale*, Luik, Luc Piré Electronique, 2001, 283-284.

VANDENBERGHE, F., "Personen gehouden tot voldoening van de btw" in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 1263-1312.

VASTMANS, S., "Intracommunautaire handelingen, invoer en uitvoer" in H. VANDEBERGH (ed.), *BTW-handboek*, Brussel, Larcier, 2014, 385-465.

VERHOEYE, J., "De fiscus controleert voortaan met "datamaning"", 14 april 2005, www.fiscalibus.be.

VERSTRAETEN, B., "Op naar echtscheiding met onderlinge toestemming tussen fiscus en parket?", *Fiscale actualiteit* 2012, nr. 7, 5-9.

VERVOORT, J., *Belasting over de toegevoegde waarde*, Kapellen, Uitgeverij Pelckmans, 287 p.

WILLE, P., BORGER, F. en GOVERS, M., *Handboek BTW 2013-2014*, Antwerpen, Intersentia, 2013, 610 p.

WOLF, R.A., "BTW-fraude en EU-beginselen; recht zeker?", *Tijdschrift Formeel Belastingrecht* 2014, afl. 1, 45-61.

X, "Bestuurdersaansprakelijkheid overeenkomstig artikel 93 undecies C Wbtw" (noot onder Antwerpen 18 maart 2014), *Dagelijkse nieuwsbrieven* 17 oktober 2014, www.fiscalnet.be.

X, "BTW- aansprakelijkheid van de bestuurder – De aansprakelijkheid van artikel 93undeciesC Wbtw kan niet worden ingeroepen voor de geldboetes" (noot onder Leuven 5 september 2014), *Dagelijkse nieuwsbrieven* 16 april 2015, www.fiscalnet.be.

X, "BTW-fraude en neutraliteitsbeginsel" (noot onder Cass. 19 juni 2014), *Dagelijkse nieuwsbrieven* 29 september 2014, www.fiscalnet.be.

X, "BTW valse facturen – aftrek" (noot onder Rb. Namen 6 maart 2014), *Dagelijkse nieuwsbrieven* 17 september 2014, www.fiscalnet.be.

X, "Recht op aftrek-btw-carrousel – Keten van leveringen - btw-plichtige die niet wist of had moeten weten dat hij door zijn handelingen deelnam aan de btw-fraude gepleegd door zijn leveranciers" (noot onder Brussel 8 januari 2014), *Dagelijkse nieuwsbrieven* 15 september 2014, www.fiscalnet.be.

Verslagen en scripties

Conclusie van advocaat-generaal d. ruiz-jarabo colomer 14 maart 2006, gevoegde zaken C-439/04 en C-440/04, Axel Kittel vs. Belgische staat en Belgische staat vs. Recolta Recycling, www.curia.eu.

DENOLF, J., *Jaarverslag DJF 2012*, Brussel, www.poldoc.be, 2013, 47, consultatie op 14 april '15.

EC Commissioner's estimate of VAT fraud in the EU on 31 May 2006, http://ec.europa.eu/commission_barroso/kovacs/speeches/introductory_speech_REV4.pdf.

European Commission, *Assessment of the application and impact of the optional 'Reverse Charge Mechanism' within the EU VAT system*, 19 december 2014, http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/studies/index_en.htm, 183 p.

Europese Rekenkamer, Speciaal verslag nr. 8/2007 over de administratieve samenwerking op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde, vergezeld van de antwoorden van de Commissie, *Publicatieblad van de Europese Unie*, 25 januari 2008, C20/1, 26 p.

Financial Action Task Force, *Laundering the proceeds of VAT carousel fraud*, 2007, <http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Laundering%20the%20Proceeds%20of%20VAT%20Carroussel%20Fraud.pdf>, 31 p.

TAXUD, *Update report to the study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 member states*, TAXUD/2013/DE/321, 2014, 65 p.

VANHOUT, K., *Grens tussen belastingontwijking en belastingontduiking in de vennootschapsbelasting*, scriptie Handelsingenieur UHasselt, 2007, <http://hdl.handle.net/1942/2881>.

VANWESEMAEL, Z., *De profilering van de "risico-belastingplichtige"*, onuitg. Eindverhandeling ingediend met het oog op een benoeming tot inspecteur bij een fiscaal bestuur van de Federale Overheidsdienst Financiën, FOD Financiën, 2013, 70p.

Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, "Fiscale controle van de BTW-plichtigen", Brussel, augustus 2007, 33 p.

Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, "Intracommunautaire BTW-fraude", Brussel, maart 2009, 71 p.

Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, "Intracommunautaire BTW-fraude – opvolgingsonderzoek", Brussel, september 2012, 72p.

Media

BOVE, L., "Gerecht en fiscus sluiten grootste fraudeddeal ooit", *De Tijd* 2013, 7 mei 2013.

BROCKMANS, H., "Vernietiging una via-wet veroorzaakt fiscale chaos", *Trends* 7 april 2014, <http://trends.knack.be/economie/beleid/vernietiging-una-via-wet-veroorzaakt-fiscale-chaos/article-normal-217153.html>.

EECKHOUT, M. en VANSCHOU BROUK, C., "Omega Diamonds koopt vervolging voor fraude af", *De Standaard* 2013, 7 mei 2013.

VANSCHOU BROUK, C., "Groen licht voor grootste schikking ooit", *De Standaard* 2014, 16 december 2014.

Internet

http://ec.europa.eu/anti_fraud/policy/hercule/index_en.htm.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_number/index_en.htm.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=nl.

http://www.europa-nu.nl/id/viommbhi6ha/gele_kaart.

http://www.europa-nu.nl/id/vg9hpqnpjnxx/directoraat_generaal_belastingen_en.

http://www.europa-nu.nl/id/vg9pin61gvzs/beleid_fraudebestrijding.

Nota van de Raad van de Europese Unie, "Bestrijding van BTW-fraude: Eurofisc", Brussel, juli 2008, www.eumonitor.nl, p. 4.

www.fiscalebemiddeling.be.

X, Benelux presenteert aan Europa oplossing om BTW-fraude sneller op te sporen, 7 mei 2014, <http://www.benelux.int/nl/nieuws/benelux-presenteert-aan-europa-oplossing-om-btw-fraude-sneller-op-te-sporen>.

X, Groot woordenboek van de Nederlandse taal, <http://www.vandale.be/opzoeken?pattern=fraude&lang=nn#.VGxqLb5Pru0>, consultatie 26 oktober 2014.

Andere

"Datamining, project S.N.A.", Artikel ontvangen van de BBI. (zie bijlage 1).

Email van ERIK O. in opdracht van AN DECONINCK.

Lezing John Crombez, De mozaïek Kortrijk, 15 april 2015.

Plenaire zitting online gevolgd via <http://www.europarl.europa.eu/ep-live/nl/plenary/video?intervention=1430232893258>, consultatie op 29 april 2015, 16:27-17:28H.

Telefonisch gesprek met mevrouw Sofie Van Cauter (werkzaam bij de BBI), 6 mei 2015.

**DATAMINING
PROJECT S.N.A.**

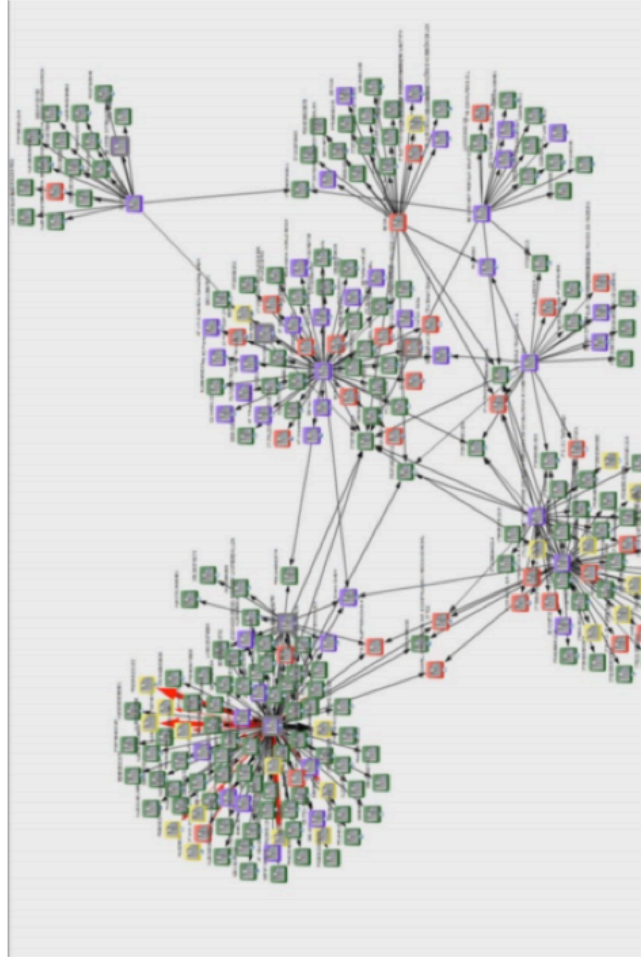
Netwerkanalyse is een hulpmiddel om de relaties tussen entiteiten te visualiseren en te modelleren. De voorstelling hiervan gebeurt onder de vorm van een schema dat bestaat uit knooppunten (entiteiten)

zoals een onderneming, een gebouw, een bankrekening of dergelijke. Het verband tussen deze entiteiten kan het uitoefenen van een mandaat binnen een bedrijf, een financiële transactie, enz. zijn.

Fraudeconstructies worden steeds geavanceerder en hebben een zeer korte levensduur. Vandaar de noodzaak om op het gebied van de bestrijding van georganiseerde fraude een instrument te gebruiken om

fraude van bij de start te identificeren. Netwerkanalyse laat toe om, op basis van de reeds verworven kennis, een volledig beeld van de fraude weer te geven.

De netwerkanalysetoepassing SNA¹, aangeboden door SAS, laat niet alleen toe het frauduleuze netwerk als één geheel te visualiseren, maar biedt ook de mogelijkheid om een deel van het netwerk te analyseren om een gedetailleerder beeld te krijgen van de onderneming als onderdeel van het netwerk. Het zal eenvoudiger zijn om dergelijke groepen (d.w.z. dichte sub-netwerken), linken tussen deze sub-netwerken en de centrale elementen van het netwerk te visualiseren.



¹ Social Network Analysis