

NEUTRALITEIT BIJ NAVORDERING VAN BTW

Aantal woorden: 52.615

Laura Van Lembergen

Studentennummer: 01103607

Promotor: Prof. dr. Mark Delanote

Copromotor: Prof. dr. Sibylle Van Belle

Masterproef voorgelegd voor het behalen van de graad master in de richting Rechten

Academiejaar: 2016 - 2017

Dankwoord

In 2011 startte ik mijn opleiding rechten aan de Faculteit rechtsgeleerdheid te Gent. In eerste instantie als een jong en naïef meisje, nog niet goed wetend wat mij te wachten stond. Desalniettemin werd dit vrij snel door de eerste professoren duidelijk gemaakt met de volgende stelling: “Kijk eens rechts en daarna links van u, slechts een van jullie zal hier na vijf jaar afstuderen”. Een toespraak die nog steeds in mijn geheugen staat gegraveerd. Als ik hier nu op terugkijk, kan ik stellen dat er toen niet gelogen werd. Het is zo dat ik de enige van die drie personen ben die zes jaar later de laatste hand legt aan haar masterproef.

Als sluitstuk van mijn universitaire opleiding, kan ik garanderen dat het schrijven van deze masterproef een periode met vallen en opstaan was. Mede door het feit dat ik aan de start van het schrijven van mijn onderzoeksplan de grondige studie ‘BTW’ nog niet had gevolgd en bijgevolg over weinig basiskennis beschikte.

Nochtans heeft het volbrengen van deze masterproef ervoor gezorgd dat mijn interesse in het fiscaal recht enorm is gestegen, in die mate zelfs dat ik er ook voor gekozen heb om mijn baliestage bij een fiscaal kantoor te starten.

Ik zou graag van deze gelegenheid gebruik willen maken om enkele mensen bijzonder te bedanken voor de hulp die ze mij hebben geboden.

Vooreerst wens ik Prof. Dr. Delanote te bedanken voor enerzijds het aanreiken van dit zeer interessant onderwerp en anderzijds voor de goede begeleiding gedurende deze twee jaar. Hij stond steeds klaar om mij bij te sturen en om mijn vragen te beantwoorden.

Daarnaast wens ik mijn dank te betuigen aan mijn ouders. Zij gaven mij de kans om deze studie aan te vatten en hebben mij gedurende mijn hele studieloopbaan onvoorwaardelijk gesteund. In het bijzonder wil ik mijn vader bedanken die er ook voor gezorgd heeft dat mijn masterproef werd nagelezen door Ann Van Walle.

Na zes jaar studeren, loopt mijn tijd als studente aan de Universiteit Gent nu ten einde. Het is een tijd die ikzelf als onvergetelijk beschouw. Graag wil ik dan ook mijn vrienden bedanken die er mee hebben voor gezorgd dat mijn studieloopbaan aan de Universiteit Gent zo een positieve ervaring geworden is. Samen maakten we onvergetelijke momenten mee. Ook in moeilijkere periodes

konden we steeds bij elkaar terecht. Dit werd tijdens deze laatste maanden meermaals duidelijk. We bevonden ons allemaal in dezelfde situatie en konden steevast op elkaar rekenen.

- Laura Van Lembergen
Gent, mei 2017

Inhoudsopgave

1. Inleiding	1
1.1. Situering	1
1.2. Onderzoeksvraag	2
1.3. Relevantie	4
1.4. Methodiek	4
2. Neutraliteitsbeginsel	5
2.1. Korte historiek	5
2.2. Definitie neutraliteit in de rechtsleer	10
2.2.1. Interne neutraliteit.....	10
2.2.1.1. Economische neutraliteit	10
2.2.1.2. Juridische neutraliteit.....	11
2.2.1.3. Mededingsneutraliteit	13
2.2.2. Externe neutraliteit.....	14
2.3. Ontwikkeling neutraliteitsbeginsel door het Europese Hof van Justitie	15
2.3.1. Inleiding	15
2.3.2. Verbod tot cumulatie van de belasting.....	15
2.3.2.1. Recht op aftrek voorbelasting – Teruggave van ten onrechte betaalde BTW ..	16
2.3.2.2. Vrijstellingen	21
a) Vrijstellingen zonder recht op aftrek.....	21
b) Vrijstellingen met recht op aftrek.....	22
c) Restrictieve interpretatie	22
2.3.2.3. De subjectieve maatstaf	24
2.3.2.4. Cumulatie BTW.....	25
2.3.3. Neutraliteit tussen belastingplichtigen	26
2.3.4. Neutraliteit ten aanzien van transacties.....	28
2.3.5. Neutraliteit ten aanzien van de eindverbruiker	29
2.4. Tussenconclusie	29
3. Recht op aftrek en teruggave van de BTW	31
3.1. Wat is recht op aftrek?	31
3.1.1. Schema.....	31
3.1.2. Toelichting	31

3.2. Voorwaarden recht op aftrek binnen België.....	32
3.2.1. Formele voorwaarden: de factuur	33
3.2.1.1. Factuur	33
3.2.1.2. Factuur als bewijslast.....	34
3.2.1.3. Conforme factuur.....	34
a) Situatie voor de Richtlijn 2006/112/EG (=achtste BTW-richtlijn)	35
b) Situatie na de implementatie van de Richtlijn 2006/112/EG (=achtste BTW-richtlijn).....	35
3.2.1.3. Originele factuur.....	36
3.2.2. Materiële voorwaarden:	38
3.2.2.1. Belastingplichtige	38
a) Begin van BTW plicht.....	39
b) Aftrek van BTW opgelopen voor de BTW-plicht.....	40
c) Einde van BTW-plicht.....	41
3.2.2.2. Bestemmingsprincipe	41
a) Algemeen.....	41
b) Belaste activiteit van de belastingplichtige	43
c) Vermoedelijke bestemming.....	45
d) Koppeling input met output.....	45
e) Verdeelsleutel	45
3.2.2.3. BTW-aftrek en privégebruik.....	46
3.2.2.4. Enkel wettelijk verschuldigde BTW is aftrekbaar	48
3.3. Teruggave binnenlandse BTW.....	50
3.4. Teruggave BTW binnen de Europese Unie.....	51
3.4.1. Inleiding.....	51
3.4.2. Toepassingsgebied van de richtlijn	52
3.4.3. Voorwaarden in de richtlijn	53
3.4.3.1. Geen kwalificatie in de lidstaat van teruggaaf als binnenlandse belastingplichtige	53
3.4.3.2. Geen met BTW belaste levering van goederen of verrichting van diensten in lidstaat van teruggaaf	55
3.4.3.3. Gebruik van goederen of diensten voor zakelijke doeleinden	55
3.4.3.4. Enkel terecht aangerekende BTW komt in aanmerking voor teruggave	56
a) Inleiding.....	56
b) Rechtspraak Europese Hof van Justitie	56

c) Veiligheidsmaatregelen	59
3.4.3.5. Geen aftrekbeperking of aftrekuitsluiting in de lidstaat van teruggave	60
3.3.3.6. Verplichte vermeldingen op facturen of invoerdocumenten	60
3.4.4 Elektronische procedure.....	60
3.4.5. Belgische wetgeving	61
3.4.6 Sancties	61
3.4.7. Schematische voorstelling	62
3.5. Teruggave BTW buiten de Europese Unie	62
3.6. Recht op aftrek en verleggingsregeling voor buitenlandse belastingplichtigen	63
3.6.1. Algemene regels.....	63
3.6.2. Toetsing door het Europese Hof van Justitie aan het neutraliteitsbeginsel.....	64
3.6.2.1. Weigering recht op teruggave ingevolge nationale bepaling.....	64
3.6.2.2. Weigering recht op aftrek ingevolge niet naleven nationale voorschriften	66
4. Verjaring	68
4.1. Verjaring vordering voldoening BTW	68
4.1.1. Inleiding	68
4.1.1.1. Normale verjaringstermijn (driejarige termijn)	68
4.1.1.2. Verlengde verjaringstermijn (zevenjarige termijn).....	69
a) Fraude	69
b) Andere gevallen.....	69
c) Programmawet van 1 juli 2016.....	71
4.1.2. Aanvang van termijn.....	71
4.1.2.1. Oude bepaling	71
4.1.2.2. Nieuwe bepaling	72
4.1.3. Stuiting van de verjaringstermijn.....	72
4.1.4. Schorsing van de verjaring.....	72
4.2. Verjaring vordering teruggave BTW – recht op aftrek	73
4.2.1. Inleiding	73
4.2.2. Aanvang van de termijn	74
4.2.3. Schorsing en stuiting van de verjaring.....	75
4.3. Toetsing aan het neutraliteitsbeginsel	75
5. Navorderingen	77
5.1. Navorderingen wegens voldoening van de BTW door de belastingadministratie.....	77
5.1.1. Administratieve fase	77
5.1.2. Gerechtelijke fase.....	78

5.1.2.1. Het dwangbevel	78
5.1.2.1. De gerechtelijke procedure	78
a) Verzet	78
b) Instellen van een rechtsvordering voor de definitieve navordering in een dwangbevel.....	79
c) Verloop procedure	79
5.2. Navorderingen wegens teruggave van de BTW door belastingplichtige.....	82
5.2.1. Administratieve procedure.....	82
5.2.2. Gerechtelijke procedure	83
5.2.2.1. Onwettigverklaring BTW-heffing na arrest Europese Hof van Justitie of Grondwettelijk Hof	84
a) Inleiding.....	84
b) Eerbiediging van de neutraliteit van de BTW	84
5.3. Laattijdige terugbetaling van de belastingadministratie binnen België.....	85
5.3.1. BTW-tegoed.....	85
5.3.2. Interests.....	86
5.3.2.1. Laattijdige betaling in hoofde van de belastingplichtige	86
5.3.2.2. Laattijdige betaling in hoofde van de belastingadministratie	86
5.3.2.3. Financiële last in hoofde van de belastingplichtige	87
5.3.3. Verzoek om kwijtschelding of vermindering van interests	88
5.4. Navordering BTW die reeds is afgedragen aan de schatkist.....	89
6. Misbruik of fraude inzake BTW	90
6.1. Misbruik.....	90
6.1.1 Rechtspraak Europese Hof van Justitie.....	90
6.1.1.1 Inleiding.....	90
6.1.1.2. Toepassingsgeval Kittel – Halifax	91
6.1.2. Belgische wetgeving	93
6.1.3. Conclusie	94
6.2. Fraude en recht op aftrek.....	95
6.2.1. Inleiding	95
6.2.2. Fictieve handelingen	97
6.2.3. Fraude in hoofde van de belastingplichtige	98
6.2.4. Betrokkenheid belastingplichtige: wist ervan of behoorde het te weten	99
6.2.5. Bewijslast.....	102
6.2.7. Fiscale neutraliteit.....	103

6.3. Vergelijking misbruik en fraude.....	104
7. Intracommunautaire handelingen en neutraliteit	105
7.1. Inleiding	105
7.2. Definities.....	105
7.3. Intracommunautaire levering	106
7.3.1. Problematiek	106
7.3.2. Belgische wetgeving	107
7.3.3. Rechtspraak van het Europese Hof van Justitie	109
7.3.3.1. Formele vereisten versus materiële vereisten – belastingfraude	109
7.3.3.2. Niet tijdige levering bewijsstukken - goede trouw van de belastingplichtige	111
7.3.3.3. Fraude in hoofde van de leverancier.....	113
7.3.3.4. Fraude in hoofde van de ontvanger.....	113
7.3.3.5. Conclusie	114
7.3.4. Weerslag op de Belgische rechtspraak	115
7.3.5. Gevolgen van niet-vrijstelling.....	117
7.4. Intracommunautaire verwervingen.....	119
7.4.1. Inleiding	119
7.4.2. Rechtspraak.....	120
7.4.2.1. Formele vereisten versus materiële vereisten	120
7.4.2.1. BTW-fraude	121
8. Beperkingen aan het neutraliteitsbeginsel: de ongerechtvaardigde verrijking	122
8.1. Rechtspraak Europese Hof van Justitie	122
8.2. Bewijslast	124
9. Eindconclusie	125
10. Bibliografie.....	129
11. Bijlagen:	145

1. Inleiding

1.1. Situering

1. BTW kan worden beschouwd als een algemene verbruiksbelasting, waarbij een belasting wordt geheven op het verbruik van goederen.¹ Doch wordt dit enkel geheven bij het eindpunt van het economisch verkeer, met andere woorden bij de eindconsument. Dit wordt gerealiseerd door het feit dat er ingevolge de BTW-richtlijnen wordt voorzien in een recht op aftrek.² Sedert de invoering van deze BTW-richtlijnen is men overgegaan naar een gemeenschappelijk BTW-stelsel. Ons huidig Belgische stelsel is dan ook gebaseerd op deze richtlijnen en kan worden beschouwd als een Europese belasting.³

2. Het grote onderscheid met het vorige BTW-stelsel is net de mogelijkheid om een recht op aftrek uit te oefenen. Dit maakt het voor de belastingplichtige mogelijk om BTW aan te rekenen op zijn of haar uitgaande facturen en vervolgens BTW af te trekken die hem of haar wordt aangerekend op zijn inkomende facturen. Dit systeem is net het sluitstuk van ons stelsel, zonder hetwelke doel en opzet van het stelsel nooit zou kunnen worden gerealiseerd. Mede door het feit dat ook het Europese Hof van Justitie met regelmaat verwijst naar de gewichtigheid van dit recht, kunnen we de relevantie sterk onderstrepen.⁴

3. Een van de basisbeginselen van de Europese Unie is het neutraliteitsbeginsel, waarbij ‘ongeacht de lengte van de productie-of distributieketen op de goederen eenzelfde belastingdruk zal rusten’.⁵ Dit beginsel wordt gewaarborgd door het recht op aftrek. Echter is dit principe nog niet volledig ontwikkeld. Er worden heden ten dage nog steeds uitzonderingen op dit principe gehanteerd en toegestaan. Het is namelijk zo dat er zich gevallen voordoen waarbij al dan niet ten onrechte het recht op aftrek zal worden geweigerd in hoofde van de belastingplichtige. Het is net deze problematiek dat we trachten te onderzoeken in deze masterproef.⁶

¹ E., STESENS, *Europees BTW-recht*, Appeldoorn-Antwerpen, Maklu, 2012, 28.

² HvJ (6^{de} kamer) 24 oktober 1996, nr. 317/94, ECLI:EU:C:1996:400, Elida Gibbs, www.curia.eu.

³ E., STESENS, *Europees BTW-recht*, Appeldoorn-Antwerpen, Maklu, 2012, 38.

⁴ H., VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, Larcier, 2014, 771.

⁵ Overw. 7 Richtlijn (EG) nr. 2006/112 van de raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde, *Pb.L.* 11 december 2006.

⁶ Cass. 19 juni 2014, A.R. F.13.0095, E./Belgische staat, *FJF* 2015, afl. 4, 124.

1.2. Onderzoeksvraag

4. We kunnen twee verschillende problematische situaties van elkaar onderscheiden waar dit ‘vanzelfsprekend’ niet van een leiden dakje zal verlopen. Vooreerst dienen we te benadrukken dat een belastingplichtige slechts zijn recht op aftrek kan uitoefenen indien hij zowel aan de materiële als formele voorwaarden voldoet, omschreven in het Wetboek van BTW.⁷ Doch wordt in eerste instantie de relevantie van de formele voorwaarden naar aanleiding van het neutraliteitsbeginsel beperkt. Het is zo dat het niet naleven van de formele voorwaarden steeds zal leiden tot een weigering van het recht op aftrek in hoofde van de belastingplichtige.⁸

5. De eerste situatie kunnen we als volgt schetsen: Belastingplichtige 1 levert een goed of verricht een dienst ten behoeve van belastingplichtige 2. In de meeste gevallen zal deze situatie aanleiding geven tot het factureren van BTW in hoofde van belastingplichtige 2. Deze laatste zal indien hij aan de voorwaarden voldoet inzake het recht op aftrek, de BTW die hij heeft betaald op zijn inkomende handelingen kunnen aftrekken. Belastingplichtige 1 zal de BTW die hij ontvangt van belastingplichtige 2 dienen door te storten aan de schatkist.

Niettemin kan men naar aanleiding van een belastingcontrole tot de vaststelling komen dat bovenstaande levering of verrichting onder het toepassingsgebied van een vrijstelling valt. De hamvraag zal dan zijn: ‘hoe dient men bovenstaande situatie op te lossen?’. De belastingplichtige zal namelijk zijn onterecht betaalde BTW willen terugvorderen. Vooreerst zal men dienen over te gaan tot een correctie van de factuur. Dienen er bepaalde voorwaarden te zijn voldaan vooraleer de belastingadministratie deze correctie aanvaardt en de BTW zal terugstorten aan belastingplichtige 1? Daarnaast kunnen we ons ook de vraag stellen, wat er gaat gebeuren met het recht op aftrek in hoofde van belastingplichtige 2 naar aanleiding van de vaststelling van de vrijstelling.

6. De volgende problematische situatie is net het omgekeerde geval, namelijk indien men denkt zich te kunnen beroepen op een vrijgestelde handeling, daar waar het in werkelijkheid gaat over een belastbare handeling. Een vrijgestelde handeling heeft tot gevolg dat er tussen belastingplichtige 1 en belastingplichtige 2 geen BTW wordt gefactureerd. Dit zal tot gevolg hebben dat belastingplichtige 1 ook niet zal dienen overgaan tot een doorstorting van de BTW aan de schatkist, noch zal belastingplichtige 2 een recht op aftrek kunnen uitoefenen. Niettemin kan het

⁷ H., VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, Larcier, 2014, 775.

⁸ HvJ (3^{de} kamer) 8 mei 2008, nr. C-95/07 en C-96/07, ECLI:EU:C:2008:267, Ecotrade SpA v. Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova, r.o. 63, www.curia.eu.

zijn dat toch naar aanleiding van een controle men tot de vaststelling komt dat dergelijke handeling belastbaar is. De belastingadministratie zal onmiddellijk overgaan tot een navordering van de BTW in hoofde van belastingplichtige 1. Maar tot hoe lang zal dit mogelijk zijn? Daarnaast zou belastingplichtige 2 een recht op aftrek kunnen uitoefenen gezien het hier over een belastbare handeling gaat. Kan hij vooralsnog zijn recht op aftrek uitoefenen of kunnen zich er gevallen voordoen waarbij dit ondanks het neutraliteitsbeginsel niet meer mogelijk zal zijn?

7. Daarnaast worden er nog tal van andere uitzonderingen voorzien op het beginsel van de neutraliteit. Zo kan men zich absoluut niet beroepen op het gemeenschapsrecht in het geval er sprake is van fraude.⁹ Zal deze sanctionering stroken met de doelstelling van het neutraliteitsbeginsel gezien misbruik geen weigering van het recht op aftrek tot gevolg zal hebben?¹⁰ Daarnaast bestaan er nog tal van andere beperkingen die in het kader van deze masterproef allen zullen worden besproken.

8. Vervolgens bestaat er het beginsel van verbod op een onrechtvaardige verrijking in hoofde van de belastingplichtige. Hierdoor kunnen er zich opnieuw omstandigheden voordoen waarbij al dan niet terecht het recht op aftrek wordt geweigerd. Stroken dergelijke situaties dan ook met het neutraliteitsbeginsel?

9. Niet alleen de nationale handelingen zijn onderworpen aan het BTW-stelsel, maar internationale handelingen, zoals invoer of intracommunautaire verwervingen zijn eveneens onderworpen aan het Belgische BTW-stelsel indien dergelijke handelingen in België kunnen worden gesitueerd. Opnieuw zal dat logischerwijs een mogelijkheid geven aan de Belgische belastingplichtige om de BTW die hij hem wordt aangerekend op zijn inkomende factuur te kunnen aftrekken. Evenwel zal dit niet telkenmale worden aanvaard door de belastingadministratie.¹¹ Net zoals bij een binnenlandse levering zal dit onderworpen zijn aan materiële en formele voorwaarden. Waarbij wederom zich gevallen kunnen voordoen die een weigering van het recht op aftrek tot gevolg hebben. Opnieuw zal in deze masterproef worden onderzocht of het hier over terecht beperkingen gaat en in welke mate deze overeenstemmen met het neutraliteitsbeginsel.¹²

⁹ HvJ (3^e kamer) 3 maart 2005, nr. C-32/03, ECLI:EU:C:2005:128, Fini H, r.o. 32, www.curia.eu; HvJ (3^{de} kamer) 6 juli 2006, nr C-439/04 en 440/04, ECLI:EU:C:2006:446, Kittel en Recolta Recycling BVBA, 54, www.curia.eu.

¹⁰ HvJ (grote kamer) 21 februari 2006, nr. C-225/02, ECLI:EU:C:2006:121, Halifax Plc, r.o.93-94, www.curia.eu.

¹¹ Cass. 19 juni 2014, A.R. F.13.0095, E./Belgische staat, *FJF* 2015, afl. 4, 124.

¹² P., RAES, *Teruggaaf van buitenlandse BTW in Europa*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 13.

1.3. Relevantie

10. Het neutraliteitsbeginsel is ontstaan op basis van richtlijnen die werden opgesteld door de Europese Commissie. Deze richtlijnen stellen het neutraliteitsbeginsel voorop. Dit beginsel kan aldus worden beschouwd als een zeer belangrijk basisbeginsel van het Europees BTW-stelsel.¹³ Bovenstaande problematische situaties worden met regelmaat voorgelegd aan het Europese Hof van Justitie wiens taak er in bestaat om interpretatieproblemen in verband met de richtlijnen te beantwoorden. Zo heeft het Hof zich al vaak uitgesproken over de relevantie van dit beginsel. We belanden zowaar in een ‘rechtersrecht’, waarbij het Hof een zeer sturende kracht zal vormen achter de harmonisatie van het EU-recht. Zij zal er steeds op toezien of dergelijke situaties niet als problematisch kunnen worden beschouwd.

1.4. Methodiek

11. Zoals eerder vermeld, is het Belgische BTW-stelsel ontstaan onder invloed van het Europese BTW-stelsel. Dit heeft als gevolg dat de rechtsregels in de verschillende Europese lidstaten in grote mate gelijklopen. Doch wordt er vaak aan de lidstaten de vrijheid gegeven om nadere regels te gaan bepalen. Niettemin zal het Europese Hof van Justitie er op toezien dat men bij het invullen hiervan steeds binnen de doelstellingen van de richtlijnen zal blijven. Daarom zal het ook niet noodzakelijk zijn om een rechtsvergelijkende studie uit te voeren.

12. Bijgevolg zal deze masterproef zich vooral beperken tot een literatuur- en bronnenonderzoek binnen België. Naast rechtsleer, zal vooral de impact van de rechtspraak van het Europese Hof van justitie en de ontwikkeling van de verschillende richtlijnen van uitermate belang zijn.

¹³ HvJ (6^{de} kamer) 24 oktober 1996, nr. 317/94, ECLI:EU:C:1996:400, Elida Gibbs, www.curia.eu; HvJ 19 september 2000, nr. C-454/98, ECLI:EU:C:200:469, Schmeink & Cofreth AG & Co. KG - M. Strobel, www.curia.eu.

2. Neutraliteitsbeginsel

2.1. Korte historiek

13. De ontwikkeling van het BTW-stelsel heeft reeds een lange weg afgelegd. Ons huidig Belgische stelsel is onder impuls van de Europese regelgever tot stand gekomen. De doelstelling was het streven naar een eengemaakte Europese markt, waarbij de regelgeving in grote mate geïnspireerd was op de beginselen inzake transparantie, harmonisering en neutraliteit.¹⁴ In het kader van de bespreking van de evolutie van het neutraliteitsbeginsel is het aangewezen om deze geschiedenis aan te kaarten. Hieruit zal duidelijk blijken dat het ontbreken van dit beginsel net de drijfveer was om naar het huidige stelsel over te gaan.

14. In België werd bij de Wet van 28 augustus 1921 een overdrachtaks ingevoerd.¹⁵ Deze overdrachtaks hield een tarief van 1 % in waartoe men steeds gehouden was bij elke overdracht van koopwaren die niet onderhevig waren aan de registratierechten op de overdracht van roerende goederen.¹⁶ Iedere overdracht onder levenden van lichamelijke roerende goederen waarbij de levering plaatsvond in België was onderworpen aan deze omzetbelasting.¹⁷

Bij iedere schakel van de productie- en distributieketen werd deze overdrachtaks afzonderlijk en cumulatief geheven. Gezien deze taks een onderdeel vormde van de kostprijs van de goederen en diensten, had dit tot gevolg dat er enorme schommelingen waren in de belastingdruk naarmate de productie- en distributieketen uit meer of minder transacties bestond.¹⁸ Een langere keten liet al snel de prijs oplopen.

Dit stelsel botste moeiteloos op veel kritiek. Het was namelijk noch doorzichtig, noch neutraal gezien de grote invloed op het productie- en distributieproces. Daarnaast bestonden er ook enkele bezwaren in verband met de internationale handel gezien het bestemmingsbeginsel nog niet werd gehanteerd en er aldus werd belast in het land van herkomst.¹⁹

¹⁴ F., BORGER, *Een reis doorheen de fiscale beginselen*, Brugge, Die Keure/ La charte, 2011, 271.

¹⁵ Wet van 28 augustus 1921 houdende invoering van nieuwe fiscale middelen, *BS* 30 september 1921.

¹⁶ C., DECKX, S., RUYSSCHAERT, *Van tiende penning tot BTW*, Antwerpen-Appeldoorn, Maklu, 2009, 23-24.

¹⁷ F., BORGER., *Een reis doorheen de fiscale beginselen*, Brugge, Die Keure/ La charte, 2011, 271.

¹⁸ C., DECKX, S., RUYSSCHAERT, *Van tiende penning tot BTW*, Antwerpen-Appeldoorn, Maklu, 2009, 24.

¹⁹ C., DECKX, S., RUYSSCHAERT, *Van tiende penning tot BTW*, Antwerpen-Appeldoorn, Maklu, 2009, 27.

15. De Europese Economische Gemeenschap (hierna EEG), ook wel de voorloper van de Europese Unie (hierna EU) beschouwd, werd gevestigd bij het Verdrag van Rome.²⁰ Het doel van dit Verdrag was namelijk het creëren van een gemeenschappelijke markt, geleid door een gezonde en eerlijke mededeging. De kenmerken daarvan waren analoog aan die van een binnenlandse markt, namelijk het vrij verkeer van goederen en diensten binnen deze markt.²¹ In het artikel 95 van dit Verdrag was namelijk een verbod ingevoerd om op producten die gelijkaardig zijn aan de eigen nationale producten, maar die afkomstig zijn uit andere lidstaten, een hogere heffing op te leggen.²²

16. Het Europese Hof van Justitie heeft zich uitgesproken in een zeer belangrijk arrest inzake een geval van dubbele heffing. Vennootschap Schul Douane Expéditeur BV ging vanuit Frankrijk in Nederland over tot de invoering van een reeds gebruikt sport- en pleziervaartuig. Dit vaartuig werd oorspronkelijk gekocht in Frankrijk van een particulier onder het stelsel van Franse BTW, waarbij men aldus niet in staat was om deze BTW te recupereren. Bij de invoer in Nederland werd hier opnieuw BTW geheven, maar deze keer door de Nederlandse belastingadministratie. Dit leidde aldus tot een cumulatie van de BTW. De heer Schul trok dan ook met zijn geschil tot bij het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch met het betoog dat dergelijke heffing in strijd was met het artikel 95 van het Verdrag van Rome. Dit verbod wordt namelijk niet nageleefd indien op de ingevoerde producten dezelfde BTW wordt gehanteerd als die op de gelijksoortige nationale producten zonder rekening te houden met het feit dat de BTW bij uitvoer nog steeds op die producten drukt. Het Hof kwam tot de conclusie dat de bij invoer verschuldigde BTW diende te worden gereduceerd met het gedeelte van de door de lidstaat van uitvoer geheven BTW.²³

17. In 1962 werden twee rapporten opgesteld op basis van artikel 99 van het EG-verdrag, namelijk het 'Neumark Rapport' en 'het ABC-rapport'.²⁴ Deze twee rapporten voorzagen in de afschaffing van de cumulatieve cascdestelsels en de invoering van een gemeenschappelijke stelsel van de BTW.²⁵

18. Naar aanleiding van een voorstel van de Europese commissie is de EEG overgegaan tot het opstellen van richtlijnen met als doelstelling het invoeren van een gemeenschappelijk BTW-stelsel

²⁰ Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap, *Pb.L.* 25 maart 1995.

²¹ HvJ (6^{de} kamer) 5 juli 1988, nr. C- 269/86, ECLI:EU:C:1993:34, Mol, r.o. 14, www.curia.eu.

²² Art. 95 Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap, *Pb.L.* 25 maart 1995.

²³ HvJ 21 mei 1985, nr. 47/84, ECLI:EU:C:1985:216, Schul, r.o. 5, www.curia.eu.

²⁴ Art. 99 Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap, *Pb.L.* 25 maart 1995.

²⁵ R., VAN DE PUTTE, *het neutraliteitsbeginsel inzake BTW, een analyse van de "European Commission's green Paper on the futur of VAT"*, Master handelswetenschappen – Accountancy en fiscaliteit, Universiteit Gent, 2011-2012, 11.

om zodoende te komen tot een gelijkstemming van de wetgeving in de verschillende lidstaten.²⁶ Naar aanleiding van deze richtlijnen dienden de lidstaten hun bestaande omzetbelasting af te schaffen en te vervangen door het gemeenschappelijk BTW-stelsel zoals omschreven in deze richtlijnen. In België had dit tot gevolg dat de overdrachttaks diende te worden afgeschaft.²⁷

19. De eerste BTW-richtlijn²⁸ en de tweede BTW-richtlijn²⁹ dateren van 11 april 1967. De doelstelling van deze richtlijnen was net om bovenstaande problematiek inzake doorzichtigheid en neutraliteit aan te pakken. Dit blijkt onder meer uit artikel 1 van de eerste BTW-richtlijn³⁰:

“Het gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde berust op het beginsel dat van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven 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. Bij elke transactie is de belasting over toegevoegde waarde berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van belasting over toegevoegde waarde waarmede de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast. Het gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde wordt toegepast tot en met de kleinhandelsfase.”

Jammer genoeg werden deze doelstellingen slechts in sobere mate vervuld. Niettemin pakten deze richtlijnen wel de problematiek inzake de neutraliteit van het BTW-stelsel aan. Ongeacht de lengte van de productie- of distributieketen zou men eenzelfde belastingsdruk leggen op soortgelijke goederen of diensten. Dit wordt nader bepaald in de 8^{ste} paragraaf van de preambule van de eerste BTW-richtlijn³¹:

²⁶ F., BORGER, *Een reis doorheen de fiscale beginselen*, Brugge, Die Keure/La charte, 2011, 272.

²⁷ Art. 1 Richtlijn (EEG) nr. 67/227 van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-State inzake omzetbelasting, *Pb.L.* 14 april 1977.

²⁸ Richtlijn (EEG) nr. 67/227 van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-State inzake omzetbelasting, *Pb.L.* 14 april 1967.

²⁹ Richtlijn (EEG) nr. 67/228 van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelastingen – structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belastingen onder toegevoegd waarde, *Pb.L.* 14 april 1967.

³⁰ Art. 1 Richtlijn (EEG) nr. 67/227 van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-State inzake omzetbelasting, *Pb.L.* 14 april 1977.

³¹ Overw. 8 Richtlijn (EEG) nr. 67/227 van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-State inzake omzetbelasting, *Pb.L.* 14 april 1977.

“[8] Overwegende dat de vervanging van de in het merendeel der Lid-Staten geldende cumulatieve cascadestelsels door het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde zelfs indien de tarieven en vrijstellingen niet tegelijkertijd worden geharmoniseerd moet leiden tot neutraliteit ten aanzien van de mededinging in die zin, dat binnen elk land op soortgelijke goederen dezelfde belastingdruk zal rusten ongeacht de lengte van de productie - en distributieketen en dat in het internationale handelsverkeer de hoogte van de belastingdruk op de goederen bekend zal zijn zodat een nauwkeurige compensatie van deze druk kan worden bewerkstelligd ; dat het derhalve dienstig is dat in een eerste etappe alle Lid-Staten het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde aannemen zonder tot een gelijktijdige harmonisatie van de tarieven en vrijstellingen over te gaan ...;”

Verder bepalen deze richtlijnen de voornaamste toepassingsmodaliteiten, waarbij een grote soevereiniteit wordt gegeven aan de lidstaten die onder meer de vrijstellingen van de BTW kunnen bepalen. Er wordt vaak verwezen naar het neutraliteitsbeginsel onder meer in de tweede en derde overweging van de tweede BTW-richtlijn.³²

20. Daaropvolgend werd er nog een derde, vierde en vijfde BTW-richtlijn opgesteld. Deze waren van geringer belang in het kader van de bespreking het beginsel van de neutraliteit.

21. De zesde richtlijn was dan wel weer van uitermate belang.³³ Deze richtlijn voorzag in tegenstelling tot de vorige richtlijnen in een veel gedetailleerde regeling. Harmonisatie werd aanschouwd als een van de belangrijkste pijlers, desalniettemin werden de algemene pijlers zoals neutraliteit nog steeds herhaaldelijk bevestigd. Dit wordt weerspiegeld in onder andere de 4^{de} overweging van deze richtlijn.³⁴

“[4] Overwegende dat rekening dient te worden gehouden met het doel van de afschaffing van het belastingen bij invoer en het ontlasten bij uitvoer in het handelsverkeer tussen de Lidstaten, onder waarborging van de neutraliteit van het gemeenschappelijk stelsel van omzetbelasting met betrekking tot de oorsprong van de goederen en diensten, opdat

³² Overw. 2 en 3 Richtlijn (EEG) nr. 67/228 van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelastingen – structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belastingen over de toegevoegde waarde, *Pb.L.* 14 april 1967.

³³ Richtlijn (EEG) nr. 77/338 van de raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzettingen – gemeenschappelijke stelsel van belastingen over de toegevoegde waarde, *Pb.L.* 13 juni 1977.

³⁴ Overw. 4 Richtlijn (EEG) nr. 77/338 van de raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzettingen – gemeenschappelijke stelsel van belastingen over de toegevoegde waarde, *Pb.L.* 13 juni 1977.

uiteindelijk een gemeenschappelijke markt tot stand wordt gebracht waar een gezonde mededinging bestaat en waarvan de kenmerken analoog zijn aan die van een echte binnenlandse markt ;”

22. Wat eveneens een groot verschilpunt is met de vorige richtlijnen is het gebruik van de term ‘belastingsneutraliteit’ in plaats van ‘neutraliteit ten aanzien van de mededinging’.³⁵ Hierbij kunnen we ons de vraag stellen wat er onder ‘belastingsneutraliteit’ dient te worden verstaan gezien dit begrip niet nader wordt gedefinieerd in de richtlijn.³⁶

23. Deze zesde BTW-richtlijn werd voor het eerst omgezet in het Belgische recht door de Wet van 27 december 1977 tot wijziging van het Wetboek van belasting over toegevoegde waarde.³⁷

24. Vervolgens is er een nieuwe gecoördineerde richtlijn opgesteld (RL 2006/112/EG³⁸) die deze vorige richtlijn heeft afgeschaft en nog steeds het beginsel van neutraliteit vooropstelt.³⁹ Sinds 1 januari 2007 is deze “achtste BTW-richtlijn” van toepassing. Inmiddels zijn er al tal van andere BTW-richtlijnen ingevoerd, waaronder de dertiende BTW-richtlijn, waarbij deze laatste betrekking heeft op de teruggave van buitenlandse BTW.⁴⁰ (*infra* 51 e.v., nr.142 e.v.)

³⁵ Overw. 8 Richtlijn (EEG) nr. 77/338 van de raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzettingen – gemeenschappelijke stelsel van belastingen over de toegevoegde waarde, *Pb.L.* 13 juni 1977.

³⁶ K.M., BRAUN, *Aftrek van de voorbelasting in de BTW*, Leiden, Kluwer, 2002, 419 p.

³⁷ C., DECKX, S., RUYSSCHAERT, *Van tiende penning tot BTW*, Antwerpen-Appeldoorn, Maklu, 2009, 59; Wet van 27 december 1977 tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, het Wetboek der met het zegel gelijkgestelde taksen en het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, *BS* 30 december 1977.

³⁸ Richtlijn (EG) nr. 2006/112 van de raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde, *Pb.L.* 11 december 2006.

³⁹ N., WITTOCK, “*Toetsing van de Belgische toepassingsvoorwaarden van btw-tarieven aan de beginselen van neutraliteit en non-discriminatie*”, *AFT* 2011, afl. 8-9, 8-32.

⁴⁰ Richtlijn (EG) nr. 2008/9 van de raad van 12 februari 2008 tot vaststellen van nadere voorschriften voor de in richtlijn 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de belasting over toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn, *Pb.L.* 20 februari 2008.

2.2. Definitie neutraliteit in de rechtsleer

25. Noch in de overwegingen, noch in de richtlijn zelf geeft men een definitie van wat er onder ‘neutraliteit ten aanzien van de mededinging’ of ‘belastingsneutraliteit’ dient te worden verstaan. Wel wordt de relevantie van het beginsel sterk onderstreept door het feit dat het meerdere malen wordt beschreven in de richtlijnen. Daarnaast verwijst het Europese Hof van Justitie bij het beantwoorden van haar prejudiciële vragen met regelmaat naar dit beginsel. Het Hof beschouwt het neutraliteitsbeginsel als een grondbeginsel van het gemeenschappelijke BTW-stelsel.⁴¹

26. Het neutraliteitsbeginsel kan, in tegenstelling tot het gelijkheidsbeginsel, niet worden beschouwd als een algemeen beginsel met een grondwettelijk karakter. Beide beginselen staan in de normenhiërarchie niet op dezelfde hoogte gezien het neutraliteitsbeginsel kan worden beschouwd als een afgeleide van het gelijkheidsbeginsel. Dit heeft tot gevolg dat het neutraliteitsbeginsel dient te worden uitgewerkt in de nationale wetgeving. Dit beginsel kan nooit als basis dienen om de richtlijnen te verduidelijken of eventueel aan te vullen. Ingeval van strijdigheid met de richtlijn, zal deze laatste meestal voorgaan.⁴²

27. Indien men de literatuur raadpleegt, kan men twee grote vormen van neutraliteit onderscheiden, namelijk de interne en de externe neutraliteit.⁴³

2.2.1. Interne neutraliteit

De interne neutraliteit kan men verder indelen in drie verschillende subcategorieën: economische-, juridische- en mededingingsneutraliteit.

2.2.1.1. Economische neutraliteit

28. Een economische demerit van het neutraliteitsbeginsel houdt volgens VAN DOESUM⁴⁴ in dat belastingen op een zo efficiënt mogelijke wijze dienen te worden geheven. De invloed op de optimale werking van de welvaart dient zich dan ook zo miniem mogelijk te houden. Niettemin

⁴¹ HvJ (3^e kamer) 29 oktober 2009, nr. C-29/08, ECLI:EU:C:2009:665, AB SKF, www.curia.eu.

⁴² H., VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, Larcier, 2014, 99.

⁴³ A.J., VAN DOESUM, *Contractuele samenwerkingen inzake BTW*, Deventer, Kluwer, 2009, 734 p.; M.E., VAN HILTEN, H.W.M., VAN KESTEREN, *Omzetbelasting*, Deventer, Kluwer, 2010, 520 p.; K.M., BRAUN, *Aftrek van de voorbelasting in de BTW*, Leiden, Kluwer, 2002, 419 p.

⁴⁴ A.J., VAN DOESUM, *Contractuele samenwerkingen inzake BTW*, Deventer, Kluwer, 2009, 734 p.

dienen we toch de kanttekening te maken dat volkomen economische neutraliteit nagenoeg onbestaande is.⁴⁵

29. Overeenkomstig de economische neutraliteit mag de belastingheffing niet afhankelijk zijn van de lengte van de bedrijfskolom. Het is de eindconsument en niet de tussenschakels die de belasting dient te betalen.⁴⁶ De belasting moet strikt evenredig aan de prijs zijn, moet kunnen worden afgewenteld en mag slechts drukken op de particuliere consumptie. Bijgevolg kan men stellen dat er een samenhang is tussen het neutraliteitsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel gezien het neutraliteitsbeginsel wordt beschouwd als de uitdrukking van een gelijke behandeling op het vlak van de BTW.⁴⁷ (*supra* 11, nr.26)

30. Tot slot brengt dit gelijkheidsbeginsel met zich mee dat zowel de dubbele heffing als de niet-heffing ongeoorloofd zijn.⁴⁸ Door het hanteren van een aftrekregeling in combinatie met een subjectieve maatstaf van heffing voorkomt men de cumulatie van de belasting.⁴⁹

2.2.1.2. Juridische neutraliteit

31. Naast VAN DOESUM zijn er ook nog tal van andere auteurs zoals onder meer BRAUN⁵⁰ die de verschillende vormen van neutraliteit omschrijven. Hij stelt dat het begrip juridische neutraliteit betrekking heeft op de rechtvaardige verdeling van de belasting.⁵¹ Dit wil zeggen dat gelijke situaties gelijk moeten worden behandeld, maar ook dat ongelijke situaties op een verschillende wijze dienen te worden behandeld. Hieruit kan men afleiden dat concurrerende actoren die handelen in soortgelijke goederen en/of diensten gelijk moeten worden belast. De BTW mag geen bepalende factor zijn bij de keuze die een consument dient te maken.⁵²

32. VAN DOESUM koppelt deze juridische neutraliteit aan het gelijkheidsbeginsel waarbij men vertrekt vanuit een gelijke belastingdruk ten aanzien van soortgelijke goederen/diensten, dit blijkt namelijk uit het arrest *Fiscale eenheid koninklijke Ahold N.V.* van het Europese Hof van

⁴⁵ A.J., VAN DOESUM, *Contractuele samenwerkingen inzake BTW*, Deventer, Kluwer, 2009, 38.

⁴⁶ A.J., VAN DOESUM, *Contractuele samenwerkingen inzake BTW*, Deventer, Kluwer, 2009, 32.

⁴⁷ HvJ (4^e kamer) 10 juli 2008, nr. C-484-06, ECLI:EU:C:2008:394, Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV, www.curia.eu.

⁴⁸ HvJ 17 november 1993, nr. C-69/92, ECLI:EU:C:2008:394, Commissie vs. Luxemburg, www.curia.eu.

⁴⁹ J.J.P., SWINKELS, *De belastingplichtige in de Europese BTW*, Den Haag, Vermande, 2001, 20.

⁵⁰ K.M., BRAUN, *Aftrek van de voorbelasting in de BTW*, Leiden, Kluwer, 2002, 419 p.

⁵¹ K.M., BRAUN, *Aftrek van de voorbelasting in de BTW*, Leiden, Kluwer, 2002, 17.

⁵² M.E., VAN HILTEN, H.W.M., VAN KESTEREN, *Omzetbelasting*, Deventer, Kluwer, 2010, 14.

Justitie.⁵³ Hier wordt het neutraliteitsbeginsel bekeken vanuit het standpunt van concurrerende ondernemers die gelijksoortige goederen en diensten aanbieden.

“[36] Het beginsel van fiscale neutraliteit, dat de uitdrukking vormt van het beginsel van gelijke behandeling op het gebied van de btw, heeft met name tot gevolg dat belastingplichtigen, wat de bij de berekening van de btw gehanteerde afrondingsmethode betreft, niet verschillend mogen worden behandeld voor gelijksoortige diensten die met elkaar concurreren [...]”

33. Dit in tegenstelling tot het arrest *Marks & Spencer* waarbij men de maatstaf “ten aanzien van handelaars die niet noodzakelijk concurrenten zijn” hanteert, doch in het kader van het gelijkheidsbeginsel.⁵⁴

“[49] Van schending van het beginsel van fiscale neutraliteit kan evenwel slechts sprake zijn tussen concurrerende handelaars, [...] terwijl schending van het algemene gelijkheidsbeginsel in belastingzaken de vorm kan aannemen van andere soorten van discriminatie jegens handelaars die niet noodzakelijk concurrenten zijn, maar zich in andere opzichten in een vergelijkbare situatie bevinden.”

34. Daarnaast kan er nog verwezen worden naar de gelijke toepassing van de BTW aangaande bedrijven. Het is namelijk zo dat iedere belastingplichtige die zich in een soortgelijke positie bevindt op eenzelfde wijze bij de heffing van de BTW moet worden betrokken. Hieruit zijn twee uitvloeisels ontstaan. Als eerste de rechtsvormneutraliteit waarbij eenieder ongeacht de rechtsvorm als belastingplichtige kan worden beschouwd en tot slot het feit dat de BTW op eenvoudige en gelijke wijze op bedrijven moet worden toegepast. Een complexe BTW-heffing kan als neutraliteitverstoring worden beschouwd aangezien dit voor kleinere bedrijven zwaarder zal doorwegen in vergelijking met grotere bedrijven.⁵⁵

⁵³ HvJ (4e kamer) 10 juli 2008, nr. C-484/06, ECLI:EU:C:2008:394, Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV, r.o.36, www.curia.eu.

⁵⁴ HvJ (grote kamer) 13 december 2005, nr. C-309/06, ECLI:EU:C:2005:763, Marks en Spencer, r.o. 49, www.curia.eu.

⁵⁵ A.J., VAN DOESUM, *Contractuele samenwerkingen inzake BTW*, Deventer, Kluwer, 2009, 33; HvJ (3^e kamer) 22 mei 2008, nr. C-162/07, ECLI:EU:C:2008:301, Ampliscientifica, r.o. 25, www.curia.eu.

2.2.1.3. Mededingsneutraliteit

35. De zevende overweging van de achtste BTW-richtlijn maakt gebruik van de term ‘mededingsneutraliteit’⁵⁶:

“[7] Het gemeenschappelijke BTW-stelsel moet — zelfs indien de tarieven en vrijstellingen niet volledig worden geharmoniseerd — uiteindelijk mededingingsneutraal zijn in die zin dat op het grondgebied van elke lidstaat op soortgelijke goederen en diensten dezelfde belastingdruk rust, ongeacht de lengte van de productie- en distributieketen.”

36. BRAUN stelt dat mededingingsneutraliteit kan worden beschouwd als de invloed van de BTW op de concurrentieverhoudingen. Zolang er een vast percentage op de prijs van concurrerende goederen en diensten wordt gehanteerd, heeft dit geen verstoring effect op de concurrentieverhoudingen.⁵⁷

37. De vraag die we ons in die optiek kunnen stellen is of er een verstoring plaatsvindt indien er vrijstellingen of tariefdifferentiaties worden toegepast. BRAUN volgt hier samen met REUGEBRINK⁵⁸ de stelling dat deze geen reden tot concurrentieverstoring inhouden indien deze vrijstellingen of differentiaties worden ingevoerd ingevolge noodzakelijke levensbehoeften. Vrijstellingen en lagere tarieven met betrekking tot goederen die onze primaire levensbehoeften vervullen, zullen tot gevolg hebben dat de druk op onze BTW progressief wordt. Maar daarnaast kan het ook gaan om tal van de andere redenen zoals bijvoorbeeld het stimuleren van bepaalde sectoren.⁵⁹

⁵⁶ Overw. 7 Richtlijn (EG) nr. 2006/112 van de raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde, *Pb.L.* 11 december 2006.

⁵⁷ K.M., BRAUN, *Aftrek van de voorbelasting in de BTW*, Leiden, Kluwer, 2002, 18.

⁵⁸ J., REUGEBRINK, *Enkele beschouwingen over de neutraliteit van de omzetbelasting*, Deventer, Kluwer, 1965, 19.

⁵⁹ K.M., BRAUN, *Aftrek van de voorbelasting in de BTW*, Leiden, Kluwer, 2002, 18.

2.2.2. Externe neutraliteit

38. Waar interne neutraliteit bepaalt dat er binnen een lidstaat dezelfde belastingsdruk moet rusten op gelijkaardige producten of diensten ongeacht de lengte van de distributie- of productieketen, heeft externe neutraliteit betrekking op de grensoverschrijdende en internationale handel in goederen en speelt dit zich af op het internationale niveau.⁶⁰

39. Een van de kenmerken van het BTW-stelsel is dat het neutraal dient te zijn ten aanzien van de internationale handel. Er mag absoluut geen verschil in behandeling zijn tussen de goederen die geproduceerd zijn in het eigen land en de goederen die afkomstig zijn uit andere lidstaten.⁶¹ Eveneens mag er geen onderscheid worden gemaakt naargelang de wijze waarop soortgelijke verrichtingen worden belast. Indien er op deze goederen een verschillende belastingdruk zou rusten, zou dit strijdig zijn met de principes van de gemeenschappelijke markt die gelden binnen de EU.⁶²

40. Het vorige cumulatieve cascadesysteem maakte gebruik van een forfaitaire grondslag bij invoer en een forfaitaire teruggave bij uitvoer. Aangezien de belastingdruk niet altijd bekend was, maakte men hiervoor een schatting. Hierdoor kon het zijn dat er een te hoge of te lage heffing van de BTW mogelijk was. Dit leidde vanzelfsprekend tot een verstoring van de externe neutraliteit.⁶³

41. Ondertussen hanteert men in België het bestemmingsbeginsel. Dit houdt in dat de heffing dient te gebeuren in het land waar de goederen of de diensten worden verbruikt of gebruikt. Bij invoer (intracommunautaire verwerving indien binnen EU-lidstaten) van goederen in België zal de factuur geen BTW vermelden, maar zodra het goed België binnenkomt, zal men deze BTW wel verschuldigd zijn. De uitvoer (intracommunautaire levering indien binnen EU-lidstaten) van goederen is dan weer vrijgesteld van de BTW indien voldaan is aan bepaalde voorwaarde gezien deze goederen worden belast in de lidstaat van aankomst.⁶⁴ (*infra* 105, nr. 288)

⁶⁰ HvJ (3^e kamer) 22 mei 2008, nr. C-162/07, ECLI:EU:C:2008:301, Ampliscientifica r.o. 25, www.curia.eu.

⁶¹ TIBERGHIE ADVOCATEN, *Handboek voor fiscaal recht*, Mechelen, Kluwer, 2013, 1258-1259.

⁶² A.J., VAN DOESUM, *Contractuele samenwerkingen inzake BTW*, Deventer, Kluwer, 2009, 34.

⁶³ E., DEBRUYNE, *Fiscaal Compendium Btw*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 3.

⁶⁴ TIBERGHIE ADVOCATEN, *Handboek voor fiscaal recht*, Mechelen, kluwer, 2013, 1258-1259; E., DE BIE, "Bewijsregeling inzake intracommunautaire levering: maakt KB nr. 52 een inbreuk op het vrij verkeer van goederen en diensten?", *AFT* 2002, afl. 5, 211-222.

2.3. Ontwikkeling neutraliteitsbeginsel door het Europese Hof van Justitie

2.3.1. Inleiding

42. Zoals reeds eerder aangehaald was het noodzakelijk voor de werking van de gemeenschappelijke markt om Europese BTW-richtlijnen op te stellen die de lidstaten oplegde om hun eigen nationaal stelsel van de belastingen te vervangen door het gemeenschappelijk stelsel van de BTW. De lidstaten krijgen daarbij de vrijheid om zelf de vorm en de middelen te kiezen zolang het maar conform is aan de Europese richtlijnen.⁶⁵

43. Indien er een conflict is tussen de nationale wetgeving van een lidstaat en de richtlijn zal deze laatste meestal primeren. Bij interpretatieproblemen kan men zich steeds wenden tot het Europese Hof van Justitie dat waakt over een uniforme interpretatie in het licht van de doelstelling en het algemeen kader van de richtlijnen.⁶⁶

Zo heeft het Europese Hof van Justitie reeds veel uitspraken geveld inzake het neutraliteitsbeginsel. Hierbij heeft het Hof de betekenis van het beginsel uitgewerkt en opmerkelijk verruimd. Het zal daarbij niet verbazen dat dit beginsel eveneens andere beginselen omvat of ondersteunt. (o.a. voorkomen van dubbele belasting, onmiddellijk recht op aftrek,...)⁶⁷ Dit beginsel heeft dan ook een hele evolutie doorstaan waarbij het Hof telkens het belang van dit beginsel benadrukt.⁶⁸ Om deze evolutie te bespreken, hanteer ik de verdeling die de auteur SWINKELS aanwendt.⁶⁹

2.3.2. Verbod tot cumulatie van de belasting

44. Zoals eerder vermeld in het vorige hoofdstuk van de economische neutraliteit wordt de cumulatie van de belastingen vermeden door zowel de regeling met betrekking tot de mogelijkheid tot aftrek als het gebruik van een subjectieve maatstaf. Beide elementen worden hieronder ten afzonderlijke titel besproken.

⁶⁵ B., PEETERS, *Europees belastingrecht*, Brussel, Larcier, 2005, 53.

⁶⁶ E., DEBRUYNE, *Fiscaal Comendium Btw*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 6.

⁶⁷ H., VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, larcier, 2014, 100.

⁶⁸ HvJ (6e kamer) 2 augustus 1993, nr. C-111/92, ECLI:EU:C:1993:345, Lange, www.curia.eu.

⁶⁹ J.J.P., SWINKELS, *De belastingplichtige in de Europese BTW*, Den Haag, Vermande, 2001, 281.

2.3.2.1. Recht op aftrek voorbelasting – Teruggave van ten onrechte betaalde BTW

45. Voor het huidige BTW-stelsel werd er niet voorzien in een systeem van aftrek. Dit had tot gevolg dat ongeacht de lengte van de productie- of distributieketen, de belastingsdruk in dit cumulatief stelsel veel hoger was in vergelijking met het huidige stelsel. Bij de invoering van het gemeenschappelijk BTW-stelsel werd er in artikel 2, tweede lid van de eerste BTW-richtlijn uitdrukkelijk voorzien in een aftrekregeling:⁷⁰

“Bij elke transactie is de belasting over de toegevoegde waarde, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde waarmede de onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast. “

46. In het arrest *Rompelman* wordt door het Europese Hof van Justitie voor de allereerste keer het verband tussen het neutraliteitsbeginsel en het recht op aftrek besproken. Het ging in dit arrest onder meer over een vraag met betrekking tot het recht op teruggave van de BTW. De heer Rompelman verhuurde een showruimte aan ondernemers. In zijn hoofdgeding deed hij een verzoek tot teruggave van de BTW die door de inspecteur werd geweigerd op grond van het feit dat de daadwerkelijke exploitatie van het onroerend goed nog niet was begonnen. Hiertegen werd in beroep gegaan bij het Gerechtshof die de uitspraak van de inspecteur bevestigde. Later werd er ook beroep tot cassatie ingesteld bij de Hoge Raad. De vraag die in deze zaak rees, was of de heer Rompelman als ondernemer kon worden beschouwd gezien dit een van de voorwaarden is opdat er sprake is van recht tot aftrek. Een ondernemer is volgens het Gerechtshof eenieder die zelfstandig een bedrijfsactiviteit uitoefent en onder bedrijf moet worden verstaan “*de exploitatie van een zaak*”. ‘Exploitatie van een zaak’ wordt op zijn beurt door het Gerechtshof gedefinieerd als “*het daadwerkelijk aanwenden van die zaak in het maatschappelijk verkeer waartoe het bestaan van die zaak vereist is*”. Volgens het Gerechtshof was hier geen sprake van gezien de heer Rompelman enkel een vordering had en geen zakelijk recht. De Hoge Raad had in het kader van het cassatiearrest de behandeling van de zaak geschorst en een prejudiciële vraag gesteld in verband met wat er dient te worden verstaan onder ‘exploitatie van een zaak’.⁷¹

⁷⁰ Art. 2 richtlijn (EEG) nr. 67/227 van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-State inzake omzetbelasting, *Pb.L.* 23 mei 1977.

⁷¹ HvJ (2^{de} kamer) 14 februari 1985, nr. 268/83, ECLI:EU:C:1985:74, *Rompelman*, www.curia.eu.

De Hoge Raad wenste te vernemen of “*de verkrijging van een vordering tot levering van een toekomstig appartementsrecht in een nog te stichten gebouw, met het oogmerk het gekochte te zijner tijd te verhuren*” kan worden beschouwd als een economische activiteit. Het Hof heeft hierop geantwoord dat alle voorbereidende rechtshandelingen en dus de aankoop van een onroerend goed reeds tot de economische activiteiten kunnen worden gerekend.⁷²

Noemenswaardig in dit arrest is het gegeven dat het Europese Hof van Justitie hier voor de eerste maal het verband heeft gelegd tussen de neutraliteit en het recht op aftrek van de belasting.⁷³

“Uit bovengenoemde kenmerken valt af te leiden, dat de aftrekregeling tot doel heeft, de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde BTW. Het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten mits die activiteiten op zich aan de heffing van BTW zijn onderworpen.”

Daarnaast stelt het Europese Hof van Justitie eveneens dat het beginsel van neutraliteit van BTW vereist dat de eerste investeringsuitgaven die worden gedaan ter verwezenlijking van de onderneming als economische activiteiten dienen te worden aangemerkt, anders zou dergelijk onderscheid kunnen worden beschouwd als willekeurig.⁷⁴

47. Ook in het arrest *Elida Gibbs* werd het verband tussen recht op aftrek en neutraliteit nogmaals in de verf gezet. Elida Gibbs is een dochteronderneming van Unilever die zich bezighoudt met de verkoop van toiletartikelen. Om haar verkoop te promoten gebruikt deze onderneming kortingsbonnen. Elida Gibbs verzocht de commissioners om de terugbetaling van de BTW die ten onrechte was betaald doordat in de berekeningsgrondslag deze kortingsbonnen inbegrepen waren. De commissioners waren van oordeel dat deze bedragen wel dienden opgenomen te worden in de maatstaf van heffing. Elida Gibbs stelde hiertegen beroep in bij het Tribunaal en tekende daarna cassatieberoep in. Dit Hof stelde dan ook een prejudiciële vraag omtrent het feit of deze kortingsbonnen onder de maatstaf van heffing vielen. Het Europese Hof van Justitie antwoordde hierop dat kortingsbonnen geen deel uitmaken van de maatstaf van heffing. Ten slotte in haar 33^{ste}

⁷² HvJ (2^{de} kamer) 14 februari 1985, nr. 268/83, ECLI:EU:C:1985:74, Rompelman, www.curia.eu.

⁷³ HvJ (2^{de} kamer) 14 februari 1985, nr. 268/83, ECLI:EU:C:1985:74, Rompelman, r.o. 19, www.curia.eu.

⁷⁴ HvJ (2^{de} kamer) 14 februari 1985, nr. 268/83, ECLI:EU:C:1985:74, Rompelman, r.o. 23, www.curia.eu.

overweging bevestigde het Hof het verband met recht op aftrek.⁷⁵

(...) daar voor deze transacties de toepassing van het neutraliteitsbeginsel gewaarborgd wordt door de aftrekregeling van hoofdstuk XI van de zesde richtlijn (...).

48. In het kader van het recht op aftrek wordt algemeen aangenomen dat afwijkingen steeds strikt moeten worden geïnterpreteerd.⁷⁶ Lidstaten hebben zowel de mogelijkheid om dit recht af te schaffen als het te laten afhangen van enkele voorwaarden. Het zou strijdig zijn met het neutraliteitsbeginsel om te bepalen dat lidstaten deze mogelijkheid niet hebben. Wel heeft het Europese Hof van Justitie geoordeeld dat zij dit recht niet op een zodanige wijze mogen aanwenden dat dit het systeem van de BTW-aftrek zou belemmeren.⁷⁷

49. Daarnaast hebben lidstaten de mogelijkheid om maatregelen te nemen om fraude te voorkomen en zodoende te waarborgen dat er een juiste heffing zal plaatsvinden. In het arrest *Stadeco* werd terecht als voorwaarde gesteld dat de onjuiste factuur moest worden gecorrigeerd alvorens men de BTW terugkreeg. Dit is namelijk een waarborg opdat er geen gevaar voor verlies van belastinginkomsten zou bestaan. Deze maatregelen mogen evenwel geen afbreuk doen aan de neutraliteit van de belasting en mogen niet verder gaan dan noodzakelijk om nagestreefde doelstellingen te bereiken.⁷⁸ Indien deze voorwaarden aldus als uiterst moeilijk of onmogelijk kunnen worden beschouwd kan middels het neutraliteitsbeginsel worden vereist van de lidstaten dat zij voorzien in een procedure die het de belastingplichtige mogelijk maakt om de ten onrechte gefactureerde BTW terug te vorderen.⁷⁹

50. Lidstaten mogen dan wel een grote bewegingsvrijheid hebben gekregen, het Europese Hof van Justitie zal steeds toezien opdat ze bovenstaande verplichtingen nakomen. Het is namelijk niet de bedoeling dat de belastingplichtigen geheel of gedeeltelijk zelf de BTW-last dienen te dragen.⁸⁰

51. Daarnaast heeft het Hof bepaald in het arrest *Genius Holding* dat er enkel een recht op aftrek bestaat indien de op de factuur vermelde BTW ook daadwerkelijk verschuldigd is en deze

⁷⁵ HvJ (6^{de} kamer) 24 oktober 1996, nr. 317/94, ECLI:EU:C:1996:400, Elida Gibbs, www.curia.eu.

⁷⁶ HvJ (5^e kamer) 8 januari 2002, nr. C-409/99, ECLI:EU:C:2002:2, Metropol, r.o. 59, www.curia.eu.

⁷⁷ HvJ (3^e kamer) 22 december 2010, nr. C-438/09, ECLI:EU:C:2010:818, Boguslaw Juliusz Dankowski, r.o. 37, www.curia.eu.

⁷⁸ HvJ (3^e kamer) 18 juni 2009, nr. C-566/07, ECLI:EU:C:2009:380, Stadeco, r.o. 39, www.curia.eu.

⁷⁹ HvJ (3^e kamer) 18 juni 2009, nr. C-566/07, ECLI:EU:C:2009:380, Stadeco, r.o. 40, www.curia.eu.

⁸⁰ HvJ (5^{de} kamer) 25 oktober 2001, nr. C-78/00, ECLI:EU:C:2001:579, commissie/italië, www.curia.eu.

handelingen aldus aan de BTW onderworpen zijn. Het Europese Hof van Justitie heeft zich daarbij gebaseerd op artikel 17 van de zesde BTW-richtlijn.⁸¹ (art. 167-183 van de achtste BTW-richtlijn) Belastingen die niet aan bepaalde handelingen zijn gerelateerd bezitten geen recht op aftrek. Het loutere feit dat de BTW op factuur vermeld staat is onvoldoende. Het Hof oordeelde eveneens dat dit niet strijdig is met het neutraliteitsbeginsel gezien de lidstaten de verplichting wordt opgelegd om te voorzien in de mogelijkheid tot herziening van de ten onrechte gefactureerde BTW indien de belastingplichtige ter goeder trouw is.⁸² Met dit arrest geeft het Hof het neutraliteitsbeginsel een extra dimensie.⁸³

52. Later in het arrest *Schmeink & Cofreth* heeft het Europese Hof van Justitie zijn visie gewijzigd.⁸⁴ Het is namelijk niet meer noodzakelijk om de goede trouw van de belastingplichtige te bewijzen indien het gevaar voor het verlies van de belastinginkomsten tijdig en volledig wordt uitgeschakeld. Deze eis in verband met de goede trouw was niet noodzakelijk om het beoogde doel te verwezenlijken. De voorwaarde van ter goeder trouw kan wel relevant zijn indien het verlies van de belastinginkomsten niet meer kan worden hersteld.⁸⁵ De lidstaten hebben een grote beoordelingsvrijheid om de ten onrechte gefactureerde BTW te herzien indien men ter goede trouw heeft gehandeld. Het is daarbij irrelevant of de lidstaten dit reeds in het kader van de procedure van de vaststelling van de belasting of in een daaropvolgende procedure voorzien.⁸⁶

53. Bovenstaande vaststellingen werden naderhand bevestigd in het latere arrest *Rusedespred*. Het ging hier meer bepaald over een geding tussen Rusedepred OOD en de directeur der belastingen. Er werd een factuur overgemaakt door Rusedespred aan een bepaalde onderneming (Esi Trade) in verband met de verkoop en renovatie van een gebouw. Gezien het feit dat het gebouw vrijgesteld was van BTW, werd de belasting berekend op basis van volgende drie posten: renovatiekosten, registratierechten en aankoopbelasting. Deze BTW werd door Rusedespred in zijn aangifte opgenomen en Esi trade (=medecontractant) oefende haar recht op aftrek uit. Dit verzoek tot aftrek werd geweigerd door de belastingadministratie gezien het hier om vrijgestelde handelingen ging en aldus de BTW ten onrechte werd gefactureerd door Rusedespred. Als gevolg hiervan had Rusedespred een verzoek tot teruggave van de ten onrechte gefactureerde BTW

⁸¹ Art. 17 Richtlijn (EEG) nr. 77/338 van de raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzettingen – gemeenschappelijke stelsel van belastingen over de toegevoegde waarde, *Pb.L.* 13 juni 1977.

⁸² HvJ (5^{de} kamer) 13 december 1989, ECLI:EU:C:1989:635, nr. C-453/00, Genius Holding, www.curia.eu.

⁸³ H., VANDEBERGH, *Het beginsel van fiscale neutraliteit inzake btw*, 2008, www.vandebergh-smeets.be/nl/node/27.

⁸⁴ HvJ 19 september 2000, nr. C-454/98, ECLI:EU:C:200:469, Schmeink & Cofreth AG & Co. KG - M. Strobel, www.curia.eu.

⁸⁵ H., VANDEBERGH, *Het beginsel van fiscale neutraliteit inzake btw*, 2008, www.vandebergh-smeets.be/nl/node/27.

⁸⁶ HvJ 19 september 2000, nr. C-454/98, ECLI:EU:C:200:469, Schmeink & Cofreth AG & Co. KG - M. Strobel, r.o. 66.

ingesteld. Maar ook dit werd geweigerd door de belastingadministratie gezien er geen reden was om vast te stellen dat Rusedespred onverschuldigd de BTW had betaald. Overeenkomstig het Bulgaarse recht diende Rusedespred de BTW te voldoen die zij had vermeld op de door haar uitgeschreven factuur. Er moest aldus een correctie van de factuur worden gemaakt vooraleer het recht tot teruggave van de BTW kon worden uitgeoefend. Gezien het feit dat de belastingadministratie reeds het recht op aftrek had ontzegd bij de andere onderneming was het dus niet meer mogelijk voor Rusedespred om haar factuur te corrigeren en was het aldus evenmin mogelijk om het haar recht op teruggave van de BTW uit te oefenen. Het Hof heeft geoordeeld dat dit een te verregaande maatregel was en aldus het neutraliteitsbeginsel in casu werd geschonden.⁸⁷ Een belastingplichtige kan zich aldus beroepen op het neutraliteitsbeginsel om zich te verzetten tegen een nationale bepaling. (zie bijlage 1)

54. Tot slot heeft de belastingplichtige recht op teruggave van de BTW indien het verschuldigde bedrag kleiner is dan het bedrag van de aftrekbare BTW. Ook hierbij kan men verwijzen naar het neutraliteitsbeginsel, gezien dit recht op teruggave op een redelijke wijze dient te worden gerealiseerd. Artikel 183 van de achtste BTW-richtlijn bepaalt het volgende⁸⁸:

“Indien voor een bepaald belastingtijdvak het bedrag van de aftrek groter is dan dat van de verschuldigde BTW, kunnen de lidstaten hetzij het overschot doen overbrengen naar het volgende tijdvak, hetzij het overschot teruggeven overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling. De lidstaten kunnen evenwel bepalen dat het bedrag van het overschot niet naar een volgend tijdvak wordt overgebracht, of niet wordt teruggegeven, indien dit bedrag onbeduidend is.”

⁸⁷ HvJ (5^{de} kamer) 11 april 2013, ECLI:EU:C:2013:233, nr. C-138/12, Rusedepred OOD, www.curia.eu.

⁸⁸ Art. 183 Richtlijn (EG) nr. 2006/112 van de raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde, *Pb.L.* 11 december 2006.

2.3.2.2. Vrijstellingen

55. De achtste BTW-richtlijn voorziet zowel in vrijstellingen met recht op aftrek in de artikelen 138 tot en met 166, als vrijstellingen zonder recht op aftrek in de artikelen 132 tot en met 137.⁸⁹ Vrijstellingen zijn die situaties waarbij men afziet van de belasting om bepaalde redenen.⁹⁰ Vanzelfsprekend kunnen we hierbij de bedenking maken dat dit de werking van het neutraliteitsbeginsel kan verhinderen.

a) Vrijstellingen zonder recht op aftrek

56. De vrijstellingen zonder recht op aftrek staan vermeld in artikel 44 Wetboek van BTW. Zij zorgen ervoor dat het BTW-stelsel als een paradox wordt aanzien daar degene die denkt vrijgesteld te zijn wordt belast en omgekeerd. Dit heeft onder meer te maken met het feit dat een vrijstelling niet alleen een weerslag heeft op de belastingheffing, maar eveneens zal er in dit geval geen aftrek mogelijk zijn.⁹¹ De verrichter van de vrijgestelde prestatie zal ondanks zijn hoedanigheid van belastingplichtige geen BTW dienen aan te rekenen op zijn prestatie, maar zal daarnaast ook de BTW van de door hem gemaakte kosten niet in aftrek brengen. Dit heeft tot gevolg dat de BTW voor hem kostenverhogend zal werken.⁹²

57. Zowel de economische als de externe neutraliteit worden door het stelsel van de vrijstellingen zonder recht op aftrek verstoord. Zoals reeds hierboven vermeld, houdt de economische neutraliteit in dat belastingheffing op zo'n effectiënt mogelijke wijze dient te gebeuren en dat de heffing evenredig moet gebeuren aan de prijs van het goed of de dienst.⁹³

⁸⁹ Art. 132-166 Richtlijn (EEG) nr. 77/338 van de raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzettingen – gemeenschappelijke stelsel van belastingen over de toegevoegde waarde, *Pb.L.* 13 juni 1977.

⁹⁰ D.B., BIJL., M.E., VAN HILTEN, D.G., VAN VLIET, *Europese BTW en de Nederlandse omzetbelasting*, Deventer, Kluwer, 2001, 217.

⁹¹ E., VAN HILTEN, J., VAN HILTEN, H.W.M., VAN KESTEREN, *Omzetbelasting*, Deventer, Kluwer, 2005, 207.

⁹² HvJ (3^e kamer) 14 juni 2007, nr. C-445/05, ECLI:EU:C:2007:344, Werner Haderer, concl. Adv.Gen. E., SCHARPTSON, www.curia.eu.

⁹³ A.J., VAN DOESUM, *Contractuele samenwerkingen inzake BTW*, Deventer, Kluwer, 2009, 32; K.M., BRAUN, *Aftrek van de voorbelasting in de BTW*, Leiden, Kluwer, 2002, 204.

b) Vrijstellingen met recht op aftrek

58. Vrijstellingen met recht op aftrek worden ook wel aangeduid als de oneigenlijke belastingen en zijn terug te vinden in de artikelen 39 tot en met 42 van het Wetboek van BTW. Door het feit dat deze vrijstellingen recht op aftrek verlenen is er geen cumulatie van de belasting en vormt de BTW in tegenstelling tot bij de vrijstelling zonder recht op aftrek geen kostprijs-element.

59. Zoals reeds vermeld, geldt er in België het bestemmingsbeginsel, waarbij het de verbruiker is die wordt belast. Goederen die in België worden gemaakt, maar worden verbruikt in een ander land zullen dan ook hier niet worden belast en geven aan de Belgische onderneming de mogelijkheid om de voorbelasting af te trekken. (*supra* 105, nr. 288) Dit is alweer een mooi voorbeeld van het neutraliteitsbeginsel. Aangezien het enkel wordt belast in het land van verbruik, wordt vermeden dat er een dubbele belasting zou plaatsvinden.

c) Restrictieve interpretatie

60. Gezien het feit dat deze vrijstellingen een beperking vormen op de werking van het BTW-stelsel moeten deze restrictief worden geïnterpreteerd.⁹⁴ Het valt daarbij te benadrukken dat enkel de hoofdhandeling in aanmerking komt en niet automatisch de handelingen die hiermee gepaard gaan.⁹⁵ Dit alles om de neutraliteit van de belasting te blijven garanderen.

61. Het arrest *BLP* is een voorbeeld waarbij in geval van een vrijstelling zonder recht op aftrek het neutraliteitsbeginsel verbazingwekkend genoeg niet wordt geschonden. BLP, een beheers- en houdstermaatschappij, verleent haar diensten aan een groep vennootschappen. Deze vennootschappen vervaardigen goederen voor de meubel- en doe-het-zelf-industrie. In een financiële verontrustende periode hebben de bestuurders 95 % van bepaalde aandelen verkocht, dit om hun schulden terug te betalen. Bij deze verkoop werd gebruik gemaakt van bankiers, juridische adviseurs en accountants. In haar latere BTW-aangifte heeft BLP verzocht om aftrek van de BTW met betrekking tot de kosten van de bankiers, adviseurs en accountants. Dit werd evenwel geweigerd door de belastingadministratie omdat men stelde dat de verkoop van aandelen een vrijgestelde handeling is zonder recht op aftrek. BLP stelde dat hun ultieme doel van deze diensten was om fondsen te verwerven en zodoende hun schuld af te betalen en er aldus wel een recht op

⁹⁴ HvJ (2^e kamer) 15 maart 1989, nr. C-51/88, ECLI:EU:C:1989:132, Hamann, r.o. 19, www.curia.eu.

⁹⁵ RUYSSCHAERT, S., *De eigenlijke vrijstelling inzake btw*, Antwerpen-Appeldoorn, Maklu, 2010, 19.

aftrek bestaat. Het beperken van het recht op aftrek over de levering van goederen of over diensten welke rechtstreeks met de belaste handeling samenhangen, valt volgens hen niet te verenigen met het beginsel van de neutraliteit van de BTW.⁹⁶ Het Europese Hof van Justitie heeft geoordeeld dat indien een belastingplichtige diensten verricht voor een andere belastingplichtige, die deze diensten voor een vrijgestelde handeling gebruikt, deze laatste geen recht op aftrek heeft van de voorbelasting, ook niet wanneer het doel van de vrijgestelde handeling is gelegen in het verrichten van een belastbare handeling. Recht op aftrek vereist namelijk een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen de betrokken goederen of diensten en de belastbare handelingen. Het doel dat de belastingplichtige uiteindelijk beoogt te bereiken is irrelevant.⁹⁷ Het zou namelijk ingaan tegen de doelstelling van het stelsel van de BTW dat rechtszekerheid behoort te garanderen, dat telkens het gaat om verrichtingen die objectief samenhangen met de belastbare handeling de belastingadministratie moet onderzoeken wat het relevante doel is van de handeling.⁹⁸ Het argument van BLP met betrekking tot waarborg van de neutraliteit dient te worden ontkracht.

62. Een voorbeeld van een restrictieve toepassing van de vrijstellingen vinden we terug in het arrest *VTSI*. Een in Duitsland gevestigde biotechnologische onderneming houdt zich vooral bezig met het onderzoeken, ontwikkelen, produceren en verkopen van technologische procedés voor de therapie en diagnose van kraakbeenziekten. In het kader van haar bedrijfsuitoefening werden door deze vennootschap verschillende diensten verricht ten behoeve van in andere lidstaat gevestigde dienstontvangers. Deze diensten waren naar hun mening niet onderworpen aan de BTW. De relevante vraag in casu was of op bovenstaand geval de vrijstelling voorzien in artikel 13, A, lid 1, sub c van de zesde BTW-richtlijn (artikel 132, lid 1, sub c van de achtste BTW-richtlijn) van toepassing was.⁹⁹ Volgens het Europese Hof van Justitie is het vaste rechtspraak dat de bewoordingen van artikel 13 van de zesde BTW-richtlijn zeer eng moeten worden geïnterpreteerd gezien het hier gaat over afwijkingen op het algemeen beginsel dat stelt dat elke dienst onder bezwarende titel aan BTW onderhevig is. Daarnaast moet de bewoordingen van de BTW-richtlijn steeds worden uitgelegd in het licht van de doelstellingen ervan, zoals onder meer het beginsel van de fiscale neutraliteit.¹⁰⁰

⁹⁶ HvJ (5^e kamer), 6 april 1995, nr. C-4/94, ECLI:EU:C:107, BLP group r.o. 13, www.curia.eu.

⁹⁷ HvJ (5^e kamer), 6 april 1995, nr. C-4/94, ECLI:EU:C:107, BLP group, r.o. 19, www.curia.eu.

⁹⁸ HvJ (5^e kamer), 6 april 1995, nr. C-4/94, ECLI:EU:C:107, BLP group, r.o. 24, www.curia.eu.

⁹⁹ Art. 13, A, lid 1, sub c Richtlijn (EEG) nr. 77/338 van de raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzettingen – gemeenschappelijke stelsel van belastingen over de toegevoegde waarde, *Pb.L.* 13 juni 1977.

¹⁰⁰ HvJ (1^e kamer) 18 november 2010, nr. C-156/09, ECLI:EU:C:2010:695, *VTSI*, www.curia.eu.

2.3.2.3. De subjectieve maatstaf

63. Krachtens artikel 2 van de tweede BTW-Richtlijn zijn de leveringen van goederen en de verrichtingen van diensten, welke in het binnenland door een belastingsplichtige onder bezwarende titel worden gedaan, aan de BTW onderworpen¹⁰¹. Artikel 8 voegt hier aan toe dat de belastingsgrondslag van leveringen en diensten wordt gevormd door alles wat de tegenwaarde vormt, met inbegrip van alle kosten en belastingen, doch met uitzondering van de BTW zelf.¹⁰²

64. Naar aanleiding van een arrest voor het Europese Hof van Justitie werd er een vraag gesteld met betrekking tot de interpretatie van de term ‘tegenwaarde’.¹⁰³ Het betrof hier een coöperatieve vereniging die een bewaarplaats voor aardappelen exploiteerde. Haar leden hebben het recht en de verplichting om elk jaar 1000 kilogram aardappelen in bewaring te geven per hun in bezit zijnde aandeelbewijs en dit tegen de betaling van een bewaarloon. Die coöperatie besloot in de jaren 1975-1976 dat haar leden geen bewaarloon diende te betalen voor hun opslag. De coöperatie was van mening dat zij hierover geen omzetbelasting was verschuldigd. De belastingadministratie was het niet eens met deze opvatting en veronderstelde dat de coöperatie haar leden wel degelijk een tegenprestatie in rekening had gebracht, namelijk de waardedaling van hun aandelen als gevolg van het niet in rekening brengen van het bewaarloon gedurende die twee jaren. Bijgevolg had de belastingadministratie een aanvullende aanslag opgelegd.

De coöperatie ging hiertegen in beroep bij het Gerechtshof te 's-Gravenhage. Het beroep werd ingewilligd waardoor de Staatsscretaris van Financiën naar het Hof van Cassatie was getrokken met de vraag wat nu net verstaan moet worden onder ‘tegenprestatie’. Het Hof antwoordde hierop dat er een rechtstreeks verband moet zijn tussen de ontvangen meerwaarde en de verrichte dienst. Indien de tegenwaarde zou bestaan in de waardedaling van de aandelen kan er dus geen sprake zijn van een rechtstreeks verband.

¹⁰¹ Art. 2 Richtlijn (EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelastingen – structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belastingen onder toegevoegd waarde *Pb.L.* 14 april 1967.

¹⁰² Art. 8 Richtlijn (EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelastingen – structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belastingen onder toegevoegd waarde *Pb.L.* 14 april 1967

¹⁰³ HvJ (2^{de} kamer), 5 februari 1981, nr. 154/80, ECLI:EU:C:1981:38, Coöperatieve aardappelenbewaarplaats GA, www.curia.eu.

Vervolgens heeft het Hof geoordeeld dat de tegenwaarde van de dienst moet kunnen worden uitgedrukt in geld en dat de tegenwaarde een subjectieve waarde is aangezien de belastingsgrondslag voor diensten de daadwerkelijk ontvangen tegenprestatie is.¹⁰⁴ Hieruit volgt dat er geen sprake is van een tegenprestatie en aldus geen aanvullende aanslag mogelijk was.¹⁰⁵

65. Het is deze subjectieve maatstaf die samen met het recht op aftrek zorgt voor de waarborg van de neutraliteit van de belastingen. (*supra* 12, nr.30)

2.3.2.4. Cumulatie BTW

66. In de zaak *Kühne* wordt naast het verband met recht op aftrek, de relatie tussen het verbod tot cumulatie en het neutraliteitsbeginsel extra benadrukt. In dit arrest werd door de heer Kühne, advocaat van Duitse afkomst, een tweedehandswagen van een particulier aangekocht. Deze auto werd zowel privé- als beroepsmatig gebruikt. Bij zijn aankoop kon hij geen BTW aftrekken omdat hij de auto had aangekocht van een niet-belastingplichtige, maar bij zijn afschrijving naar evenredigheid van zijn privégebruik was hij wel onderworpen aan de BTW. De heer Kühne was van mening dat het neutraliteitsbeginsel was geschonden gezien er twee keer BTW werd geheven. Het Europese Hof van Justitie volgde de heer Kühne in zijn standpunt en argumenteerde in zijn tiende en zeventiende overweging dat indien een goed waarvoor oorspronkelijk geen recht op aftrek bestond maar achteraf wordt belast, dit tot een dubbele heffing leidt, wat in strijd is met het beginsel van de belastingsneutraliteit.¹⁰⁶

67. Nog steeds moet het Europese Hof van Justitie zich over dergelijke situaties uitspreken. In het arrest *Cookies World* wordt opnieuw bevestigd door het Hof dat het geval waarbij de belastingadministratie in het land van leasingnemer de handeling aan BTW wenst te onderwerpen, waarbij reeds rechtmatig BTW werd geheven in het land van de leasinggever, kan worden beschouwd als een dubbele heffing, welke in strijd is met het neutraliteitsbeginsel.¹⁰⁷

68. In het kader van de bespreking van de intracommunautaire leveringen is het verbod tot cumulatie zeker relevant. (*infra* 117, nr. 320)

¹⁰⁴ J., REUGEBRINK, “Maatstaf van heffing in de omzetbelasting: objectief of subjectief?” *WFR* 1973, 654.

¹⁰⁵ J., REUGEBRINK, “Maatstaf van heffing in de omzetbelasting: objectief of subjectief?” *WFR* 1973, 654.

¹⁰⁶ HvJ (6^e kamer) 27 juni 1989, nr. 50/88, ECLI:EU:C:2004:17, Kühne, r.o. 10-17, www.curia.eu.

¹⁰⁷ HvJ (1^e kamer) 11 september 2003, nr. C-155/01, ECLI:EU:C:2003:449, Cookies World, r.o. 60, www.curia.eu.

2.3.3. Neutraliteit tussen belastingplichtigen

69. Het Europese Hof van Justitie heeft in haar allereerste arrest waarin zij de term ‘neutraliteit’ hanteerde, bepaald dat¹⁰⁸:

“De vervanging van de cumulatieve stelsels door het gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde moet in eerste etappe, zelfs indien de tarieven en stelsels niet tegelijkertijd worden geharmoniseerd, leiden tot neutraliteit van de mededinging in die zin, dat binnen elk land op soortgelijke goederen dezelfde belastingdruk zal rusten, ongeacht de lengte van de productie- en distributieketen.”

70. Belastingsneutraliteit betekent evenzeer dat ondernemers die soortgelijke handelingen verrichten en aldus met elkaar in concurrentie staan, niet verschillend mogen worden behandeld.¹⁰⁹ Het Europese Hof van Justitie stelt uitdrukkelijk dat: *“Het beginsel van de fiscale neutraliteit verzet er zich tegen dat soortgelijke goederen of diensten, die dus met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de BTW ongelijk worden behandeld.”*¹¹⁰ Het beginsel verzet zich tegen de ongelijke behandeling van soortgelijke goederen en veronderstelt niet identieke handelingen.

71. Een toepassing hiervan is terug te vinden in het arrest van de *Europese Commissie tegen het Koninkrijk der Nederlanden*. Het ging hier over de soortgelijkheid van slachtpaarden, wedstrijdpaarden of gezelschapspaarden. Het is glashelder dat dit geen soortgelijke paarden zijn en aldus een afzonderlijk tarief toegelaten is.¹¹¹

72. Dientengevolge vereist het neutraliteitsbeginsel als component van het gelijkheidsbeginsel de gelijke behandeling van belastingplichtigen voor zover het concurrenten van elkaar zijn.¹¹² Concurrentievervalsingen die voortvloeien uit een ongelijke behandeling moeten worden opgeheven. Deze vervalsing is aangetoond zodra wordt bewezen dat diensten die met elkaar concurreren ongelijk worden behandeld vanuit het oogpunt van de BTW. Het is in dit opzicht irrelevant of de vervalsing die daaruit voortvloeit, aanmerkelijk is.¹¹³

¹⁰⁸ HvJ 12 juni 1979, nr. 126/78, ECLI:EU:C:1979, Nederlandse spoorwegen, r.o. 6-7, www.curia.eu.

¹⁰⁹ H., VANDEBERGH, *Het beginsel van fiscale neutraliteit inzake btw*, 2008, www.vandebergh-smeets.be/nl/node/27.

¹¹⁰ HvJ (5^e kamer) 23 oktober 2003, nr. C-109/02, ECLI:EU:C:2003:586, Commissie v. Duitsland, r.o. 20, www.curia.eu.

¹¹¹ HvJ (1^e kamer) 3 maart 2011, nr. C-41/09, ECLI:EU:C:2011:108, Commissie v. Nederland, www.curia.eu.

¹¹² HvJ (grote kamer) 13 december 2005, nr. C-309/06, ECLI:EU:C:2005:763, Marks en Spencer, r.o.49, www.curia.eu.

¹¹³ HvJ (3^e kamer) 28 juni 2007, nr. C-363/05, ECLI:EU:C:2007:391, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust plc., r.o. 47, www.curia.eu.

73. Het neutraliteitsbeginsel verzet zich evenwel niet tegen het feit dat er op de invoering van de belastingplicht een aantal uitzonderingen zijn voorzien. Wel zou het strijdig zijn met dit beginsel indien de voorwaarde van de vrijstellingen voorzien in art. 13 A, lid 1, sub b) en g) zesde BTW-richtlijn (art. 131 lid 1, sub b) en g)) afhankelijk worden gemaakt van de rechtsvorm waarin de belastingplichtige zijn activiteit uitoefent.¹¹⁴ (*supra* 13, nr.34)

74. Zoals reeds vermeld, dienen vrijstellingen wel op een restrictieve wijze te worden geïnterpreteerd. (*supra* 23-24, nr. 60-62) Indien men kijkt naar de vrijstellingen voorzien in art. 13 van de zesde BTW-richtlijn (art. 131 – 166 van de achtste BTW-richtlijn) kan men tot de conclusie komen dat enkel instellingen onder deze vrijstelling vallen.¹¹⁵ Natuurlijke personen die economische activiteiten uitoefenen, kunnen volgens het Europese Hof van Justitie geen beroep hierop doen gezien zij niet binnen de personele werkingssfeer van het artikel vallen.¹¹⁶ Evenwel betoogt advocaat-generaal Cosmas bij het arrest *Gregg & Gregg* in zijn conclusie dat het begrip ‘instelling’ verwijst naar de wijze van uitoefening van de activiteit en aldus niet gericht is op de vraag of een instelling in de formeel juridische zin de activiteit verricht.¹¹⁷ In dit arrest wordt duidelijk gemaakt door het Hof dat termen zoals ‘inrichting’ en ‘organisatie’ ruim genoeg zijn opdat ze ook natuurlijke personen omvatten. Er is geen enkele taalversie van artikel 13 van de zesde richtlijn die de term rechtspersoon bevat. Het Europese Hof van Justitie stelt hierdoor vast dat het niet de bedoeling is geweest van de gemeenschapswetgever om deze bepalingen te beperken tot rechtspersonen, maar dat in tegendeel de handelingen van particulieren zodoende ook onder het toepassingsgebied dienen te vallen. Ten slotte vermeldt het Hof eveneens dat het niet zou stroken met het neutraliteitsbeginsel indien het aldus zou afhangen van de rechtsvorm waarin de belastingplichtige zijn activiteit uitoefent opdat er sprake zou zijn van een vrijstelling.¹¹⁸ Ter afsluiting wil ik onderstrepen dat het Hof met dit laatste arrest het eerder gewezen arrest gaat passeren waarin werd gesteld dat natuurlijke personen werden uitgesloten.¹¹⁹

¹¹⁴ Art. 13 A, lid 1, sub b) en g) Richtlijn (EEG) nr. 77/338 van de raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzettingen – gemeenschappelijke stelsel van belastingen over de toegevoegde waarde, *Pb.L.* 13 juni 1977; HvJ 7 september 1999, nr. C-216/97, ECLI:EU:C:1999:390, Gregg & Gregg, www.curia.eu.

¹¹⁵ Art. 13 Richtlijn (EEG) nr. 77/338 van de raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzettingen – gemeenschappelijke stelsel van belastingen over de toegevoegde waarde, *Pb.L.* 13 juni 1977..

¹¹⁶ HvJ (2^{de} kamer) 11 augustus 1995, nr. C-453/93, ECLI:EU:C:1995:265, Bulthuis – Griffioen, www.curia.eu.

¹¹⁷ J.J.P., SWINKELS, *De belastingplichtige in de Europese BTW*, Den Haag, Vermande, 2001, 26; HvJ 7 september 1999, nr. C-216/97, ECLI:EU:C:1999:390, Gregg & Gregg, concl. Adv. Gen. G. COSMAS, www.curia.eu.

¹¹⁸ HvJ 7 september 1999, nr. C-216/97, ECLI:EU:C:1999:390, Gregg & Gregg, www.curia.eu.

¹¹⁹ HvJ (2^{de} kamer) 11 augustus 1995, nr. C-453/93, ECLI:EU:C:1995:265, Bulthuis – Griffioen, www.curia.eu.

2.3.4. Neutraliteit ten aanzien van transacties

75. Neutraliteit ten aanzien van transacties houdt in dat zowel de legale als de illegale handelingen dienen te worden onderworpen aan de heffing van de BTW.¹²⁰ Evenwel zijn hierop een aantal uitzonderingen, zoals zaken die niet in het economische en commerciële circuit mogen worden gebracht. Deze zaken vallen buiten het toepassingsgebied van de zesde BTW-richtlijn en tasten hierdoor evenmin het neutraliteitsbeginsel aan. In het arrest *Happy family* ging het over de illegale levering van verdovende middelen, welke onderworpen waren aan het BTW-stelsel.¹²¹ Evenwel doet dit geen afbreuk aan de mogelijkheid van de lidstaten om deze inbreuken te vervolgen.

76. In enkele latere arresten wordt door het Hof besloten dat transacties met namaakartikelen, illegale kansspelen, de verhuur van een locatie die wordt gebruikt voor de verkoop van softdrugs, de illegale invoer ethylalcohol allemaal binnen de reikwijdte vallen van het toepassingsgebied van de zesde BTW-richtlijn.¹²²

77. Zo werd door het Europese Hof van Justitie beslist dat een vrijstelling ten aanzien van verzekeringsdiensten niet afhankelijk mag worden gesteld van het feit of het al dan niet gaat over een toegelaten handeling.¹²³

78. Tevens betekent neutraliteit ten aanzien van transacties evenzeer dat transacties gelijk moeten worden behandeld indien zij economisch gezien hetzelfde effect hebben, maar niet dezelfde juridische vorm bezitten.¹²⁴

79. Ten slotte kan men hier nog aan toevoegen dat ingevolge belastingsneutraliteit het aangewezen is om de transacties zoveel mogelijk afzonderlijk te bekijken. In het arrest *Kerrutt* stelt het Europese Hof van Justitie dat indien men de neutraliteit van de belastingheffing wens te

¹²⁰ J.J.P., SWINKELS, *De belastingplichtige in de Europese BTW*, Den Haag, Vermande, 2001, 28.

¹²¹ HvJ (6^{de} kamer) 5 juli 1988, nr. 289/86, ECLI:EU:C:1988:360, *Happy Family*, www.curia.eu.

¹²² HvJ (1^e kamer) 28 mei 1998, nr. C-3/97, ECLI:EU:C:1998:263, *Goodwin Unstead*, www.curia.eu; HvJ (6^e kamer) 2 augustus 1993, C-111/92, ECLI:EU:C:1993:345, *Lange*, www.curia.eu; HvJ (6^e kamer) 11 juni 1998, nr. C-283/95, ECLI:EU:C:1998:276, *Fischer*, www.curia.eu; HvJ 29 juni 1999, nr. C-158/98, ECLI:EU:C:1999:334, *Coffeshop Siberië* www.curia.eu; HvJ (1^e kamer) 29 juni 2000, nr. C-455/98, ECLI:EU:C:2000:352, *Salumets e.a.*, www.curia.eu.

¹²³ HvJ (6^e kamer) 25 februari 1999, nr. C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93, *Card Protection Plan*, r.o. 33-35, www.curia.eu.

¹²⁴ HvJ (3^{de} kamer) 4 december 1990, nr. C-186/89, ECLI:EU:C:1990:429, *Van Tiem*, www.curia.eu.

waarborgen, men al de verschillende belastbare handelingen die niet tot één enkele handeling kunnen worden samengevoegd, ieder afzonderlijk aan de BTW dient te onderwerpen.¹²⁵

2.3.5. Neutraliteit ten aanzien van de eindverbruiker

80. Sinds de invoering van het nieuwe BTW-stelsel wordt de BTW afgewenteld op de eindverbruiker in de productie- en distributieketen en kan deze de BTW niet meer afwentelen op een andere persoon.¹²⁶ De doelstelling van het BTW-stelsel kan dan ook gevonden worden in het feit dat het noodzakelijk is dat de BTW vanuit het standpunt van de consument/eindverbruiker neutraal kan worden beschouwd.¹²⁷

2.4. Tussenconclusie

81. Het neutraliteitsbeginsel heeft ervoor gezorgd dat het recht op aftrek – teruggave van onverschuldigde BTW een hele evolutie heeft doorstaan.

82. Lidstaten hebben de bevoegdheid om maatregelen te treffen om de juiste inning van de BTW te waarborgen. In vele gevallen zullen lidstaten het recht op teruggave van onterecht betaalde BTW afhankelijk stellen van de correctie van de factuur. Vroeger werd daaraan eveneens de voorwaarde gekoppeld dat de belastingplichtige ter goeder trouw diende te handelen.

83. Evenwel is deze vrijheid van de lidstaten niet onbegrensd. Vooreerst mogen deze maatregelen niet verder gaan dan noodzakelijk om het bereikte doel te realiseren en daarnaast mogen zij geen afbreuk doen aan het neutraliteitsbeginsel. Dit beginsel wordt geschonden indien deze maatregelen het onmogelijk of uiterst moeilijk maken om een verzoek tot teruggave in te dienen. Vervolgens heeft het Europese Hof van Justitie geoordeeld dat de herziening van de ten onrechte betaalde BTW niet afhankelijk mag worden gesteld van de goede trouw van de opsteller van de factuur, maar dat het voldoende is opdat hij het bewijs levert dat het verlies voor belastinginkomsten tijdig en volledig wordt uitgeschakeld.

¹²⁵ HvJ (5^{de} kamer) 8 juli 1986, nr. 73/85, ECLI:EU:C:1986:295, Kerrutt, www.curia.eu.

¹²⁶ HvJ 1 april 1982, nr. 89/81, ECLI:EU:C:1982:121, Hong-Kong Trade Development Council, r.o. 9, www.curia.eu.

¹²⁷ HvJ (3^e kamer) 17 mei 1989, nr. 173-88, ECLI:EU:C:1989:329, Morten Henriksen, Concl. Adv.Gen. F.G., JACOBS, www.curia.eu.

Volgende situatie kan worden beschouwd als een te verregaande maatregel getroffen door een lidstaat en aldus strijdig met het neutraliteitsbeginsel. Belastingplichtige A rekent BTW aan ten gevolge van een belastbare levering van een goed of verrichting van dienst. Het gevolg hiervan zal zijn dat belastingplichtige A de BTW die hij ontvangen heeft, dient af te dragen aan de belastingadministratie en dat belastingplichtige B zijn recht op aftrek zal uitoefenen. Stel nu dat door de belastingadministratie het recht op aftrek in hoofde van belastingplichtige B wordt geweigerd gezien het hier zou gaan over een vrijgestelde handeling. Dit zal tot gevolg hebben dat belastingplichtige A een verzoek tot teruggave zal indienen bij de belastingadministratie. In het geval dat deze teruggave ingevolge een maatregel genomen door de lidstaat (oa voorwaarde van correctie van de factuur) wordt geweigerd, kan dit aanleiding geven tot een schending van het neutraliteitsbeginsel. Deze maatregel kan worden beschouwd als te verregaand.¹²⁸ (zie bijlage 1)

Daarnaast kan zich ook het omgekeerde geval voordoen, waarbij er ten onrechte door belastingplichtige A geen BTW wordt aangerekend op de levering van een goed of het verrichten van een dienst. Dit zal tot gevolg hebben dat de belastingadministratie vooralsnog zal overgaan tot een navordering in hoofde van belastingplichtige A en eventueel kan belastingplichtige B nog zijn recht op aftrek uitoefenen. We gaan dit verder bespreken in het hoofdstuk in verband met de verjaringstermijn. (*infra* 68 e.v., nr. 179 e.v.) (zie bijlage 2)

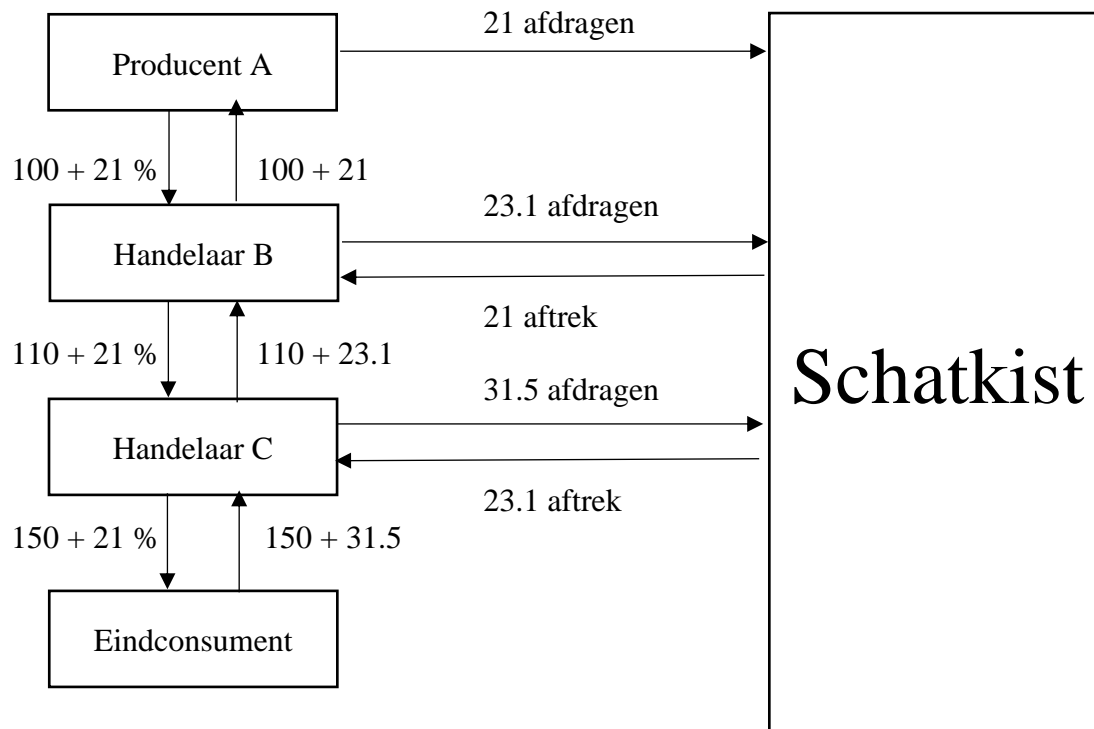
¹²⁸ HvJ (5^{de} kamer) 11 april 2013, ECLI:EU:C:2013:233, nr. C-138/12, Rusedepred OOD, www.curia.eu.

3. Recht op aftrek en teruggave van de BTW

84. Uit het voorgaande hoofdstuk blijkt manifest dat het recht op aftrek en het recht op teruggave van de BTW als basis dienen voor de vrijwaring van het neutraliteitsbeginsel. Beide regelingen hebben namelijk tot doelstelling om een volkomen neutrale fiscale belasting te waarborgen. Het lijkt mij dan ook relevant om zowel het recht op aftrek als het recht op teruggave van de BTW en hun toepassingsvoorwaarden in het kader van deze masterproef te bespreken.¹²⁹

3.1. Wat is recht op aftrek?

3.1.1. Schema



3.1.2. Toelichting

85. Producent A verkoopt een goed aan handelaar B ten belope van 100 euro. Dit is een belastbare levering waarop hij 21 % BTW zal moeten aanrekenen aan handelaar B. A zal dus factureren voor 121 euro en zal hiervan 21 euro doorstorten naar de schatkist. Op zijn beurt gaat handelaar B deze goederen doorverkopen aan handelaar C voor een prijs van 110 euro. Opnieuw is

¹²⁹ HvJ (5^{de} kamer) 13 december 1989, nr. C-453/00, ECLI:EU:C:1989:635, Genius Holding, r.o. 18, www.curia.eu.

dit een belastbare handeling waarop 21 % BTW zal moeten worden betaald, (110 + 23.1) welke opnieuw zal worden doorgestort aan de schatkist. Aangezien het hier over een belastbare levering gaat, zal B zijn recht op aftrek kunnen uitoefenen met betrekking tot de door hem aan producent A betaalde BTW (=21). Ditzelfde proces zal zich eveneens voordoen bij handelaar C. In tegenstelling tot de vorige schakels heeft de eindconsument geen recht op aftrek. Dit heeft tot gevolg dat de schatkist in totaal 31.5 zal behouden. Dit is de som van alle toegevoegde waarden. (21 % van 100 + 21 % van 10 + 21 % van 40 = 31.5)¹³⁰

86. In elke stap van het economisch gebeuren zal BTW worden geheven. Op elke geleverde prestatie of levering van een goed zal door de leverancier of dienstverrichter BTW worden aangerekend. Doch kan men de BTW die men zelf moest betalen aan de eigen leverancier in aftrek brengen zodanig dat men enkel BTW moet betalen op de door hem toegevoegde waarde. De belastingplichtige mag de BTW die hem werd geheven in verband met de aan hem geleverde goederen of verrichte diensten in aftrek brengen op de belasting die hij verschuldigd is aan de schatkist.¹³¹ Deze aftrek gebeurt met de BTW-aangifte, namelijk maandelijks of driemaandelijks.¹³²

3.2. Voorwaarden recht op aftrek binnen België

87. Het recht op aftrek is zowel onderworpen aan materiële als aan formele voorwaarden. Waar materiële voorwaarden zich situeren ter hoogte van het bestaan van het recht, hebben de formele voorwaarden vooral betrekking op de uitoefening ervan. Er was wel enige onverdeeldheid met betrekking tot de hiërarchie van deze voorwaarden. Enkelen zijn van mening dat de formele voorwaarden slechts een ondergeschikte rol spelen. Het beginsel van de fiscale neutraliteit verlangt volgens hen dat indien de materiële voorwaarden zijn vervuld een recht op aftrek dient te bestaan, ongeacht of de belastingplichtige voldoet aan de formele voorwaarden.¹³³ Doch dient dit in zekere mate te worden genuanceerd, namelijk indien de schending van de formele vereisten een verhindering zou inhouden om het bewijs in verband met materiële voorwaarden te leveren.¹³⁴

¹³⁰ A., CLAES, *BTW-carrousel, de fiscaal- en strafrechtelijke aanpak en de gevolgen voor de organisatoren, medeplichtigen en hun afnemers*, Brussel, Larcier, 2005, 6-7.

¹³¹ A., CLAES, *BTW-carrousel, de fiscaal- en strafrechtelijke aanpak en de gevolgen voor de organisatoren, medeplichtigen en hun afnemers*, Brussel, Larcier, 2005, 5.

¹³² S., RUYSSCHAERT, *BTW van factuur tot aangifte*, 2^{de} herziene uitgave, Antwerpen/Appeldoorn, Maklu, 2016, 7.

¹³³ HvJ (3^e kamer) 27 september 2007, nr. C-145/05, ECLI:EU:C:2007:549, Collée KG, www.curia.eu; r.o. 35; HvJ (4^e kamer) 15 september 2016, nr. C-516/14, ECLI:EU:C:2016:690, Barlis 06, r.o. 49, www.curia.eu; HvJ (4^e kamer) 15 september 2016, nr. C-518/14, ECLI:EU:C:2016:691, Senatex, r.o. 38, www.curia.eu.

¹³⁴ HvJ (2^e kamer) 12 juli 2012, nr. C-284/11, ECLI:EU:C:2012:458, EMS-Bulgaria Transport OOD, r.o. 71, www.curia.eu.

3.2.1. Formele voorwaarden: de factuur

88. De uitoefening van het recht op aftrek is onderworpen aan de voorwaarde dat de belastingplichtige in het bezit dient te zijn van een factuur aangaande de BTW die hij in aftrek wil brengen. Eerst en vooral dient deze factuur ‘conform’ te zijn. Deze voorwaarde heeft heel wat rechtspraak met zich mee gebracht en bijgevolg een interessante evolutie doorstaan. Afgezien daarvan hoort men wel een onderscheid te maken navenant het een handeling is die onder verlegging van heffing valt of het een handeling betreft waarvoor de leverancier of dienstverrichter gehouden is tot voldoening van de BTW.¹³⁵

3.2.1.1. Factuur

89. De belastingplichtige moet alvorens hij zijn recht op aftrek kan uitoefenen, volgens artikel 178 van de achtste BTW-richtlijn, in het bezit zijn van een factuur welke is opgesteld overeenkomstig de artikelen 220 tot en met 240 van de achtste BTW-richtlijn in verband met de aan hem geleverde diensten of goederen.¹³⁶

90. Het Wetboek van BTW bevat niet de vereiste tot het beschikken over een factuur, wel wordt in artikel 1 een definitie gegeven van het begrip ‘factuur’.¹³⁷ Dit begrip wordt omschreven als: “*elk document of bericht op papier of in elektronisch formaat dat voldoet aan de voorwaarden vastgesteld in het Wetboek en zijn uitvoeringsbesluiten*”. Dit principe is naar voor getreden in het arrest *Terra Baubedarf*. Het Europese Hof van Justitie ging hierbij in tegen de redenering dat de factuur slechts naderhand een rol speelde en bevestigde daarbij dat de belastingplichtige steeds onmiddellijk zijn recht op aftrek diende uit te oefenen.¹³⁸ Daarnaast bevestigde het Hof nogmaals de twee voorwaarden waaraan de belastingplichtige dient te voldoen met betrekking tot zijn recht op aftrek.¹³⁹

“[38] (...) Voor de in artikel 17, lid 2, sub a, van Zesde richtlijn bedoelde aftrek, artikel 18, lid 2, eerste alinea, van deze richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het recht op aftrek

¹³⁵ H., VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, larcier, 2014, 906.

¹³⁶ Art. 178 en 220-240 Richtlijn (EEG) nr. 77/338 van de raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzettingen – gemeenschappelijke stelsel van belastingen over de toegevoegde waarde, *Pb.L.* 13 juni 1977.

¹³⁷ Art.1, §13 1° Wetboek van 3 juli 1969 van de belasting over toegevoegde waarde, *BS* 17 juli 1969. (hierna: Wetboek van BTW)

¹³⁸ HvJ (5^{de} kamer) 29 april 2004, nr. C-152/02, ECLI:EU:C:2004:268, *Terra baubedarf*, r.o. 35, www.curia.eu.

¹³⁹ HvJ (5^{de} kamer) 29 april 2004, nr. C-152/02, ECLI:EU:C:2004:268, *Terra baubedarf*, r.o. 38, www.curia.eu.

moet worden uitgeoefend met betrekking tot de aanslagperiode waarin aan de twee door deze bepaling gestelde voorwaarde is voldaan, te weten dat de goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht en dat de belastingplichtige in het bezit is van de factuur of van het document dat, volgens de door de betrokken lidstaat vastgestelde criteria, kan worden geacht als zodanig dienst te doen.”

Evenzeer bevestigt het Hof dat bovenstaande conclusie niet in strijd is met het beginsel van de neutraliteit van de belastingen.¹⁴⁰

3.2.1.2. Factuur als bewijslast

90. De bewijslast met betrekking tot het bestaan van het recht op aftrek rust op de schouders van de belastingplichtige. Hij zal moeten bewijzen dat BTW vermeld op de facturen betrekking heeft op daadwerkelijk ontvangen goederen die worden gebruikt voor zijn beroepsdoeleinden.¹⁴¹ Een naar vorm geldige factuur is slechts een bewijselement en vormt op zich geen voldoende bewijs dat men voldoet aan de wettelijke voorwaarden met betrekking tot het recht op aftrek.¹⁴²

3.2.1.3. Conforme factuur

91. Indien de factuur niet conform is, kan de aftrek van de BTW worden verworpen. Dit is een vrij strenge regeling die dient genuanceerd te worden. Het is namelijk zo dat er wel een mogelijkheid bestaat tot het corrigeren van de factuur tot aan ‘het afsluiten van de controle’.¹⁴³ De rechtspraak heeft dit uitgebreid door te stellen dat er nog kan worden gecorrigeerd totdat de belastingadministratie overgaat ‘tot de vaststelling van haar beslissing’.¹⁴⁴ Tot op heden wordt dit niet altijd aanvaard en heeft de belastingadministratie vaak de neiging om de aftrek te weigeren bij correcties van facturen die plaatsvinden na de aankondiging van de controle.¹⁴⁵

Bijgevolg kunnen we ons de vraag stellen wat nu moet worden verstaan onder ‘tot de vaststelling van haar beslissing’. Het is moeilijk om in de rechtspraak hieromtrent een constante te vinden.

¹⁴⁰ HvJ (5^{de} kamer) 29 april 2004, nr. C-152/02, ECLI:EU:C:2004:268, Terra baubedarf r.o. 36, www.curia.eu.

¹⁴¹ Gent, 24 juni 1988, *BTW-rev.*1988, afl. 84, 39.

¹⁴² L., VANDENBERGHE, *Aftrek en teruggaaf van BTW*, Antwerpen, Intersentia Rechtswetenschappen, 1998, 350.

¹⁴³ H., VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, larcier, 2014, 909.

¹⁴⁴ HvJ (3^e kamer) 27 september 2007, nr. C-145/05, ECLI:EU:C:2007:549, Collée KG, www.curia.eu.

¹⁴⁵ H., VANDENBERGH, *BTW-handboek*, Gent, larcier, 2014, 910.

Sommigen zijn van mening dat een correctie is toegelaten tot aan de uitvaardiging van het dwangbevel¹⁴⁶, anderen volgen deze stelling dan weer niet.¹⁴⁷

92. Met betrekking tot de vraag hoe conform een factuur dient te zijn, kan men een onderscheid maken naargelang de situatie voor en de situatie na de de implementatie van Richtlijn 2006/112/EG (achtste BTW-richtlijn).¹⁴⁸

a) Situatie voor de Richtlijn 2006/112/EG (=achtste BTW-richtlijn)

93. Het is toegelaten aan de lidstaten om het recht op aftrek te onderwerpen aan een aantal wettelijke verplichtingen. Dit onder meer om de correcte inning en controle van de BTW te waarborgen. Evenwel kan men deze verplichting niet zodanig gebruiken dat het de uitoefening van het recht op aftrek zo goed als onmogelijk of buitensporig moeilijk maakt.¹⁴⁹

94. Het is duidelijk dat het hier gaat over een feitenkwestie, waarbij de bevoegde belastingadministratie steeds in concreto zal moeten oordelen of het ontbreken van bepaalde vereisten niet steeds zal leiden tot de weigering van het recht op aftrek. Vermeldingen zoals het volgnummer¹⁵⁰ en de datum¹⁵¹ worden door het Europese Hof van Justitie beschouwd als verplichte vermeldingen die een weigering als gevolg kunnen hebben.

b) Situatie na de implementatie van de Richtlijn 2006/112/EG (=achtste BTW-richtlijn)

95. Voor totstandkoming van deze richtlijn bepaalde artikel 22, lid 3, sub b van de zesde BTW-richtlijn naast een aantal vermeldingen die vrij door de lidstaten konden worden bepaald, dat er drie verplichte vermeldingen waren, namelijk de maatstaf van heffing, het bedrag van de BTW en de vrijstellingen.¹⁵²

¹⁴⁶ H., VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, larcier, 2014, 910.

¹⁴⁷ Cass. 13 oktober 2000, AR C.98.0402.N, Belgische staat/P., www.cass.be.

¹⁴⁸ Richtlijn (EG) nr. 2006/112 van de raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde, *Pb.L.* 11 december 2006.

¹⁴⁹ HvJ (5^{de} kamer) 14 juli 1988, nrs. 123/87 en 330/87, ECLI:EU:C:1988:408, Jeunehomme, www.curia.eu.

¹⁵⁰ Cass. 4 december 1989, AR 6631, Imbrechts/Imbrechts, www.cass.be.

¹⁵¹ Cass. 7 juni 1996, AR C.95.0111.F, Belgische staat/Plennevaux, www.cass.be.

¹⁵² Art. 22, lid 3, sub b Richtlijn (EEG) nr. 77/338 van de raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzettingen – gemeenschappelijke stelsel van belastingen over de toegevoegde waarde, *Pb.L.* 13 juni 1977.

Sedert de totstandkoming van deze richtlijn heeft men een volledige lijst van opsommingen die verplicht moeten worden vermeld op de factuur.¹⁵³ Er bestaat in tegenstelling tot de vorige situatie geen mogelijkheid meer in hoofde van de lidstaten om in bepaalde gevallen de aftrek toe te staan indien niet aan alle wettelijke voorwaarden is voldaan. Het is dan ook meteen duidelijk dat hier een strengere visie wordt gehanteerd. Desalniettemin dienen we dit toch te nuanceren. Zo heeft het Europese Hof van Justitie beslist in het arrest *Dankowski* dat ondanks het feit dat artikel 226 van de achtste BTW-richtlijn voorziet dat er verplicht op de factuur een BTW-identificatienummer dient te worden aangebracht, het ontbreken hiervan niet steeds leidt tot het weigeren van het recht op aftrek. Het ging hier over een Poolse onderneming die in bezit was van een fiscaal identificatienummer, doch voldeed zij niet aan de nationale vereisten inzake inschrijving in het register. Het Hof besloot om niettegenstaande de verplichtingen voorzien in artikel 226 van de achtste BTW-richtlijn toch een recht op aftrek toe te staan.¹⁵⁴ Het Hof motiveerde haar beslissing door te stellen dat op basis van het toegekende fiscaal identificatienummer de betrokkene in casu kon worden geïdentificeerd en aldus aan de vereisten voldeed.

96. Behoudens dit arrest zijn er nog enkele latere arresten die eveneens van de strikte toepassing afstappen zoals het arrest *Polski Trawertyn*. Het ging hier over vennoten van een vennootschap die nog diende opgericht te worden. Zij was immers nog niet ingeschreven in het vennootschapsregister. Nadat hen BTW werd gefactureerd, werd hen gesteld door de belastingadministratie dat zij niet gerechtigd waren om hun voorbelasting af te trekken. Het Europese Hof van Justitie heeft naderhand geoordeeld dat de richtlijn moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale bepaling die met zich mee brengt dat een vennootschap de voorbelasting niet kan aftrekken omdat deze was verschuldigd voor de inschrijving en de identificatie van de vennootschap waarbij deze werd aangewend met het oog op haar economische activiteit.¹⁵⁵

3.2.1.3. Originele factuur

97. De vraag kan worden gesteld of men in de 8^{ste} BTW-richtlijn vereist dat het origineel van de factuur moet worden voorgelegd of is het ook toegestaan om duplicaten of fotokopies voor te leggen? Aan de hand van een arrest van het Europese Hof van Justitie kan men afleiden dat men

¹⁵³ Art. 226 Richtlijn (EG) nr. 2006/112 van de raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde, *Pb.L.* 11 december 2006.

¹⁵⁴ HvJ (3^{de} kamer) 22 december 2010, nr. C-438/09, ECLI:EU:C:2010:818, Boguslaw Juliusz Dankowski, www.curia.eu.

¹⁵⁵ HvJ (1^e kamer) 1 maart 2012, nr. C-280/10, ECLI:EU:C:2012:107, Polski Trawertyn, www.curia.eu.

steeds in het bezit moet zijn van het origineel van de factuur of van eenieder ander als zodanig dienstdoend document dat aan de door de Lidstaten vastgestelde criteria voldoet.¹⁵⁶ De vraag die we ons hierbij kunnen stellen is hoe lang dit origineel dient bewaard te worden. Is het voldoende om tot aan de de uitoefening van het recht op aftrek het origineel te bewaren? Bij een letterlijke interpretatie van het artikel 18, lid 1, sub a) van de zesde BTW-richtlijn (art. 178, lid 1, sub a) van de achtste BTW-richtlijn) komt men tot de vaststelling dat men dit niet meer achteraf dient te bewaren.¹⁵⁷ Maar niet iedereen is het hiermee eens. Sommigen stellen dat men dit origineel eveneens dient te bewaren met het oog op een latere controle. Advocaat-generaal Fennelly in de zaak *Reisdorf* volgt dit laatste standpunt. Naar zijn mening kunnen de lidstaten opleggen dat de belastingplichtige gedurende een bepaalde periode het origineel dient te bewaren. Echter voegt hij hier wel een beperking aan toe zijnde te weten dat dit niet mag leiden tot een inbreuk van het evenredigheidsbeginsel.¹⁵⁸

98. Wat nu indien men niet meer in staat is om de originele factuur voor te leggen? Een factuur kan immers altijd verloren gegaan zijn of eventueel vernietigd zijn. In dit geval wordt voorzien in de mogelijkheid om via andere wijze en overeenkomstig de in artikel 18, lid 2 en 3 van de zesde BTW-richtlijn (art. 180-182 van de achtste BTW-richtlijn) vastgestelde regels, het bewijs te leveren van de werkelijkheid van een handeling waarover BTW wordt gevraagd.¹⁵⁹ Artikel 18, lid 3 van de zesde BTW-richtlijn voorziet in een mogelijkheid voor de lidstaten om de voorwaarden en voorschriften vast te stellen volgens dewelke een belastingplichtige een aftrek mag verrichten indien hij niet meer in het bezit is van een factuur.¹⁶⁰

99. In bovenstaande gevallen dient er wel steeds een toetsing van de redelijkheidsvereiste te worden doorstaan. Het is namelijk zo dat het slechts wordt toegestaan indien de belastingplichtige zijn factuur toevallig verliest¹⁶¹ of indien het buiten zijn wil is gebeurd.¹⁶²

¹⁵⁶ HvJ (5^{de} kamer) 5 december 1996, nr. C-85/95, ECLI:EU:C:1996:466, *Reisdorf*, www.curia.eu.

¹⁵⁷ Art. 18 lid 1, sub a) Richtlijn (EEG) nr. 77/338 van de raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzettingen – gemeenschappelijke stelsel van belastingen over de toegevoegde waarde, *Pb.L.* 13 juni 1977.

¹⁵⁸ HvJ (5^{de} kamer) 5 december 1996, nr. C-85/95, ECLI:EU:C:1996:466, *Reisdorf*, concl. Adv.Gen. N., FENNELLY, www.curia.eu.

¹⁵⁹ Art. 18 lid 1 en 2 Richtlijn (EEG) nr. 77/338 van de raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzettingen – gemeenschappelijke stelsel van belastingen over de toegevoegde waarde, *Pb.L.* 13 juni 1977.

¹⁶⁰ Art. 18 lid 3 Richtlijn (EEG) nr. 77/338 van de raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzettingen – gemeenschappelijke stelsel van belastingen over de toegevoegde waarde, *Pb.L.* 13 juni 1977; HvJ (5^{de} kamer) 5 december 1996, nr. C-85/95, ECLI:EU:C:1996:466, *Reisdorf*, www.curia.eu.

¹⁶¹ H., VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, Larcier, 2014, 917.

¹⁶² Antwerpen 28 juni 1984, *FJF* 1986, 109.

3.2.2. Materiële voorwaarden:

3.2.2.1. Belastingplichtige

100. Het stelsel van de BTW heeft als basisprincipe dat de BTW een verbruiksbelasting is. Het is namelijk zo dat de BTW wordt geheven bij de eindconsumptie en zodoende ten laste van de eindconsument valt. Dit heeft tot gevolg dat overeenkomstig het neutraliteitsbeginsel het noodzakelijk is dat elke levering voorafgaand aan de levering aan de eindconsument steeds neutraal dient te gebeuren. In die optiek dient er telkens een recht op aftrek te worden toegestaan op elke handeling die de levering aan de eindconsument voorafgaat.¹⁶³ De ontvanger van de goederen of diensten moet in dit opzicht wel steeds een belastingplichtige zijn opdat men zijn recht op aftrek kan uitoefenen. Desalniettemin kan men ook aannemen dat de leverancier of dienstverrichter, van wie de handeling uitgaat, een belastingplichtige dient te zijn. Dit kan evenwel worden genuanceerd op twee vlakken. Vooreerst hebben we reeds in het arrest *Dankowski* (*supra* 36-37, nr. 95) gezien dat het feit dat men nog niet voor BTW-doeleinden is geïdentificeerd niet automatisch tot gevolg zal hebben dat het recht op aftrek vervalt.¹⁶⁴ Daarnaast kan afwezigheid van identificatie voor BTW-doeleinden of de schrapping van het BTW-nummer niet leiden tot een verlies van zijn recht op aftrek indien de factuur wettelijk gezien alle vermeldingen bevat die vereist zijn.¹⁶⁵

101. Evenzeer is het niet mogelijk om de BTW af te trekken met betrekking tot verworven goederen waar de BTW in een eerdere fase niet kon worden afgetrokken. Het is namelijk zo dat de handeling waarop de BTW slaat in een vorig stadium door een andere belastingplichtige moet zijn verricht.¹⁶⁶ Men kan hieruit evenwel niet afleiden dat de belasting steeds moet zijn betaald vooraleer men het recht op aftrek kan uitoefenen.¹⁶⁷

102. De opvatting dat uitsluitend een belastingplichtige recht op aftrek heeft, kan op meerdere vlakken worden bijgesteld.

¹⁶³ H., VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, Larcier, 2014, 777.

¹⁶⁴ HvJ (3^{de} kamer) 22 december 2010, nr. C-438/09, ECLI:EU:C:2010:818, Boguslaw Juliusz Dankowski, www.curia.eu.

¹⁶⁵ HvJ (3^{de} kamer) 22 december 2010, nr. C-438/09, ECLI:EU:C:2010:818, Boguslaw Juliusz Dankowski, r.o. 33-38, www.curia.eu; HvJ (3^{de} kamer) 6 september 2012, nr. C-324/11, ECLI:EU:C:2012:549, Gabor Toth, r.o. 33, www.curia.eu.

¹⁶⁶ HvJ (3^{de} kamer) 6 september 2012, nr. C-324/11, ECLI:EU:C:2012:549, Gabor Toth, r.o. 26, www.curia.eu.

¹⁶⁷ H., VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, Larcier, 2014, 779.

a) Begin van BTW plicht

103. Algemeen wordt aangenomen dat men de hoedanigheid van belastingplichtige moet bezitten op het moment dat men het recht op aftrek uitoefent. Daarom treft men zich de vraag stellen: ‘Wat indien men reeds kosten heeft gemaakt in de aanvang van een belastbare activiteit?’

104. Men kan hieromtrent in de rechtspraak van het Europees Hof van Justitie een bepaalde constante waarnemen. Het is immers de intentie die telt. De persoon in kwestie moet op een ontegensprekelijke wijze duidelijk maken dat hij het voornemen heeft om een economische activiteit te exploiteren.¹⁶⁸

105. In het reeds vermelde arrest *Rompelman* had het Hof geoordeeld dat onder een economische activiteit eveneens de voorbereidende handelingen zijn inbegrepen. Daarnaast werd geoordeeld dat het niet in de weg staat dat de belastingadministratie evenwel kan verlangen dat de wilsverklaring objectief wordt ondersteund. In casu mocht de belastingadministratie verlangen dat de belastingplichtige kon hardmaken dat de betrokken showruimtes uitdrukkelijk voor commerciële doeleinden waren bestemd.¹⁶⁹

106. Een belastingplichtige kan nooit zijn recht op aftrek met terugwerkende kracht verliezen indien blijkt dat de betrokken goederen en diensten buiten zijn wil nooit werden gebruikt voor het verrichten van belastbare handelingen. Indien een voorafgaande studie in verband met de rendabiliteit wordt uitgevoerd en dit een negatieve uitkomst heeft en aldus de belastingplichtige zijn economische activiteit stopzet, kan deze studie nog steeds worden beschouwd als een economische activiteit.¹⁷⁰

107. Ingeval er sprake is van fraude of misbruik in hoofde van de belastingplichtige kan de belastingadministratie in bovenstaand geval met terugwerkende kracht de terugbetaling van de afgetrokken bedragen opeisen. Indien daarentegen buiten de wil van de belastingplichtige, hij zich in de onmogelijkheid bevond om zijn goederen en diensten waarvoor hij het recht op aftrek genoot,

¹⁶⁸ H., VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, Larcier, 2014, 779.

¹⁶⁹ HvJ 14 februari 1985, nr. 268/83, ECLI:EU:C:1985:74, *Rompelman* r.o. 25, www.curia.eu.

¹⁷⁰ HvJ (5^{de} kamer) 29 februari 1996, nr. C-110/94, ECLI:EU:C:1996:67, *Intercommunale voor zeewaterontziltling*, www.curia.eu.

te gaan gebruiken, is er absoluut geen sprake van fraude of misbruik dat een terugbetaling rechtvaardigt.¹⁷¹ (*infra* 89, nr. 272)

b) Aftrek van BTW opgelopen voor de BTW-plicht

108. Met betrekking tot de vraag wat er dient te gebeuren met BTW die door de belastingplichtige is verschuldigd op zijn aankopen voor de aanvang van zijn BTW-plicht, kunnen we vaststellen dat de belastingadministratie zijn standpunt door de jaren heen heeft verscherpt.¹⁷²

109. Vroeger bleek de Belgische belastingadministratie, in weerwil met het standpunt van het Europese Hof van Justitie, te aanvaarden dat BTW kon gerecupereerd worden met betrekking tot aankopen zonder economisch doel en gesteld voor het verwerven van het statuut als belastingplichtige.¹⁷³ Na de verwerving van het statuut belastingplichtige was een herziening toegelaten zodanig dat de oorspronkelijk betaalde BTW kon worden afgetrokken. Ondertussen heeft de Belgische belastingadministratie zijn standpunt verlaten. Deze situatie dient onderscheiden te worden van de reeds vermelde situatie waarbij handelingen worden gesteld in het kader van een toekomstige economische activiteit.¹⁷⁴

110. Het Europese Hof van Justitie onderschrijft deze praktijk. Het Hof neemt aan dat het recht op aftrek gebonden is aan de hoedanigheid waarin men optreedt op het moment dat de BTW verschuldigd is.¹⁷⁵ Goederen aangekocht door iemand met de hoedanigheid van particulier of niet-belastingplichtige, maar die naderhand worden aangewend voor een belastbare activiteit kunnen geen aanleiding geven tot een herziening.¹⁷⁶

111. Dit principe werd uitdrukkelijk bevestigd in het arrest *Waterschap Zeeuws-Vlaanderen*. Het Waterschap Zeeuws-Vlaanderen is een publiekrechtelijk orgaan dat instaat voor de waterstaatkundige verzorging van bepaalde gebieden en kan aldus worden beschouwd als een niet-belastingplichtige. WZV had een investeringsgoed aangeschaft en naderhand dit goed verkocht als belastingplichtige. De vraag die aan het Europese Hof van Justitie werd gesteld, was of er geen herziening mogelijk was opdat de bij aanschaf van het goed voldane BTW kon worden afgetrokken.

¹⁷¹ HvJ (2^{de} kamer) 15 januari 1998, nr. C-37/95, ECLI:EU:C:1998:1, Ghent Coal Terminal, r.o. 21-22, www.curia.eu.

¹⁷² H., VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, Larcier, 2014, 782.

¹⁷³ Btw-besl. nr. E.T. 18.235, 10 november 1976.

¹⁷⁴ HvJ 14 februari 1985, nr. 268/83, ECLI:EU:C:1985:74, Rompelman r.o. 25, www.curia.eu.

¹⁷⁵ HvJ (6^{de} kamer) 11 Juli 1991, nr. C-97/90, ECLI:EU:C:1991:315, Lennartz, www.curia.eu.

¹⁷⁶ HvJ (3^{de} kamer) 2 juni 2005, nr. C-378/02, ECLI:EU:C:2005:335, Waterschap Zeeuws-Vlaanderen, www.curia.eu.

Het Hof heeft geantwoord dat dergelijke herziening niet mogelijk is omdat op het moment dat WZV het investeringsgoed aanschafte, zij niet de hoedanigheid van belastingplichtige bezat.¹⁷⁷

112. Daarentegen is er wel een herziening mogelijk in het geval dat er wordt overgegaan van een vrijgestelde naar een belastbare handeling. Een investeringsgoed dat aanvankelijk werd gebruikt voor een vrijgestelde activiteit, maar naderhand ingevolge het keuzerecht waarover een belastingplichtig beschikt, voor een belastbare activiteit wordt gebruikt, kan aanleiding geven tot een herziening.¹⁷⁸

c) Einde van BTW-plicht

113. Onder bepaalde voorwaarden is het volgens het Europese Hof van Justitie mogelijk dat een belastingplichtige met betrekking tot kosten na de stopzetting van zijn activiteit, deze in aftrek kan brengen. Het Hof formuleerde in het arrest *Fini H* enkele voorwaarden. Ten eerste is het noodzakelijk dat er een rechtstreeks en onmiddellijk verband is met de activiteit die recht op aftrek verleende. Daarnaast mag deze aftrek geen aanleiding geven tot fraude of misbruik.¹⁷⁹ Ten slotte verdient het nog de voorkeur om een duidelijk onderscheid te maken tussen de stopzetting en tijdelijke onderbreking van de belastbare werkzaamheid, waarbij dit laatste geen verlies van de hoedanigheid van belastingplichtige tot gevolg heeft.¹⁸⁰

3.2.2.2. Bestemmingsprincipe

a) Algemeen

114. Artikel 45 Wetboek van BTW bepaalt dat elke belastingplichtige de belasting van de aan hem geleverde goederen, verleende diensten, de door hem ingevoerde goederen en de door hem verrichte intracommunautaire verwerving van goederen, mag aftrekken op voorwaarde dat hij ze gebruikt voor een bepaalde bestemming. In het vermelde artikel worden vijf bestemmingen gegeven. Bepaalde handelingen laten geen aftrek toe en bijgevolg zal de handelaar voortdurend een

¹⁷⁷ HvJ (3^{de} kamer) 2 juni 2005, nr. C-378/02, ECLI:EU:C:2005:335, Waterschap Zeeuws-Vlaanderen r.o. 44, www.curia.eu.

¹⁷⁸ HvJ (1^e kamer) 30 maart 2006, nr. C-184/04, ECLI:EU:C:2006:214, Uudenkaupungin Kaupunki, r.o. 41, www.curia.eu.

¹⁷⁹ HvJ (3^e kamer) 3 maart 2005, nr. C-32/03, ECLI:EU:C:2005:128, Fini H, www.curia.eu.

¹⁸⁰ H., VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, Larcier, 2014, 785-786.

oefening moeten maken per handeling die hij stelt. De input behoort te worden gekoppeld aan de output.¹⁸¹

115. De eerste bestemming die in de wet wordt voorgeschreven is “*het gebruik van goederen en diensten voor het verrichten van een belaste handeling*”. BTW kan niet worden afgetrokken indien deze niet wordt bestemd voor de economische activiteit van de persoon in kwestie. Daarnaast worden ook “*de handelingen vrijgesteld van de belastingen krachtens de artikelen 39 tot 43 Wetboek BTW*” in aanmerking genomen als mogelijke bestemming van de handelingen van de belastingplichtige opdat hij zijn recht op aftrek kan uitoefenen. Dit in tegenstelling tot de artikelen 44 en 44bis Wetboek van BTW aangezien het hier gaat over vrijgestelde handelingen zonder recht op aftrek.

116. Elke belastingplichtige die in het buitenland overgaat tot het stellen van bepaalde handelingen, maar derhalve in België zijn aankopen doet, zal de BTW aangerekend voor die aankopen kunnen aftrekken. Dit volgt uit de derde bestemming die wordt bepaald in artikel 45 Wetboek van BTW. Lidstaten verlenen iedere belastingplichtige recht op aftrek van zijn BTW voor zover de een in eerder stadium verworven goederen later worden gebruikt voor in het buitenland verrichte handelingen waarvoor recht op aftrek zou bestaan indien zij in de betrokken lidstaat zouden zijn verricht.¹⁸² Hieruit zou men kunnen afleiden dat het afhankelijk wordt gesteld van het feit of er recht op aftrek zou bestaan indien deze handelingen in dezelfde lidstaat zouden zijn verricht. In het kader van deze problematiek heeft het Europese Hof van Justitie een prejudiciële vraag gekregen of de aftrek van de BTW afhangt van het feit of de handeling in een later stadium heeft geleid tot het betalen van de BTW in een andere lidstaat. In dit arrest verwijst het Hof terecht naar het feit dat de aftrek van de BTW samenhangt met de inning van de belasting in een later stadium.¹⁸³ Het is namelijk zo dat indien de belastingplichtige zijn ontvangen goederen of diensten gebruikt voor handelingen die zijn vrijgesteld of die buiten de werkingssfeer van de BTW vallen, er aldus geen heffing van de belasting is gebeurd en bijgevolg geen aftrek van de BTW mogelijk is. Tot slot argumenteert het Hof dat het is uitgesloten dat het recht op aftrek van de BTW afhangt van de vraag of een handeling in een later stadium heeft geleid tot betaling van de BTW in de

¹⁸¹ H., VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, Larcier, 2014, 788-789.

¹⁸² HvJ (3^e kamer) 22 december 2010, nr. C-277/09, ECLI:EU:C:2010:810, RBS Deutschland Holdings GmbH, r.o. 31, www.curia.eu.

¹⁸³ HvJ (1^e kamer) 30 maart 2006, nr. C-184/04, ECLI:EU:C:2006:214, Uudenkaupungin Kaupunki, www.curia.eu.

betrokken lidstaat.¹⁸⁴ Louter de regels van de lidstaat waar de BTW in aftrek wordt genomen, moeten worden nageleefd.¹⁸⁵

117. Ten slotte worden overeenkomstig artikel 34, §1, 4° en 5° Wetboek van BTW evenzeer in aftrek gebracht: “handelingen gebruikt voor het verrichten van handelingen bedoeld in artikel 44, §3, 4° tot 10° (zie bijlage 3), telkens wanneer de medecontractant buiten de gemeenschap is gevestigd, of de genoemde handelingen, volgens door of vanwege de minister van Financiën te bepalen voorwaarden, rechtstreeks samenhangen met goederen die bestemd zijn om te worden uitgevoerd naar een land buiten de gemeenschap” en “diensten als makelaar of lasthebber bij de hierboven bedoelde handelingen”. De belastingplichtigen zijn in het kader van deze handelingen geen BTW verschuldigd, maar desondanks hebben zij toch het recht om hun BTW af te trekken van de BTW die hen wordt aangerekend met betrekking tot die handelingen. Evenmin wordt er een onderscheid gemaakt naargelang de handelingen worden verricht voor een belastingplichtige of niet.¹⁸⁶

b) Belaste activiteit van de belastingplichtige

118. Zoals reeds eerder vermeld, kan men enkel BTW aftrekken indien deze wordt aangewend voor goederen of diensten die worden bestemd voor de economische activiteit van deze belastingplichtige. Helaas is het plaatje niet zo eenvoudig.

119. Het is niet noodzakelijk dat de belastingplichtige de eigendom bezit van deze goederen en diensten, het is namelijk eveneens mogelijk voor een huurder om de BTW die hem geheven is, af te trekken.¹⁸⁷

120. Vervolgens is het enkel toegelaten om de BTW geheven aan de belastingplichtige met betrekking tot de geleverde goederen en verstrekte diensten af te trekken. Het is noodzakelijk dat de belastingplichtige daadwerkelijk de afnemer was hiervan. Kunnen we hieruit concluderen dat er een vereiste van fysieke levering voorhanden is? Het Hof heeft zich hierover al meerdere keren uitgesproken.

¹⁸⁴ HvJ (3^e kamer) 22 december 2010, nr. C-277/09, ECLI:EU:C:2010:810, RBS Deutschland Holdings GmbH r.o. 31-41, www.curia.eu.

¹⁸⁵ H., VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, Larcier, 2014, 791.

¹⁸⁶ H., VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, Larcier, 2014, 791.

¹⁸⁷ H., VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, Larcier, 2014, 792.

121. In eerste instantie werd deze voorwaarde vrij soepel ingevuld door het Europese Hof van Justitie. Dit naar aanleiding van het arrest *Intiem*. Het ging hier over een geschil tussen een vennootschap en de Nederlandse belastingadministratie. Deze vennootschap, als werkgeefster, betaalt aan haar werknemers een verplaatstingskostenvergoeding voor het gebruik van hun eigen auto bij hun werkzaamheden, maar hierin zijn de benzinekosten niet inbegrepen. Het zit namelijk zo dat elke werknemer 's morgens op eigen kosten zijn auto laat voltanken en op het einde van de dag dit nogmaals laat doen, maar deze keer voor rekening van de werkgever. De BTW met betrekking tot de benzine werd door de vennootschap volledig in aftrek gebracht. Als we bovenstaande regeling bekijken, kunnen we stellen dat deze aftrek niet toegelaten is, gezien het feit dat de goederen hier fysiek geleverd worden aan de werknemers. Het Hof heeft dit standpunt weerlegd en gesteld dat de BTW met betrekking tot de levering aan die werknemer, die deze uitsluitend gebruikt voor bedrijfsdoeleinden van de werkgever, in aftrek kan worden gebracht.¹⁸⁸ De werkgever had voor eigen rekening de goederen laten leveren aan de werknemer en bijgevolg hieromtrent een factuur ontvangen.

122. Kan men hieruit afleiden dat het Hof afwijkt van het standpunt van fysieke levering aan de belastingplichtige? Dit lijkt mijn inziens een overbodige conclusie gelet op de daaropvolgende rechtspraak van het Europese Hof van Justitie waarbij telkens de aftrek werd verworpen in gelijkaardige situaties.¹⁸⁹ In casu werd de onkostenvergoeding die door de werkgever werd betaald aan zijn werknemer met betrekking tot het gebruik van zijn privé-voertuig voor beroepsdoeleinden, in aanmerking genomen voor aftrek en dit op basis van de nationale wetgeving. Het Hof heeft verklaard dat deze regelgeving strijdig is. Onmiddellijk kunnen we hier ons de vraag stellen waar we nu net het onderscheid moeten maken? Het feit dat het Hof in dit laatste arrest de mogelijkheid tot aftrek heeft geweigerd, lijkt mij strijdig met het beginsel van de neutraliteit en het voorkomen van de dubbele belasting.

123. Niettemin kunnen we in latere arresten evenzeer diezelfde verscherpte visie met betrekking tot de fysieke levering terugvinden.¹⁹⁰ In beide gevallen stelt het Hof dat de levering niet gebeurt aan de belastingplichtige maar tussen de leverancier en de klant met als gevolg dat die BTW niet aftrekbaar is.

¹⁸⁸ HvJ (6^e kamer) 8 maart 1988, nr. 165/89, ECLI:EU:C:1988:122, Leesportefeuille *Intiem*, www.curia.eu.

¹⁸⁹ HvJ (5^{de} kamer) 8 november 2001, nr. C-338/98, ECLI:C:EU:2001:598, Commissie v. Nederland, www.curia.eu.

¹⁹⁰ HvJ (5^{de} kamer) 6 februari 2003, nr. C-185/01, ECLI:EU:C:2003:73, Auto Lease Holland BV www.curia.eu; HvJ (2^e kamer) 7 oktober 2010, nr. C-53/09, ECLI:EU:C:2010:590, Loyalty management, www.curia.eu.

c) Vermoedelijke bestemming

124. Gezien het feit dat het niet altijd mogelijk is voor de belastingplichtige om de werkelijke bestemming of het werkelijk gebruik van de door hem aangekochte goederen of geleverde diensten te bepalen, is het niet uitgesloten dat een goed naderhand toch wordt gebruikt voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek is voorzien. Daarom voorziet artikel 1 KB nr. 3 in een mogelijke correctie.¹⁹¹

d) Koppeling input met output

125. In beginsel dient er volgens het Hof, zoals reeds vermeld in de bespreking van arrest *BLP*¹⁹², een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang te bestaan tussen de handeling in een eerder stadium gesteld, namelijk de verwerving van die goederen en diensten, en de in het later stadium gestelde handeling waarvoor een recht op aftrek bestaat.¹⁹³ Evenwel is deze samenhang niet steeds noodzakelijk. Het is voldoende opdat de kosten van deze diensten deel uitmaken van de algemene kosten van de belastingplichtige en aldus ressorteren onder de prijs van de producten van de onderneming. Dit houdt een samenhang in tussen deze diensten en de bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige met als gevolg dat de BTW kan worden afgetrokken.¹⁹⁴

e) Verdeelsleutel

126. Hierbij kunnen we ons de vraag stellen “*wat indien de economische – en niet-economische handelingen zodanig met elkaar verbonden zijn, dat zij één geheel vormen?*”. Dit brengt ons bij de zogenaamde ‘overhead aftrek’ die het mogelijk maakt om goederen die zowel economische als niet-economische doeleinden hebben, te gaan toewijzen aan een bepaalde activiteit. Waarbij het in de meerderheid van de gevallen zal worden toegewezen aan de gehele economische activiteit.¹⁹⁵

127. Een opsplitsing is noodzakelijk indien een belastingplichtige zowel economische als niet-economische activiteiten verricht. De richtlijn geeft geen regeling aan met betrekking tot methodes of criteria die in dit geval moeten worden gehanteerd. Evenmin kunnen de regels met betrekking

¹⁹¹ H., VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, Larcier, 2014, 804; KB nr. 3, 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over toegevoegde waarde, *BS* 12 december 1969.

¹⁹² HvJ (5^{de} kamer) 6 april 1995, nr. C-4/94, ECLI:EU:C:1995:107, *BLP group*, www.curia.eu.

¹⁹³ HvJ (2^e kamer) 8 juni 2000, nr. C-98/98, ECLI:EU:C:2000:300, *Midland Bank plc*, r.o. 23, www.curia.eu.

¹⁹⁴ HvJ (2^e kamer) 8 juni 2000, nr. C-98/98, ECLI:EU:C:2000:300, *Midland Bank plc*, r.o. 31, www.curia.eu.

¹⁹⁵ H., VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, Larcier, 2014, 812.

tot het algemeen verhoudingsgetal worden gebruikt, gezien deze enkel betrekking hebben op belastbare activiteiten met recht op aftrek en vrijgestelde activiteiten zonder recht op aftrek.¹⁹⁶ Het is zodoende aan de lidstaten om te bepalen welke criteria en methodes dienen te worden toegepast.

128. Dit uiteraard in overeenstemming met de beginselen van het gemeenschappelijke BTW-stelsel.¹⁹⁷ Deze beoordelingsbevoegdheid dient op die wijze te worden uitgeoefend dat slechts een aftrek mogelijk is met betrekking tot dat gedeelte van de BTW dat in gelijke verhouding is met het deel waarvoor recht op aftrek bestaat.¹⁹⁸ De lidstaten moeten er namelijk op toezien dat de berekeningsmethode objectief weergeeft welk deel van de in een eerdere fase gedane kosten toe te rekenen is aan de economische ofwel niet-economische activiteiten.¹⁹⁹ Hierbij hebben de lidstaten bij hun uitoefeningsbevoegdheid het recht om gebruik te maken van hetzij een berekeningsmethode naargelang de soort investering of handeling, hetzij een andere passende berekeningsmethode.²⁰⁰

129. We kunnen volgende regeling als volgt samenvatten. De opbrengsten kunnen worden aangewend voor drie verschillende soorten handelingen: zuiver niet-economische activiteiten, economische en niet-economische activiteiten en zuiver economische activiteiten. Voor deze eerste categorie is het glashelder dat er geen recht op aftrek bestaat. Voor de tweede categorie van handelingen werd aan de lidstaten de mogelijkheid gegeven om zelf te bepalen welke criteria moeten worden aangewend. Bij de laatste categorie dient men een onderscheid te maken of deze activiteiten deel uitmaken van een specifieke latere handeling. Bij een positief antwoord maakt men louter het onderscheid tussen de belastbare handelingen die recht op aftrek met zich meebrengen en de vrijgestelde handelingen die geen recht op aftrek met zich meebrengen. (zie bijlage 4)

3.2.2.3. *BTW-aftrek en privégebruik*

130. Met betrekking tot het privégebruik dient er geen BTW te worden betaald. Daardoor is het niet mogelijk om kosten met betrekking tot goederen of diensten die privé worden gebruikt af te trekken.²⁰¹ Daarom is het steeds aangewezen om een raming te maken met betrekking tot de kosten voor privégebruik en de beroepsmatige kosten.

¹⁹⁶ HvJ (4^{de} kamer), 13 maart 2008, nr. C-437/06, ECLI:EU:C:2008:166, Sucerenta, r.o. 33, www.curia.eu.

¹⁹⁷ H., VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, Larcier, 2014, 813.

¹⁹⁸ HvJ (4^{de} kamer) 13 maart 2008, nr. C-437/06, ECLI:EU:C:2008:166, Sucerenta, r.o. 37, www.curia.eu.

¹⁹⁹ HvJ (4^{de} kamer) 13 maart 2008, nr. C-437/06, ECLI:EU:C:2008:166, Sucerenta, r.o. 39, www.curia.eu.

²⁰⁰ HvJ (4^{de} kamer) 13 maart 2008, nr. C-437/06, ECLI:EU:C:2008:166, Sucerenta, r.o. 38, www.curia.eu.

²⁰¹ H., VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, Larcier, 2014, 846.

131. Met betrekking tot de afbakening tussen privé- en beroepsgebruik verdient het de voorkeur om te verwijzen naar enkele arresten van het Europese Hof van Justitie. In het arrest *Filibeck* werd een prejudiciële vraag gesteld aan het Hof inzake het traject woon-werkverkeer. De onderneming in casu verzorgde kosteloos het vervoer van zijn werknemers van hun woning tot aan de verschillende bouwplaatsen waar zij werden tewerkgesteld in voertuigen die aan de onderneming toebehoorde. De eerste vraag had betrekking op het feit of een werkgever die kosteloos het vervoer van zijn werknemers op zich nam van hun woning tot de plaats van tewerkstelling kon worden beschouwd als een dienst onder bezwarende titel. Het Europese Hof van Justitie heeft hierop negatief geantwoord. Het stelde dat mits de werknemer hiervoor geen vergoeding moesten betalen en er ook geen deel van het loon van werknemer in vermindering werd gebracht, er geen sprake is van een subjectieve tegenwaarde. Vervolgens was er ook geen rechtstreekse band en is hierdoor niet voldaan aan de voorwaarden met betrekking tot ‘een dienst onder bezwarende titel’.²⁰²

132. Daarnaast kwam er een vraag of het Hof ook eensluidend zou oordelen indien er met betrekking tot het vervoer eveneens de privédoeleinden van de werknemers werden gediend. Het Hof heeft geoordeeld dat met betrekking tot afbakening van het privé- en bedrijfsmatig gebruik het draait om de keuze die de werknemer heeft om zijn leven te organiseren. De werknemer is volledig vrij in zijn keuze met betrekking tot zijn woonplaats en bijgevolg komt de werkgever hier niet in tussen. Dit heeft tot gevolg dat de kosten hieromtrent als privé-gebruik worden beschouwd. Door omstandigheden zoals het feit dat de plaats van tewerkstelling steeds wijzigt, kan het nodig zijn dat de werkgever zelf het vervoer organiseert. Hierdoor is werknemer niet vrij in zijn keuze en is er geen sprake meer van privé-gebruik.²⁰³

133. Ook in het arrest *Danfoss en AstraZeneca* blijft het Europese Hof van Justitie enige jaren later nog steeds hetzelfde principe hanteren. Het ging hier over maaltijden die door de werkgever worden geserveerd. Het is evenzeer de vrije keuze van de werknemer waar en wanneer hij gaat eten en de werkgever dient zich hier niet in te mengen. Niettemin kan men hier omstandigheden voorstellen waar die werknemer niet meer vrij is in zijn keuze en deze de bedrijfsdoeleinden dient. Indien er namelijk in het kader van een vergadering, bepaalde maaltijden worden geserveerd, is dit een keuze die door de werkgever wordt gemaakt en is er geen sprake meer van privé-gebruik.²⁰⁴ Echter bestaan er een aantal nuanceringen op dit principe. Het woon-werkverkeer van een handelsvertegenwoordiger of het woon-werkverkeer per trein of met andere vormen van het

²⁰² HvJ (5^{de} kamer) 16 oktober 1997, nr. C-258/95, ECLI:EU:C:1997:491, *Filibeck*, r.o. 17, www.curia.eu.

²⁰³ HvJ (5^{de} kamer) 16 oktober 1997, nr. C-258/95, ECLI:EU:C:1997:491, *Filibeck*, r.o. 26, www.curia.eu.

²⁰⁴ HvJ (4^{de} kamer) 11 december 2008, nr. C-371/07, ECLI:EU:C:2008:711, *Danfoss en AstraZeneca*, www.curia.eu.

openbaar vervoer kunnen volgens de mening van auteur VANDEBERGH niet als ‘privé’ worden aanzien en kunnen derhalve worden afgetrokken.²⁰⁵

3.2.2.4. Enkel wettelijk verschuldigde BTW is aftrekbaar

134. Het Europese Hof van Justitie heeft reeds in meerdere arresten uitdrukkelijk bevestigd dat onterechte aangerekende BTW niet aftrekbaar is. Daarnaast spreekt men zowel in de zesde als de laatste BTW-richtlijn over ‘verschuldigde’ BTW, daar waar vroeger toepassing werd gemaakt van ‘gefactureerde’ BTW.²⁰⁶

“Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. Voorzover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken: de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten; de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor ingevoerde goederen; de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd is (...)”

135. De doelstelling hiervan is om de zogenaamde ‘BTW-lekken’ te vermijden. Men wil namelijk voorkomen dat door het recht op aftrek bepaalde belastinginkomsten verloren gaan. Bijgevolg kan men vaststellen uit de rechtspraak van het Hof dat ten onrechte gefactureerde BTW niet steeds verloren is.²⁰⁷

136. Vooreerst voorziet men de mogelijkheid tot recuperatie van ten onrechte aangerekende BTW, waarbij men zich dient te wenden tot de leverancier of dienstverrichter. Daarbij zal er een correctie dienen te gebeuren van de facturen en zal de men de initiële BTW dienen terug te betalen. Zoals we reeds gezien hebben, moet elke lidstaat voorzien in een systeem van teruggave indien de uitreiker van deze factuur ter goeder trouw was of zelfs ter kwader trouw indien het verlies van de

²⁰⁵ H. VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, Larcier, 2014, 845.

²⁰⁶ Art. 168, a) Richtlijn (EG) nr. 2006/112 van de raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde, *Pb.L.* 11 december 2006.

²⁰⁷ H., VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent Larcier, 2014, 865.

belastinginkomsten tijdig en volledig is uitgeschakeld.²⁰⁸ In België verlangt de regelgeving in artikel 12 van KB nummer 4 dat er een verbeterd stuk wordt opgemaakt.²⁰⁹

137. Deze terugbetaling door de leverancier of dienstverrichter kan in bepaalde gevallen evenwel niet mogelijk of dermate moeilijk zijn. In die gevallen is het noodzakelijk dat overeenkomstig het neutraliteits- en doeltreffendheidsbeginsel men zich rechtstreeks kan richten tot de belastingadministratie zelf.²¹⁰ Daarnaast kan het feit dat de opsteller van de BTW niet geregistreerd is als belastingplichtige in geen geval ertoe leiden dat er geen teruggave van de BTW meer mogelijk is.²¹¹

138. De ontvanger van een factuur moet steeds nagaan of het gaat over ‘terecht aangerekende BTW’. Deze verplichting houdt in dat hij de handeling zal moeten kwalificeren en bijgevolg de juiste behandeling moet bepalen. Dit houdt echter niet in dat de ontvanger steeds elk geval dient te onderzoeken. Men kan niet van hem verwachten dat hij nagaat of de opsteller de betrokken goederen in zijn bezit had of dat het hier wel degelijk over een belastingplichtige gaat.²¹²

139. Dit is echter anders bij mogelijke aanwijzingen van onregelmatigheden of fraude, waarbij men in dergelijk geval wel verplicht kan worden om bepaalde inlichtingen in te winnen over de betrokken leverancier of dienstverrichter.²¹³

140. Als we naar onze Belgische wetgeving kijken, dan zien we dat in artikel 45 Wetboek van BTW enkel ‘geheven belastingen’ in aanmerking komen, daar waar de BTW-richtlijn voorschrijft dat het moet gaan over de ‘verschuldigde of voldane BTW’. Ook het Europese Hof van Justitie volgt deze laatste visie. Het Hof stelt dat recht op aftrek mogelijk is voor een belasting die verschuldigd is of voldaan indien zij verschuldigd was.²¹⁴ We kunnen hieruit concluderen dat er een opmerkelijke discrepantie bestaat tussen onze nationale wetgeving en de Europese richtlijnen. EU-richtlijnen zijn rechtshandelingen bestemd voor de EU-landen, die deze dienen om te zetten in

²⁰⁸ HvJ (5^{de} kamer) 13 december 1989, nr. C-453/00, ECLI:EU:C:1989:635, Genius Holding, www.curia.eu.

²⁰⁹ Art. 12 KB nr. 4, 29 december 1969 met betrekking tot de teruggaven inzake belasting over de toegevoegde waarde, BS 31 december 1969.

²¹⁰ HvJ (2^{de} kamer) 15 maart 2007, nr. C-35/05, ECLI:EU:C:2007:167, Reemtsma Cigarettenfabrieken, r.o. 39-42, www.curia.eu.

²¹¹ HvJ (3^{de} kamer) 31 januari 2013, nr. C-643/11, ECLI:EU:C:2013:151, LVK – 56, r.o. 49, www.curia.eu.

²¹² HvJ (3^{de} kamer) 21 juni 2012, nr. C-80/11 en 142/11, ECLI:EU:C:2012:373, Mahageben en David, r.o. 61, www.curia.eu.

²¹³ HvJ (3^{de} kamer) 21 juni 2012, nr. C-80/11 en 142/11, ECLI:EU:C:2012:373, Mahageben en David, r.o. 60, www.curia.eu.

²¹⁴ HvJ (5^{de} kamer) 13 december 1989, nr. C-453/00, ECLI:EU:C:1989:635, Genius Holding, www.curia.eu.

hun nationaal recht. Deze richtlijnen bevatten aldus verplichtingen voor de EU-lidstaten en eventueel rechten voor de burgers. In bepaalde gevallen kunnen deze voorrang hebben op het nationaal recht, maar dan dienen er enkele voorwaarden vervuld te zijn. Indien er rechten voor de burgers worden opgenomen in deze richtlijn zal de EU-richtlijn steeds voorrang hebben op de nationale wetgeving.²¹⁵ Men dient aldus te onderzoeken of de richtlijn met betrekking tot die bepaling een recht inhoudt ten aanzien van de burgers. Naar mijn mening dient men dit negatief te beantwoorden en kan dit eveneens worden bevestigd door het feit dat artikel 45 Wetboek van BTW nog steeds ongewijzigd ingeschreven is in ons nationaal Wetboek.

141. Evenwel kan men die strikte koppeling met betrekking tot de verschuldigdheid van de belasting in twee gevallen nuanceren. Vooreerst kunnen we nergens in de wet de verplichting terugvinden die stelt dat de belasting reeds betaald moet zijn op het moment dat recht op aftrek wordt uitgeoefend.²¹⁶ (*infra* 39-40, nr.101) Daarnaast kan men in geen geval de verplichting opleggen dat de dienstverrichter of leverancier reeds de belasting heeft doorgestort aan de schatkist.²¹⁷ (*infra* 90, nr. 250)

3.3. Teruggave binnenlandse BTW

142. Op grond van artikel 77, §1 Wetboek van BTW wordt de BTW eerder geheven van leveringen van goederen, diensten of intracommunautaire verwerving teruggegeven indien deze voldoet aan de wettelijke voorwaarden. Dit betreft vooral de situaties waarbij te veel BTW wordt afgedragen aan de schatkist in het geval er te veel BTW werd aangerekend door de medecontractant. Deze bepaling geeft ook de mogelijkheid aan de belastingplichtige om de BTW die hem ten onrechte wordt geheven terug te vorderen. Opnieuw kunnen we dit nuanceren door de rechtspraak van het Europese Hof van justitie. Namelijk wordt hier de voorwaarde van herziening van de factuur aan gekoppeld. Deze herziening wordt dan weer afhankelijk gemaakt van het bewijs van het tijdig en volledig uitschakelen van verlies van belastinginkomsten.²¹⁸ (*infra* 20, nr. 52)

²¹⁵ HvJ 4 december 1974, nr. 41/74, ECLI:EU:C:1974:133, Van Duyn, r.o. 15, www.curia.eu.

²¹⁶ H., VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, Larcier, 2014, 779

²¹⁷ H., VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, Larcier, 2014, 870.

²¹⁸ H., VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, larcier, 2014, 1077-1078.

De formaliteiten die dienen te worden voldaan in het kader van de teruggave worden opgesomd in artikel 79 Wetboek van BTW en artikel 4 Koninklijk besluit nummer 4. Waarbij de belastingplichtige zal dienen overgaan tot het opmaken van een verbeterd stuk.²¹⁹ (*supra* 81 e.v., nr. 226 e.v.)

143. Daarnaast zijn er nog tal van andere mogelijkheden van teruggave van de BTW voorzien, doch zou ons dit te ver leiden om dergelijke situaties allemaal te bespreken in het kader van deze masterproef.

3.4. Teruggave BTW binnen de Europese Unie

3.4.1. Inleiding

144. Sinds 1 januari 2010 is er een nieuwe procedure ingevoerd in verband met de mogelijkheid tot aftrek voor ondernemingen gevestigd binnen de EU. Deze procedure houdt een modernisering en vereenvoudiging in ten aanzien van de vorige procedure.²²⁰ Uit onderzoek was gebleken dat slechts een minderheid van de ondernemingen op de hoogte was van het feit dat men buitenlandse BTW kon recupereren.²²¹

145. Wederom kan deze teruggave worden gefundeerd op het neutraliteitsbeginsel en het non-discriminatiebeginsel. Vooreerst maakt recht op aftrek het mogelijk dat “*om in iedere schakel van de economische kringloop de BTW telkens opnieuw te hebben van een maatstaf die gezuiverd is van de BTW die in vorige fasen werd geheven*”.²²² Het non-discriminatiebeginsel vloeit niet rechtstreeks voort uit een Europese BTW-richtlijn, maar komt voort uit het primair recht van de EU. Het is namelijk zo dat eenieder vrij is om binnen de EU zich te vestigen, te verblijven of te reizen. Dit vrij vestigingsrecht binnen de EU houdt in dat nationale overheden geen discriminaties mogen hanteren ten aanzien van buitenlandse ondernemingen. Uitzonderingen zijn slechts toegelaten mits deugdelijke redenen.²²³ Het is van cruciaal belang dat buitenlandse en binnenlandse belastingplichtigen dezelfde rechten bezitten.

²¹⁹ H., VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, larcier, 2014, 1091-1094.

²²⁰ P., RAES, *Terugaaf van buitenlandse BTW in Europa*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 3.

²²¹ COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *VAT/GST relief for foreign business: the state of play, A business and government survey*, 2010, www.oecd.org/tax/consumption/44560750.pdf.

²²² S., RUYSSCHAERT, *Basisbeginselen BTW*, Antwerpen, Maklu, 2005, 52.

²²³ W., VAN EETVELDE, *Terugaaf van BTW in het buitenland*, thesis rechten UGent, 2012-2013, 8.

146. De manier waarop een buitenlandse belastingplichtige zijn recht op aftrek zou uitoefenen hangt onder meer af van een aantal elementen. Vooreerst dient men een onderscheid te maken naargelang de buitenlandse onderneming al dan niet een vaste inrichting heeft in België. Indien dit positief dient te worden beantwoord, zal hij zijn recht op aftrek kunnen uitoefenen via zijn Belgische aangifte. Een vaste inrichting kan ook worden vervangen door een aansprakelijke vertegenwoordiger die zich in België bevindt. Vervolgens kan de buitenlandse onderneming ook een Belgisch identificatienummer aanvragen, via hetwelke hij zijn BTW kan terugvragen door middel van zijn buitenlandse aangifte.²²⁴ Indien geen van bovenstaande gevallen van toepassing is, beschikt de buitenlandse belastingplichtige alsnog over de mogelijkheid om zijn recht tot teruggave uit te oefenen via de procedure die beschreven staat in de richtlijn 2008/9/EG welke een vernieuwing inhoudt van de achtste BTW-richtlijn.²²⁵ Voor ondernemingen die niet gevestigd zijn binnen de EU voorziet de dertiende BTW-richtlijn alsnog in een procedure tot teruggave.²²⁶

3.4.2. Toepassingsgebied van de richtlijn

147. Artikel 2, lid 1 van de richtlijn 2008/9/EG (hierna ‘BTW-richtlijn’) definieert welke belastingplichtigen onder het toepassingsgebied vallen. Het is namelijk zo dat *“iedere belastingplichtige in de zin van artikel 9, lid 1, van de richtlijn 2006/112/EG (= achtste BTW-richtlijn)²²⁷ die niet in de lidstaat van teruggave, maar in een andere lidstaat is gevestigd”* onder het toepassingsgebied valt. Dergelijke definitie is in België opgenomen in het KB nummer 56.²²⁸ Artikel 2, lid 2 beschrijft wat er onder lidstaat van teruggave dient te worden verstaan: *“De lidstaat waar de BTW aan de niet in de lidstaat van teruggaaf gevestigde belastingplichtige in rekening wordt gebracht ter zake van de voor genoemde belastingplichtige door andere belastingplichtige in deze lidstaat verrichte diensten of goederenleveringen, dan wel ter zake van de invoer van goederen in deze lidstaat”*. Tot slot bepaalt artikel 16 van de richtlijn het teruggavetijdvak. Dit is

²²⁴ S., RUYSSCHAERT, L., HEYLENS, *Aftrek en BTW*, Antwerpen, Maklu, 2005, 12.

²²⁵ Richtlijn (EG) nr. 2008/9 van de raad van 12 februari 2008 tot vaststellen van nadere voorschriften voor de in richtlijn 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de belasting over toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn, *Pb.L.* 20 februari 2008.

²²⁶ Richtlijn (EEG) nr. 86/560 van de Raad van 17 november 1986 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen, *Pb.L.* 21 november 1986.

²²⁷ Richtlijn (EG) nr. 2006/112 van de raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde, *Pb.L.* 11 december 2006.

²²⁸ KB nr. 56, 9 december 2009 met betrekking tot de teruggaaf inzake belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen gevestigd in een andere lidstaat dan de lidstaat van teruggaaf, *BS* 1 januari 2010.

het tijdvak waarop het teruggaveverzoek betrekking heeft en bedraagt ten minste drie kalendermaanden en ten hoogste één kalenderjaar. Daarentegen kon van deze 3 maanden in bepaalde gevallen worden afgeweken, namelijk indien het tijdvak het resterende gedeelte van een kalenderjaar bevat.²²⁹

Dit laatste kan worden verduidelijkt aan de hand van een voorbeeld. Stel dat er een Belgische onderneming is, die naar aanleiding van een aantal diensten die ze verricht heeft in Spanje, een recht op teruggave bezit voor deze verrichte diensten. Indien we naar de data van de facturen kijken zien we dat deze zijn verspreid tussen juli en oktober. Dit zal tot gevolg hebben dat het teruggavetijdvak vier maanden zal zijn. Indien de belastingplichtige nog een factuur in december zou krijgen die eveneens recht tot aftrek verleent, dan zal hij slechts een teruggaveverzoek kunnen doen voor de periode van twee maanden.²³⁰

3.4.3. Voorwaarden in de richtlijn

148. Net zoals in de achtste BTW-richtlijn worden hier ook een 6-tal voorwaarden opgelegd opdat men de in rekening gebrachte BTW kan terugvorderen. Vooreerst zijn er aantal voorwaarden waaraan de belastingplichtige zelf moet voldoen. Daarnaast zijn de goederen en diensten ook aan enkele voorwaarden onderworpen zoals bijvoorbeeld het feit dat dergelijke goederen of diensten moeten zijn aangekocht om belaste handelingen te verrichten. Tot slot nog enkele modaliteiten in verband met de factuur.

3.4.3.1. Geen kwalificatie in de lidstaat van teruggaaf als binnenlandse belastingplichtige

149. De eerste voorwaarde opgelegd door de richtlijn luidt als volgt: *“De aanvrager mag tijdens het tijdvak van teruggaaf in de lidstaat van teruggaaf noch de zetel van zijn bedrijfsuitoefening gehad hebben, noch een vaste inrichting van waaruit hij zakelijke handelingen verichtte, noch, bij gebreke aan een dergelijke zetel of vaste inrichting, er zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats gehad hebben.”*²³¹

²²⁹ P., RAES, *Teruggaaf van buitenlandse BTW in Europa*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 4.

²³⁰ VAT-refund – FAQ: Kan ik meerdere aanvragen tot terugbetaling indienen?, www.minfin.fgov.be.

²³¹ P., RAES, *Teruggaaf van buitenlandse BTW in Europa*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 6; Art. 3, sub a Richtlijn (EG) nr. 2008/9 van de raad van 12 februari 2008 tot vaststellen van nadere voorschriften voor de in richtlijn 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de belasting over toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn, *Pb.L.* 20 februari 2008.

150. In de richtlijn is geen definitie terug te vinden in verband met de term ‘vaste inrichting’. Het Europese Hof van Justitie heeft zich hier uiteraard wel al over uitgesproken. Het Hof is van oordeel dat een vaste inrichting duurzaam over haar personeel en technische middelen moet beschikken om zodoende haar betrokken diensten mogelijk te maken en daarnaast een zekere bestendigheid moet uitstralen.²³² Dezelfde zienswijze is nog terug te vinden in enkele latere arresten van het Hof.²³³

151. De Belgische belastingadministratie heeft echter wel reeds een verheldering gegeven door aan dit begrip drie cumulatieve criteria vast te koppelen.²³⁴ Men beschikt over een vaste inrichting in België indien men als belastingplichtige in België beschikt over een magazijn, werkruimte, fabriek,... van welke grootte ook. Deze belastingplichtige dient daarnaast ook over de bevoegdheid te beschikken om verbintenissen aan te gaan met klanten en leveranciers. Tot slot moet deze inrichting op geregelde tijdstippen goederen leveren of diensen verrichten.²³⁵

152. Ondernemingen met een vaste inrichting in een andere Europese lidstaat dienen zich in deze lidstaat te registeren om zodoende de aan hen in rekening gebrachte BTW terug te vorderen via een periodieke BTW-aangifte in die Europese lidstaat.²³⁶

153. Ook het begrip ‘zetel van bedrijfsuitoefening’ werd reeds door het Hof van Justitie uitgelegd.²³⁷ Ontegensprekelijke criteria worden door het Hof gehanteerd in het arrest *Planzer Luxemburg*. Planzer Luxemburg, een dochtervennootschap van een Zwitserse vennootschap, had in Duitsland op grond van deze procedure haar recht op aftrek uitgeoefend. Doch werd dit verzoek geweigerd gezien deze Luxemburgse vennootschap niet had bewezen dat haar hoofdkantoor was gevestigd in Luxemburg en aldus niet Duitsland. Een van de criteria die het Hof aanhield was de voornaamste plaats waar de beslissingen werden genomen of de plaats waar de centrale bestuursakten werden uitgeoefend.²³⁸

²³² HvJ (2^e kamer) 4 juli 1985, nr. C-168/84, ECLI:EU:C:1985:299, Gunter Berkholz, r.o. 18, www.curia.eu.

²³³ HvJ (6^e kamer) 17 juli 1997, nr. C-190/95, ECLI:EU:C:1997:371, ARO lease BV tegen de Belgische staat, www.curia.eu; HvJ (5^e kamer) 7 mei 1998, nr. C-390/96, ECLI:EU:C:1998:206, Lease plan Luxembourg tegen de Belgische staat, www.curia.eu.

²³⁴ Aanschrijving nr. 4/2003, www.fisconet.be.

²³⁵ P., RAES, *Teruggaaf van buitenlandse BTW in Europa*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 6-7.

²³⁶ P., RAES, *Teruggaaf van buitenlandse BTW in Europa*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 8.

²³⁷ HvJ (4^e kamer) 28 juni 2007, nr. C-73/06, ECLI:EU:C:2007:397, Planzer Luxembourg Sarl tegen Bundeszentralamt für Steuern, r.o. 60, www.curia.eu.

²³⁸ P., RAES, *Teruggaaf van buitenlandse BTW in Europa*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 8.

3.4.3.2. *Geen met BTW belaste levering van goederen of verrichting van diensten in lidstaat van teruggave*²³⁹

154. In het verleden bestond er geen onderscheid tussen goederen leveren of diensten verrichten in de lidstaat van teruggave en handelingen waarvoor de afnemer de BTW was verschuldigd overeenkomstig de artikelen 194 – 197 van de achtste BTW-richtlijn.²⁴⁰ (*infra* 62 e.v., nr. 171 e.v.) In beide gevallen kon men zich niet beroepen op de Europese aftrekgeregeling. Ondertussen is dit aangepast. Indien handelingen worden gesteld in het land van teruggave, maar de BTW dient te worden voldaan door de afnemer, dan zal men toch niet worden beschouwd als belastingplichtige in het land van teruggave en zal men zich aldus kunnen beroepen op deze Europese aftrekgeregeling. Indien dergelijke regeling niet zou zijn gewijzigd, zou deze strijdig kunnen worden bevonden met het neutraliteitsbeginsel.²⁴¹

3.4.3.3. *Gebruik van goederen of diensten voor zakelijke doeleinden*²⁴²

155. De aanvrager moet in de EU-lidstaat een belastingplichtige zijn met recht op aftrek. Een gemengde belastingplichtige zal slechts gedeeltelijk in aanmerking komen voor teruggave. Vrijgestelde belastingplichtigen zullen ondanks het feit dat ze in die lidstaat wel belastingplichtige met recht op aftrek zouden zijn, geen recht op aftrek kunnen uitoefenen.²⁴³

²³⁹ Art. 3, sub b Richtlijn (EG) nr. 2008/9 van de raad van 12 februari 2008 tot vaststellen van nadere voorschriften voor de in richtlijn 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de belasting over toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn, *Pb.L.* 20 februari 2008.

²⁴⁰ Art. 194 – 197 nr. 2006/112 van de raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde, *Pb.L.* 11 december 2006.

²⁴¹ W., VAN EETVELDE, *Teruggaaf van BTW in het buitenland*, thesis rechten UGent, 2012-2013, 11-12.

²⁴² Art. 5 Richtlijn (EG) nr. 2008/9 van de raad van 12 februari 2008 tot vaststellen van nadere voorschriften voor de in richtlijn 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de belasting over toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn, *Pb.L.* 20 februari 2008.

²⁴³ P., RAES, *Teruggaaf van buitenlandse BTW in Europa*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 12.

3.4.3.4. Enkel terecht aangerekende BTW komt in aanmerking voor teruggave²⁴⁴

a) Inleiding

156. Enkel in het geval waarbij de BTW terecht werd aangerekend, zal men in aanmerking komen voor een teruggave. Er kunnen zich aldus heel wat gevallen voordoen waarbij in strijd met het neutraliteitsbeginsel de belastingplichtige zijn BTW niet zal kunnen recupereren. Dit onder meer in het geval waarbij een Belgische verkoper ten onrechte BTW factureert aan een buitenlandse onderneming waarbij er normaal een vrijstelling bestaat. Deze buitenlandse onderneming zal zijn BTW niet kunnen recupereren van de Belgische staat.²⁴⁵

b) Rechtspraak Europese Hof van Justitie

157. Het Hof had zich destijds uitgesproken over dergelijke bovenstaande situaties. Een Duitse vennootschap zonder vaste inrichting in Italië (Reemtsma) had van een Italiaanse firma enkele diensten verkregen. Het betrof enkele reclame- en marketingdiensten. Voor deze verrichte diensten werd in totaal 175 022 025 ITL aan BTW in rekening gebracht aan Reemtsma, welke ook werd afgedragen aan de Italiaanse schatkist. Even later had Reemtsma van de belastingadministratie deze BTW teruggevorderd gezien het volgens haar standpunt onverschuldigde BTW betrof. Het recht op aftrek is een van de belangrijkste middelen waarmee het beginsel van de neutraliteit van BTW kan worden gewaarborgd.²⁴⁶ Deze verrichte diensten waren ten behoeve van een Duitse Firma, welke een andere lidstaat betreft, waardoor de Duitse BTW was verschuldigd. (*infra* 62 e.v., nr. 171 e.v.) Dit standpunt werd afgewezen door de belastingadministratie, waarop Reemtsma in beroep was gegaan. Tot in Cassatie werd haar beroep verworpen omdat men van mening was dat er geen beroep kon worden gedaan op de BTW-richtlijn, aangezien er geen recht bestaat op aftrek met betrekking

²⁴⁴ Art. 6 Richtlijn (EG) nr. 2008/9 van de raad van 12 februari 2008 tot vaststellen van nadere voorschriften voor de in richtlijn 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de belasting over toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn, *Pb.L.* 20 februari 2008.

²⁴⁵ Art. 4 Richtlijn (EG) nr. 2008/9 van de raad van 12 februari 2008 tot vaststellen van nadere voorschriften voor de in richtlijn 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de belasting over toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn *Pb.L.* 20 februari 2008; P., RAES, *Teruggaaf van buitenlandse BTW in Europa*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 13.

²⁴⁶ HvJ (2^e kamer) 15 maart 2007, nr C-35/05, ECLI:EU:C:2007:167, Reemtsma Cigarettenfabrieken, r.o. 21, www.curia.eu.

tot onterechte gefactureerde en reeds aan de belastingadministratie afgedragen BTW.²⁴⁷ In Cassatie werd er dan ook een prejudiciële vraag gesteld aan het Europese Hof van Justitie.²⁴⁸ (zie bijlage 5)

158. Vooreerst dient men te stellen dat de plaats van de dienst, de plaats is waar de ontvanger zijn zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting is gevestigd. In casu zal dit Duitsland zijn. Daarnaast kan men concluderen dat de situatie waarbij BTW bij vergissing wordt geheven niet uitdrukkelijk is geregeld in de richtlijnen.²⁴⁹

159. Artikel 2 van de BTW-richtlijn bepaalt dat “*iedere belastingplichtige gevestigd in een andere lidstaat dan die waar de diensten zijn verricht, recht heeft op teruggave van de BTW welke is geheven ter zake van diensten die hem in de lidstaat waar die plaats is gelegen, zijn verleend in verband met de transacties bedoeld in artikel 17, lid 3, sub a van de zesde BTW-richtlijn*” (art. 169, sub a van de achtste BTW-richtlijn).²⁵⁰ Dit laatste artikel geeft aan de belastingplichtige de mogelijkheid om zijn recht op aftrek uit te oefenen indien de goederen en diensten worden gebruikt voor de in het buitenland verrichte handelingen door de belastingplichtige, waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien zij in het binnenland zouden plaatsvinden.

160. Vervolgens verwijst men naar het arrest *Genius Holding* waarin werd bepaald dat BTW alleen kan worden afgetrokken indien dergelijke BTW verschuldigd is of voldaan voor zover deze verschuldigd was.²⁵¹ Ook in enkele latere arresten werd dergelijk standpunt bevestigd.²⁵² In dit arrest moeten we aldus nagaan of dergelijke rechtspraak eveneens kan worden toegepast in het kader van deze BTW-richtlijn. Indien we kijken naar de ratio van de BTW-richtlijn komen we tot de vaststelling dat deze tot doel had om een harmonisatie mogelijk te maken van de regeling voor teruggave van de BTW die in een lidstaat is betaald door een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige. Vervolgens was het ook niet de bedoeling om de zesde BTW-richtlijn in vraag

²⁴⁷ HvJ (2^e kamer) 15 maart 2007, nr C-35/05, ECLI:EU:C:2007:167, Reemtsma Cigarettenfabrikken, r.o. 22, www.curia.eu.

²⁴⁸ HvJ (2^e kamer) 15 maart 2007, nr C-35/05, ECLI:EU:C:2007:167, Reemtsma Cigarettenfabrikken, r.o. 11-16, www.curia.eu.

²⁴⁹ HvJ (2^e kamer) 15 maart 2007, nr C-35/05, ECLI:EU:C:2007:167, Reemtsma Cigarettenfabrikken, r.o. 18, www.curia.eu.

²⁵⁰ Art. 2 Richtlijn (EEG) nr. 77/388 van de raad van 17 mei 1977 betreffende harmonisatie van de wetgevingen inzake omzetbelasting – gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde, *Pb.L.* 13 juni 1977.

²⁵¹ HvJ (5^{de} kamer) 13 december 1989, nr. C-453/00, ECLI:EU:C:1989:635, Genius Holding. r.o. 13, www.curia.eu.

²⁵² HvJ 19 september 2000, nr. C-454/98, ECLI:EU:C:200:469, Schmeink & Cofreth AG & Co. KG - M. Strobel, r.o. 53, www.curia.eu; HvJ (6^e kamer) 6 november 2003, nr. C-78/02–C-80/02, ECLI:EU:C:2003:604, Karegeorgou & Petrova & Vlachos, r.o. 50, www.curia.eu.

te stellen.²⁵³ Aldus stelt het Europese Hof van Justitie dat recht op aftrek in de zin van artikel 17 van de zesde BTW-richtlijn (art. 169 van de achtste BTW-richtlijn) niet kan worden uitgebreid tot BTW die onverschuldigd is betaald en reeds aan de schatkist was afgedragen. Er bestaat geen mogelijkheid om dergelijke BTW alsnog terug te vorderen.²⁵⁴

161. In dit arrest werd nog een tweede vraag gesteld aan het Hof die we kunnen opdelen in subvragen. Vooreerst wenst men te vernemen of de dienstontvanger (Reemtsma) kan worden beschouwd als degene die de BTW is verschuldigd aan de belastingadministratie van de lidstaat waar de diensten zijn verricht. Dit dient negatief te worden beantwoord, gezien alleen de dienstverrichter als belastingplichtige kan worden beschouwd, tenzij in de uitzonderingsgevallen die zijn neergeschreven in artikel 21, lid 1, sub a van de zesde BTW-richtlijn (artikel 193 e.v. van de achtste BTW-richtlijn), welke hier niet van toepassing zijn.²⁵⁵ (voorbeeld: oa verlegging van heffing)

162. Aansluitend werd de vraag gesteld of het neutraliteitsbeginsel niet in de weg staat dat een nationale wettelijke bepaling de dienstontvanger geen recht heeft op teruggave, wanneer dergelijke BTW niet verschuldigd was, maar desalniettemin reeds was afgedragen aan de belastingadministratie. Het Hof motiveert vooralsnog dat indien er geen gemeenschapsrechtelijke regeling bestaat in verband met het verzoek op teruggave, deze aangelegenheid moet worden geregeld door het interne recht van de lidstaat. De zesde BTW-richtlijn bevat namelijk geen enkele bepaling over de herziening van ten onrechte gefactureerde BTW.²⁵⁶ Bijgevolg zijn de lidstaten volledig vrij om te bepalen onder welke voorwaarden de ten onrechte gefactureerde BTW wordt herzien.²⁵⁷ In een stelsel waarbij de dienstontvanger langs civielrechtelijke weg de onverschuldigd betaalde BTW kan terugvorderen, wordt volgens het Hof het neutraliteitsbeginsel niet geschonden. Daarnaast kan eventueel wel vereist worden dat in sommige omstandigheden men zich rechtstreeks

²⁵³ HvJ (2^e kamer) 15 maart 2007, nr C-35/05, ECLI:EU:C:2007:167, Reemtsma Cigarettenfabrieken, r.o. 25, www.curia.eu.

²⁵⁴ Art. 17 Richtlijn (EEG) nr. 77/388 van de raad van 17 mei 1977 betreffende harmonisatie van de wetgevingen inzake omzetbelasting – gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde, *Pb.L.* 13 juni 1977.; HvJ (2^e kamer) 15 maart 2007, nr C-35/05, ECLI:EU:C:2007:167, Reemtsma Cigarettenfabrieken, r.o. 28, www.curia.eu.

²⁵⁵ Art. 21, lid 1, sub a Richtlijn (EEG) nr. 77/388 van de raad van 17 mei 1977 betreffende harmonisatie van de wetgevingen inzake omzetbelasting – gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde, *Pb.L.* 13 juni 1977; HvJ (2^e kamer) 15 maart 2007, nr C-35/05, ECLI:EU:C:2007:167, Reemtsma Cigarettenfabrieken, r.o. 30-33, www.curia.eu.

²⁵⁶ HvJ (2^e kamer) 15 maart 2007, nr C-35/05, ECLI:EU:C:2007:167, Reemtsma Cigarettenfabrieken, r.o. 34-38, www.curia.eu.

²⁵⁷ HvJ 19 september 2000, nr. C-454/98, ECLI:EU:C:200:469, Schmeink & Cofreth AG & Co. KG - M. Strobel, r.o. 48-49, www.curia.eu.

kan richten tot de belastingadministratie zelf, zoals onder meer in het geval van insolventie van de dienstverrichter.²⁵⁸

c) Veiligheidsmaatregelen

163. Er werden door de wetgever enkele veiligheidsmaatregelen ingevoerd in onder meer artikel 6 van de BTW-richtlijn.²⁵⁹ In de gevallen dat de leverancier ten onrechte BTW aanrekende, kan men dit oplossen door aan de leverancier een nieuwe factuur zonder BTW of een creditnota te vragen. Stel dat een in België gevestigde onderneming een levering van goederen factureert aan een Nederlandse onderneming. In dergelijk geval zal overeenkomstig artikel 39 Wetboek van BTW, de handeling in België zijn vrijgesteld en moet er Nederlandse BTW worden aangerekend. De Belgische onderneming negeert dergelijke regeling en maakt toch toepassing van de Belgische BTW. Deze Nederlands onderneming, welke geen BTW-verplichtingen heeft in België, zal dan deze Belgische BTW willen aftrekken, wat haar zal worden geweigerd door de Belgische overheid. De oplossing hiervoor is dat de Belgische onderneming een creditnota opmaakt voor de Nederlandse onderneming alsook een nieuwe factuur opstelt met de correcte Nederlandse BTW. Deze Nederlandse onderneming zal dergelijke BTW wel moeten betalen, maar deze ook kunnen aftrekken zodat het neutraliteitsbeginsel niet is geschonden.²⁶⁰

164. In Frankrijk is het verboden om dergelijke creditnota's op te stellen. Dit heeft als voordeel dat het neutraliteitsbeginsel nooit geschonden kan worden gezien elke buitenlandse onderneming in Frankrijk steeds de BTW op zijn factuur kan terugvragen, ook indien deze BTW verkeerd was aangerekend.²⁶¹

165. Tot slot dient men erop te wijzen dat men toch steeds moet nagaan of de BTW die is aangerekend correct is. Er kunnen zich situaties voordoen waarbij de leverancier niet meer bestaat gezien er een serieuze periode kan verstrijken tussen de boeking van de factuur en de weigering van

²⁵⁸ HvJ (2^e kamer) 15 maart 2007, nr C-35/05, ECLI:EU:C:2007:167, Reemtsma Cigarettenfabrieken, r.o. 39-40, www.curia.eu.

²⁵⁹ Richtlijn (EG) nr. 2008/9 van de raad van 12 februari 2008 tot vaststellen van nadere voorschriften voor de in richtlijn 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de belasting over toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn *Pb.L.* 20 februari 2008.

²⁶⁰ W., VAN EETVELDE, *Teruggaaf van BTW in het buitenland*, thesis rechten UGent, 2012-2013, 12.

²⁶¹ P., RAES, *Teruggaaf van buitenlandse BTW in Europa*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 14.

het recht op aftrek. Dit kan tot gevolg hebben dat het aldus niet meer mogelijk zal zijn om het recht op aftrek uit te oefenen en dit desondanks het neutraliteitsbeginsel.²⁶²

3.4.3.5. Geen aftrekbeperking of aftrekuitsluiting in de lidstaat van teruggave

166. Uitsluitingen of beperkingen van BTW-aftrek die gelden in de lidstaat van teruggave gelden ook voor de buitenlandse aanvrager. Gezien er in de verschillende lidstaten andere regels worden gehanteerd in verband met het recht op aftrek kan dit evenwel worden gezien als een gebrek in het BTW-systeem.²⁶³ Dergelijke regels zijn nog steeds niet geharmoniseerd ondanks de initiatieven die reeds werden genomen door de Europese Commissie.²⁶⁴

3.3.3.6. Verplichte vermeldingen op facturen of invoerdocumenten

167. Artikelen 225 tot en met 231 van de BTW-richtlijn bevatten een aantal voorschriften met betrekking tot de facturen of invoerdocumenten. (zie bijlage 6)

3.4.4 Elektronische procedure

168. Sinds de inwerkingtreding van deze BTW-richtlijn dienen de Belgische aanvragers hun verzoek in te dienen via de Intervatapplicatie VAT refund. Artikel 8 en 9 van de BTW-richtlijn bevatten een aantal verplichte vermeldingen in verband met de aanvraag. Vervolgens bepaalt artikel 10 van de BTW-richtlijn welke bijlagen er worden samengevoegd bij de aanvraag.²⁶⁵

²⁶² P., RAES, *Teruggaaf van buitenlandse BTW in Europa*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 13.

²⁶³ P., RAES, *Teruggaaf van buitenlandse BTW in Europa*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 14.

²⁶⁴ Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in Richtlijn 77/388/EEG vastgestelde teruggaaf van de btw aan belastingplichtigen die niet in het binnenland maar in een andere lidstaat zijn gevestigd, 29 oktober 2004, COM(2004)0728 def.

²⁶⁵ P., RAES, *Teruggaaf van buitenlandse BTW in Europa*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 18-20.

3.4.5. Belgische wetgeving

169. De BTW-richtlijn werd zoals hierboven reeds aangehaald, omgezet in het Koninklijk Besluit nr. 56 met betrekking tot de teruggave inzake BTW van belastingplichtigen gevestigd in een andere lidstaat dan de lidstaat van teruggave.²⁶⁶ Dit KB verschilt slechts in zeer summiere mate van de richtlijn en het is daarom ook overbodig om al deze bepalingen opnieuw te bespreken. Wel zijn er een aantal bepalingen aan toegevoegd, zoals een vereenvoudiging van de procedure doordat de aangifte dient te gebeuren in het land van vestiging.²⁶⁷

3.4.6 Sancties

170. Artikel 26 van de Richtlijn bepaalt dat indien de teruggave plaatsvindt na de laatste datum van betaling die overeengekomen was, door de lidstaat van teruggave een rente wordt betaald over het terug te geven bedrag.²⁶⁸ Deze rente begint te lopen vanaf de dag volgend op de laatste dag waarop de teruggave moest plaatsvinden tot op de dag van de daadwerkelijke terugbetaling. De rentevoet die wordt gehanteerd, is degene die krachtens het nationale recht van de lidstaat van teruggave van toepassing is. In België bedraagt de interest 0,8 % per maand.²⁶⁹ (*supra* 86 e.v., nr. 237 e.v.)

171. Tot slot bepaalt artikel 21 van de Richtlijn dat indien de teruggave op frauduleuze of anderszins onrechtmatige wijze is verkregen, de lidstaat van teruggave overgaat tot invordering van de ten onrechte betaalde bedragen en van eventuele boeten en interesten opgelegd volgens de in de lidstaat van teruggave geldende procedure.²⁷⁰ Indien bijvoorbeeld de Belgische belastingadministratie kan bewijzen dat de buitenlandse onderneming haar recht op aftrek frauduleus had uitgeoefend, kan men naast een nalatigheidsintererst van 0,8 %, nog een bijkomende boete van eventueel 10 % opleggen.

²⁶⁶ KB nr. 56, 9 december 2009 met betrekking tot de teruggaaf inzake belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen gevestigd in een andere lidstaat dan de lidstaat van teruggaaf, *BS* 1 januari 2010.

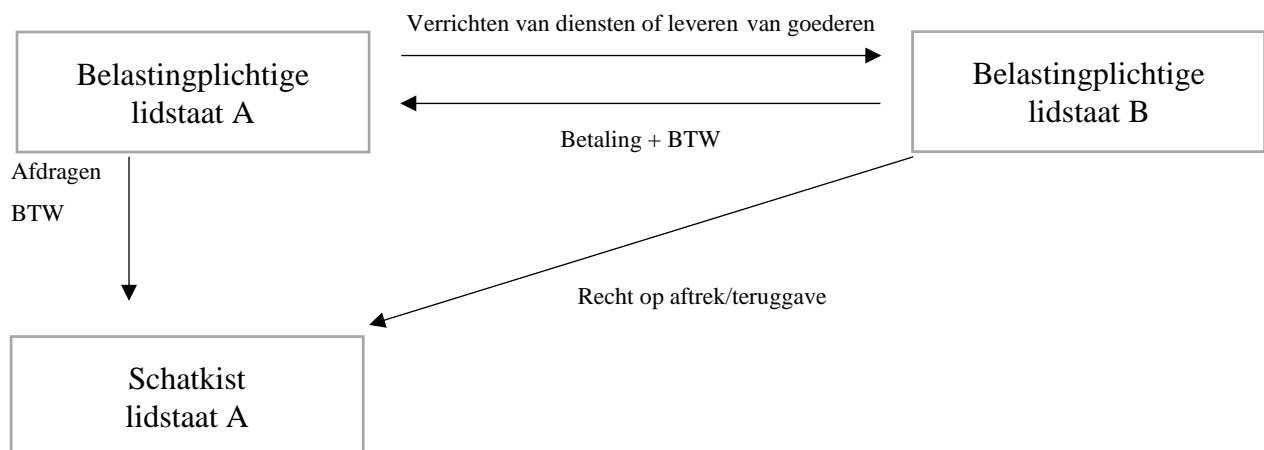
²⁶⁷ P., RAES, *Teruggaaf van buitenlandse BTW in Europa*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 31.

²⁶⁸ P., RAES, *Teruggaaf van buitenlandse BTW in Europa*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 23.

²⁶⁹ P., RAES, *Teruggaaf van buitenlandse BTW in Europa*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 23-24.

²⁷⁰ P., RAES, *Teruggaaf van buitenlandse BTW in Europa*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 25-26.

3.4.7. Schematische voorstelling



3.5. Teruggave BTW buiten de Europese Unie

172. Voor ondernemingen die gevestigd zijn buiten de Europese Unie is niet de BTW-Richtlijn 2008/9/EU van toepassing, maar wel de dertiende BTW-richtlijn.²⁷¹ Deze Richtlijn is niet zoals de achtste BTW-Richtlijn vernieuwd. Voor het overgrote deel loopt deze Richtlijn samen met de achtste BTW-Richtlijn, met dat verschil dat deze op bepaalde vlakken minder streng is gezien er minder harmonisering en controle is. Lidstaten opteren er vaak voor om de teruggave van BTW te laten afhangen van een wederkerigheidstoets. Deze lidstaten geven de BTW pas terug indien het land van de aanvrager gelijke voordelen aanbiedt aan het land van teruggave. Een ander voorbeeld dat vaak in praktijk wordt gehanteerd is het recht van teruggave laten afhangen van het aanstellen van een fiscaal vertegenwoordiger. Doch zal een weigering in de praktijk slechts zelden voorkomen.

²⁷²

²⁷¹ Richtlijn (EEG) nr. 86/560 van de Raad van 17 november 1986 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen, *Pb.L.* 21 november 1986.

²⁷² P., RAES, *Teruggaaf van buitenlandse BTW in Europa*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 29.

3.6. Recht op aftrek en verleggingsregeling voor buitenlandse belastingplichtigen

3.6.1. Algemene regels

173. Sinds 1 januari 2002 werd voor buitenlandse belastingplichtigen een nieuwe regeling in verband met verlegging van de heffing geïntroduceerd.²⁷³ Artikel 193 van BTW-richtlijn bepaalt dat de BTW is verschuldigd door de belastingplichtige die een belastbare levering of dienst verricht behoudens de gevallen waarbij de BTW is verschuldigd door de andere persoon ingevolge de artikelen 194 tot en met 199 en artikel 202 BTW-richtlijn. Lidstaten kunnen namelijk bepalen dat de tot voldoening gehouden persoon degene is voor wie de dienst wordt verricht of de goederen worden geleverd (=ontvanger). Hieraan wordt bijgevolg de voorwaarde gekoppeld dat de belastingplichtige die de diensten verricht of de goederen levert (=verrichter) niet mag gevestigd zijn in de lidstaat van de ontvanger. Het is daarbij aan de lidstaten om te bepalen welke voorwaarden van toepassing zijn.²⁷⁴

174. Het gevolg hiervan is dat indien aan de door de lidstaat bepaalde voorwaarden is voldaan, op de factuur uitgereikt door de buitenlandse belastingplichtige aan een Belgische belastingplichtige geen BTW wordt aangerekend. Dit op straffe van de verwerping van het recht op aftrek in hoofde van de ontvanger van de factuur. Krachtens deze verleggingsregel wordt er geen BTW betaald tussen de verrichter (=buitenlandse belastingplichtige) en de ontvanger van de diensten (=Belgische belastingplichtige). De ontvanger van de diensten is wel BTW verschuldigd voor de verrichte handelingen, maar deze BTW kan door hem worden afgetrokken.²⁷⁵ (bijlage 7)

²⁷³ E., STESENS, *Europees BTW-recht*, Appeldoorn-Antwerpen, Maklu, 2012, 443.

²⁷⁴ I. MASSIN, E. BAUWENS, "Nieuwe administratieve commentaar over de B.T.W.-regeling voor buitenlandse belastingplichtigen", *AFT* 2004, afl.2, 41; Art. 194 Richtlijn (EG) nr. 2006/112 van de raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde, *Pb.L.* 11 december 2006.

²⁷⁵ HvJ (2^e kamer) 6 februari 2014, nr. C-424/12, ECLI:EU:C:2014:50, Fatorie, r.o. 29, www.curia.eu.

175. Volgende voorwaarden moeten cumulatief, ingevolge de Belgische wetgeving, in beschouwing worden genomen²⁷⁶:

(1) Buitenlandse onderneming mag geen vaste inrichting in België hebben

(2) Afnemer/ontvanger van de handeling moet een Belgische belastingplichtige zijn en periodieke aangiften indienen of een buitenlandse belastingplichtige die geregistreerd is onder een individueel nummer met erkenning van een aansprakelijke vertegenwoordiger²⁷⁷

(3) De belastbare handeling mag niet onder verleggingsregel vallen van artikel 51, §2, 1° of 2° (= verlegging wegens lokalisatie in België of driehoeksverkeer) of de handeling mag ook niet vrijgesteld zijn krachtens de artikelen 39 tot 44bis Wetboek van BTW

176. Evenzeer bestaat er in hoofde van een buitenlandse dienstverrichter of leverancier enkele verplichtingen in verband met de factuur. Vooreerst moet hij een factuur uitreiken conform de Belgische wetgeving omwille van het feit dat zijn handeling in België zal plaatsvinden. Vervolgens dient er op de factuur verplicht te worden vermeld: “*BTW voldoen door de medecontractant, artikel 52 §2 Wetboek van BTW*”.²⁷⁸

3.6.2. Toetsing door het Europese Hof van Justitie aan het neutraliteitsbeginsel

3.6.2.1. Weigering recht op teruggave ingevolge nationale bepaling

177. Vooreerst heeft het Europese Hof van Justitie een prejudiciële vraag gekregen in verband met de weigering van het recht op teruggave omwille van een nationale bepaling. GST – Sarviz (=dienstverrichter), gevestigd in Duitsland, had een aantal technische diensten verricht voor GST – Skafolding (=dienstontvanger). In die periode beschikte GST – Sarviz nog niet over een vaste inrichting in Bulgarije. Bijgevolg had overeenkomstig de verleggingsregel die voorzien was in het Bulgaarse recht, GST-Skafolding de BTW over die technische diensten voldaan. Naderhand is de belastingadministratie bij een navorderingsbeslissing tot de vaststelling gekomen dat GST-Sarviz wel over een vaste inrichting beschikte en tot voldoening van de BTW met betrekking tot die technische diensten gehouden was. GST-Sarviz had dan ook achteraf de belastingadministratie

²⁷⁶ I. MASSIN, E. BAUWENS, “Nieuwe administratieve commentaar over de B.T.W.-regeling voor buitenlandse belastingplichtigen”, *AFT* 2004, 50; P., VANDENDRIESSCHE, “Drastische uitbreiding van de BTW-verleggingsregeling”, *Fiscoloog* 2001, 1; Art. 51, §2, 5° Wetboek van BTW.

²⁷⁷ Art. 55 §1 en §2 Wetboek van BTW.

²⁷⁸ I. MASSIN, E. BAUWENS, “Nieuwe administratieve commentaar over de B.T.W.-regeling voor buitenlandse belastingplichtigen”, *AFT* 2004, afl.2, 51.

betaald, maar verzocht tegelijk om verrekening of teruggave van de belasting, wat werd voorzien in het Bulgaarse recht. Dit werd geweigerd door de belastingadministratie omdat in casu niet voldaan was aan de voorwaarden voorzien in de wet. Artikel 129 van de Bulgaarse BTW-wet voorziet dat er een geldige rechterlijke beslissing of toepasselijk administratief besluit voorhanden moet zijn. Vervolgens werd het recht op aftrek in hoofde van GST Skafolding geweigerd door de belastingadministratie omdat men niet over het vereiste belastingsdocument beschikte. Evenmin kon men dit document nog aanpassen gezien overeenkomstig het Bulgaars recht dit niet meer mogelijk was nadat de navorderingsaanslag werd gevestigd.²⁷⁹ (zie bijlage 8)

In dit arrest werd aan het Europese Hof van Justitie een prejudiciële vraag gesteld of het beginsel van neutraliteit zich niet verzet tegen de nationale bepaling die de dienstverrichter (GST – Skafolding) de teruggave van de meermaals betaalde BTW weigert en aan die de ontvanger van de dienst wordt geweigerd het recht op aftrek toe te staan omdat hij niet het overeenkomstige belastingsdocument bezit en deze belastingsdocumenten wanneer de definitieve navorderingsaanslag is gevestigd niet meer kunnen worden aangepast.²⁸⁰

Net zoals in het arrest *Rusedrespred* wijst het Hof op de mogelijkheid die de lidstaten hebben om maatregelen te nemen om zodoende fraude te voorkomen en de correcte inning van de belastingen te waarborgen. Evenwel zijn deze maatregelen beperkt door het feit dat zij niet mogen worden aangewend op een manier dat deze het beginsel van de neutraliteit van de BTW schaden. Gezien het feit dat de dienstverrichter (GST-Skafolding) de door hem uitgereikte facturen niet meer kan aanpassen en aldus de ontvanger van de dienst niet kan verzoeken om de BTW te voldoen, komt dit er op neer dat hij zelf de last van van de belasting moet betalen wat in strijd is met het neutraliteitsbeginsel. Dit had anders geweest indien het nationale recht wel voorzag in een mogelijkheid tot aanpassing van de factuur.²⁸¹

Daarnaast stelt het Hof dat vermits de teruggave van de BTW wordt geweigerd aan de dienstverrichter, dit erop neer komt dat zowel de verrichter als de ontvanger van de dienst gehouden is tot het dragen van de last van belasting. Dit heeft tot gevolg dat de belastingadministratie een hoger bedrag gaat innen in vergelijking met het bedrag dat men zou innen indien er een aanpassing aan de factuur was gebeurd.²⁸²

²⁷⁹ HvJ (6^{de} kamer) 23 april 2015, nr. C-111/14, ECLI:EU:C:2015:267, Gst – Sarviz Germania, www.curia.eu.

²⁸⁰ HvJ (6^{de} kamer) 23 april 2015, nr. C-111/14, ECLI:EU:C:2015:267, Gst – Sarviz Germania r.o. 31, www.curia.eu.

²⁸¹ HvJ (6^{de} kamer) 23 april 2015, nr. C-111/14, ECLI:EU:C:2015:267, Gst – Sarviz Germania r.o. 34-38, www.curia.eu.

²⁸² HvJ (6^{de} kamer) 23 april 2015, nr. C-111/14, ECLI:EU:C:2015:267, Gst – Sarviz Germania, r.o. 41, www.curia.eu.

3.6.2.2. Weigering recht op aftrek ingevolge niet naleven nationale voorschriften

178. Het Europese Hof van Justitie heeft een prejudiciële vraag gekregen met betrekking tot het feit of de BTW-richtlijn en het beginsel van de fiscale neutraliteit zich in het kader van een aan de verleggingsregeling onderworpen verrichting ertegen verzetten dat de dienstontvanger het recht op aftrek wordt ontzegd omwille van het feit dat een factuur verkeerd werd opgesteld, ook wanneer dergelijke fout niet meer kan worden verholpen omwille van het faillissement van de dienstverrichter.²⁸³

In dit arrest ging het over een dienstverrichter (SC Megasal) die een kaderovereenkomst had gesloten met een dienstontvanger (Fatorie). Er werden door de dienstverrichter facturen uitgereikt in verband met de betrokken diensten. Deze facturen werden door de dienstontvanger inclusief BTW betaald aan de dienstverrichter, waarbij deze laatste een verzoek tot teruggave van de BTW had gevorderd. In eerste instantie had de belastingadministratie dergelijke teruggave toegestaan, doch was de belastingadministratie naderhand van oordeel dat dergelijke BTW moest worden teruggevorderd van de schatkist aangezien de verleggingsregeling niet werd nageleefd. Ondertussen was de dienstverrichter failliet gegaan alvorens zij de BTW die haar door de dienstontvanger werd betaald, had doorgestort aan de schatkist.²⁸⁴ (zie bijlage 9)

Vooreerst benadrukt het Hof het belang van het recht op aftrek omwille van het feit dat het integrerend deel uitmaakt van het BTW-stelsel en in beginsel niet kan worden beperkt.²⁸⁵ Vervolgens wordt het doel van de aftrekkeregeling besproken, namelijk het geheel ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of voldane BTW en aldus de neutraliteit van de BTW waarborgen. Daarnaast herhaalt het Hof nogmaals het feit dat indien een factuur niet in overeenstemming is met de formele voorwaarden van de richtlijn niet tot gevolg heeft dat men zijn recht op aftrek niet meer kan uitoefenen, zolang de materiële voorwaarden maar zijn voldaan.²⁸⁶ (*infra* 109 e.v., nr. 296 e.v.)

Doch blijkt in dit geval dat de vermelding ‘verleggingsregel’ niet voorkomt op de factuur en dat niet de vereiste maatregelen zijn genomen om dergelijke onvolmaaktheden te verhelpen. Desgelijks

²⁸³ HvJ (2^e kamer) 6 februari 2014, nr. C-424/12, ECLI:EU:C:2014:50, Fatorie, r.o. 28, www.curia.eu.

²⁸⁴ HvJ (2^e kamer) 6 februari 2014, nr. C-424/12, ECLI:EU:C:2014:50, Fatorie, r.o. 11-23, www.curia.eu.

²⁸⁵ HvJ (5^e kamer) 1 april 2004, nr. C-90/02, ECLI:EU:C:2004:206, Bockemühl, r.o. 38, www.curia.eu.

²⁸⁶ HvJ (3^{de} kamer) 8 mei 2008, nr. C-95/07 en C-96/07, ECLI:EU:C:2008:267, Ecotrade SpA v. Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova, r.o. 63, www.curia.eu.

is gebleken dat door de ontvanger van de diensten ten onrechte de op de factuur vermelde BTW werd betaald aan de verrichter, gezien de ontvanger van de diensten krachtens de verleggingsregeling de BTW aan de belastingautoriteiten had moeten betalen overeenkomstig artikel 199 van de achtste BTW-richtlijn. Dit artikel geeft de gevallen weer waarbij de lidstaten kunnen bepalen dat de tot voldoening van de belasting gehouden persoon degene is voor wie de diensten worden verricht (= ontvanger).²⁸⁷ Hierdoor is eveneens niet voldaan aan de materiële voorwaarden inzake de verleggingsregel.

Dergelijke situatie maakt het onmogelijk voor de lidstaten om na te gaan of er effectief toepassing is geweest van de verleggingsregel en houdt voor deze lidstaat een verlies van belastinginkomen in.²⁸⁸

Het Hof verwijst nog verder naar enkele arresten die we reeds besproken hebben, zoals het arrest *Schmeink & Cofret en Genius*. Hierin wordt vooropgesteld dat enkel een recht op aftrek kan worden uitgeoefend indien de BTW daadwerkelijk verschuldigd was. Gezien de BTW die hier onverschuldigd was, kan men zich evenmin beroepen op een recht op aftrek.²⁸⁹

179. We kunnen concluderen dat het neutraliteitsbeginsel in het kader van de verleggingsregel zich niet verzet tegen het gegeven dat de dienstontvanger zijn recht op aftrek wordt geweigerd ondanks het feit dat dergelijke BTW onverschuldigd was betaald aan de dienstverrichter, zelfs indien men die fout niet meer kan rechtekken omwille van een faillissement van de dienstverrichter.²⁹⁰ De ontvanger van de dienst welke de BTW onverschuldigd had betaald, zal niettemin een verzoek tot teruggave kunnen instellen overeenkomstig het nationale recht.²⁹¹

180. Het neutraliteitsbeginsel zal vaak soelaas bieden om vooralsnog zijn recht op aftrek uit te oefenen, doch zal dit niet het geval zijn indien men niet zou voldoen aan de materiële voorwaarden inzake de verleggingsregeling en aldus geen bewijs wordt geleverd van tijdige en volledige uitschakeling van verlies van belastinginkomsten.

²⁸⁷ HvJ (2^e kamer) 6 februari 2014, nr. C-424/12, ECLI:EU:C:2014:50, Fatorie, r.o. 4, www.curia.eu.

²⁸⁸ HvJ (2^e kamer) 6 februari 2014, nr. C-424/12, ECLI:EU:C:2014:50, Fatorie, r.o. 38, www.curia.eu.

²⁸⁹ HvJ (5^{de} kamer) 13 december 1989, nr. C-453/00, ECLI:EU:C:1989:635, Genius Holding, www.curia.eu; HvJ 19 september 2000, nr. C-454/98, ECLI:EU:C:2000:469, Schmeink & Cofret AG & Co. KG - M. Strobel, www.curia.eu.

²⁹⁰ HvJ (2^e kamer) 6 februari 2014, nr. C-424/12, ECLI:EU:C:2014:50, Fatorie, r.o. 44, www.curia.eu.

²⁹¹ HvJ (2^e kamer) 6 februari 2014, nr. C-424/12, ECLI:EU:C:2014:50, Fatorie, r.o. 42, www.curia.eu.

4. Verjaring

4.1. Verjaring vordering voldoening BTW

4.1.1. Inleiding

181. Gezien het feit dat de verjaringstermijn inzake BTW niet geregeld wordt door de Europese richtlijnen, is het aan de lidstaten zelf om de interne regels hieromtrent te gaan vastleggen. Evenwel moet men hierbij voor ogen houden dat in vergelijking met de andere soortgelijke nationale procedures deze regelgeving niet ongunstiger mag zijn. Daarnaast mogen deze rechtsregels evenmin de rechten verleend door de communautaire rechtsorde uiterst moeilijk of onmogelijk maken.²⁹²

182. In 1999 er is een ingrijpende wijziging geweest van de verjaringsregels door middel van de wet van 15 maart 1999.²⁹³ Deze regelgeving werd onder meer ingevoerd met als doelstelling de taak van de ambtenaren te vereenvoudigen. Helaas werd deze finaliteit niet gerealiseerd. Integendeel de nieuwe verjaringsregels zijn een stuk ingewikkelder geworden.²⁹⁴

4.1.1.1. Normale verjaringstermijn (driejarige termijn)

183. Onder meer werd in deze wet bepaald dat: *“de vordering tot voldoening van de BTW, interesten en administratieve geldboeten, waarvan de oorzaak van opeisbaarheid zich heeft voorgedaan na 1 januari 1999, zal verjaren na de verstrijking van het derde kalenderjaar volgend op het jaar waarin de oorzaak van de opeisbaarheid zich heeft voorgedaan”*.²⁹⁵

184. Voor de gevallen waarbij de opeisbaarheid zich heeft voorgedaan in de periode tussen 1 januari 1999 en 31 december 2002 kan een afwijkende regeling van toepassing zijn die stelt dat onder bepaalde voorwaarden een vijf- of zevenjarige verjaringstermijn wordt gehanteerd.²⁹⁶ Deze

²⁹² H., VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, Larcier, 2014, 1626.

²⁹³ Wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen, *BS* 27 maart 1999; F., BALTUS, *La T.V.A. Fondements en mécanismes*, Brussel, De Boeck & Larcier, 2007, 476.

²⁹⁴ G., DE WIT, “De verjaringstermijn inzake BTW”, *TFR* 2004, 895.

²⁹⁵ Art. 81bis, § 1, lid 1 Wetboek van BTW; B., VANERMEN, *Verjaring inzake directe belasting en BTW*, Brussel, Larcier, 2008, 114.

²⁹⁶ H., VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, Larcier, 2014, 1626.

vijfjarige verjaringstermijn is van toepassing indien er een overtreding is van de artikelen 70 en 71 Wetboek van BTW waarbij er een bedrieglijk opzet of een oogmerk tot schade voorhanden was. Deze vijfjarige termijn is nu afgeschaft, zodanig dat dergelijke vordering ook onder de zevenjarige termijn vallen.²⁹⁷

185. Tot slot geeft artikel 81bis, §1, leden 2 en 3 Wetboek van BTW de gevallen weer waarbij een zevenjarige verjaringstermijn voorhanden is. Vroeger vond deze zevenjarige termijn enkel plaats indien er bepaalde belastbare handelingen niet werden aangegeven in België of indien er onrechtmatige belastingaftrekken werden toegepast.²⁹⁸ Sinds de inwerkingtreding van de Programmawet van 22 december 2008 werd er uitdrukkelijk opgenomen in de wet dat deze verjaringstermijn eveneens geldt in de gevallen waarbij handelingen ten onrechte werden vrijgesteld.²⁹⁹

4.1.1.2. Verlengde verjaringstermijn (zevenjarige termijn)

a) Fraude

186. Vooreerst wordt door artikel 81bis, §1, lid 2 Wetboek van BTW de verjaringstermijn inzake fraude geformuleerd. Indien blijkt dat de belastingplichtige met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden de reglementering heeft overtreden, wordt de verjaringstermijn verlengd tot het zevende kalenderjaar volgend op dat waarin de oorzaak van de opeisbaarheid zich heeft voorgedaan.

b) Andere gevallen

187. Artikel 81bis §1, lid 3 Wetboek van BTW voorziet in de overige gevallen waarbij een zevenjarige verjaringstermijn wordt gehanteerd. Vooreerst omschrijft men het geval dat er naar aanleiding van inlichtingen of een onderzoek uit het buitenland aan het licht komt dat er handelingen ten onrechte werden vrijgesteld, onrechtmatig werden afgetrokken of helemaal niet werden aangegeven in België. Waarbij dit onderzoek of deze inlichtingen uitgaan van een ander

²⁹⁷ Art. 81bis, § 1, lid 2 Wetboek van BTW.

²⁹⁸ H., VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, Larcier, 2014, 1626.

²⁹⁹ Art. 191 Programmawet van 22 december 2008, *BS* 29 december 2008.

land van de EU of van een bevoegde overheid waarmee België een overeenkomst heeft gesloten tot het vermijden van dubbele belastingen.³⁰⁰

188. Indien er daarnaast via gegevens uit een rechtsvordering of via andere bewijskrachtige gegevens kan worden aangetoond dat handelingen ten onrechte zijn vrijgesteld, niet werden aangegeven of belastingaftrekken zijn toegepast die niet conform zijn aan de wettelijke regels, is opnieuw de zevenjarige verjaringstermijn van toepassing.³⁰¹ Het Hof van Cassatie heeft geoordeeld dat niet wordt vereist dat de rechtsvordering het bewijs levert dat een belastbare handeling niet werd aangegeven. Het is voldoende dat via deze rechtsvordering wordt aangetoond dat er sprake is van een niet-aangegeven meeromzet of fraude en naderhand de belastingadministratie op basis van deze gegevens kan bewijzen welke belastbare handelingen niet zijn aangegeven.³⁰² Het is daarbij mogelijk dat er een bijkomend onderzoek gebeurt, weliswaar in het kader van een verificatie van deze inlichtingen.³⁰³ Met betrekking tot de bewijskrachtige gegevens is het Hof van Cassatie dan weer van oordeel dat deze niet noodzakelijk moet zijn verkregen van een andere administratieve overheid.³⁰⁴

189. In een ander arrest van het Hof van Cassatie werd bepaald dat artikel 81bis Wetboek van BTW zo moet worden uitgelegd, dat de bijzondere verjaringstermijn van zeven jaar zich maar voordoet indien men zich in een van de drie bovenstaande gevallen bevindt en dit blijkt uit bewijskrachtige gegevens verkregen voor het verstrijken van de driejarige verjaringstermijn.³⁰⁵ Doch enkel indien er geen sprake is van bedrieglijk opzet of oogmerk om te schaden, aangezien in dit geval wel nog gebruik kan worden gemaakt van bewijskrachtige gegevens verkregen na deze driejarige verjaringstermijn.³⁰⁶

190. We kunnen ons in dergelijk geval afvragen wat de bedoeling van dit eerste geval is. Het lijkt mij niet logisch dat de belastingadministratie deze gegevens moet verkrijgen binnen de termijn

³⁰⁰ Art. 81bis, §1, lid 3, 1° Wetboek van BTW; H., VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, Larcier, 2014, 1631.

³⁰¹ Art. 81bis, §2, lid 3, 2°-3° Wetboek van BTW.

³⁰² Cass. 18 januari 2013, AR F11.0126.N, Belgische staat/J.-M.M., www.cass.be.

³⁰³ Cass. 27 april 2012, AR F.11.0069.F, Etat belge/Général Construction Liège, www.cass.be.

³⁰⁴ Cass. 17 oktober 2013, AR F.12.0049.N, Belgische staat/G.V., www.cass.be.

³⁰⁵ Cass. 27 april 2012, AR F.11.0069.F, Etat belge/Général Construction Liège, www.cass.be; H., VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, Larcier, 2014, 1626.

³⁰⁶ H., VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, Larcier, 2014, 1634.

van drie jaar, maar wel vier jaar extra krijgt om deze in te vorderen. Deze zienswijze vond ook geen enkele ondersteuning in de wetgeving.³⁰⁷

c) Programmawet van 1 juli 2016

191. Ondertussen is bovenstaande problematiek opgelost door middel van de programmawet van 1 juli 2016 waarin is bepaald dat de verlengde navorderingstermijn van artikel 81bis, §1, 1^e lid Wetboek van BTW, zowel toepassing vindt indien de rechtsvordering of de kennisname van de inlichtingen uit het buitenland of van bewijskrachtige gegevens zich situeert voor of na het verstrijken van de gewone driejarige verjaringstermijn.³⁰⁸

4.1.2. Aanvang van termijn

4.1.2.1. Oude bepaling

192. De vordering tot voldoening van de BTW begint te lopen vanaf de dag dat de BTW moest zijn betaald, namelijk de uiterste datum dat de maand- of kwartaalaangifte moet worden ingediend.³⁰⁹ In de gevallen dat de BTW niet werd opgenomen in de BTW-aangifte, ontstaat de vordering tot voldoening van de BTW op de dag waarop de BTW wordt verschuldigd. Daarbij had het Europese Hof van Justitie geoordeeld dat met betrekking tot handelingen die aan de BTW waren onderworpen en die werden gesteld door een vennootschap voorafgaand aan haar inschrijving voor BTW, deze onderworpen zijn aan een verjaringstermijn voor de voldoening van de BTW die ingaat op de 20^{ste} van de maand die volgt op het kwartaal waarin de inschrijving heeft plaatsgevonden.³¹⁰ Het feit dat de betrokkene zijn recht op aftrek slechts kan uitoefenen binnen een termijn van vijf jaar vanaf de datum waarop dat recht is ontstaan, houdt volgens het Hof geen schending van het gelijkheidsbeginsel in.³¹¹

³⁰⁷ L., VANDENBERGHE, I., DE TROYER, *handboek fiscale procedure btw*, 2^{de} ed., Mortsel, Intersentia, 2016, 150-153.

³⁰⁸ L., VANDENBERGHE, I., DE TROYER, *handboek fiscale procedure btw*, 2^{de} ed., Mortsel, Intersentia, 2016, 150; Programmawet van 1 juli 2016, BS 4 juli 2016.

³⁰⁹ H., VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, Larcier, 2014, 1627.

³¹⁰ H., VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, Larcier, 2014, 1628.

³¹¹ HvJ (4^e kamer) 19 november 1998, nr. C-85/97, ECLI:EU:C:1998:552, Société financière d'investissements SPRL (SFI), www.curia.eu.

4.1.2.2. Nieuwe bepaling

193. Vroeger keek men voor de berekening van de verjaringstermijn naar deze uiterste indiendatum, maar sinds 1999 wordt gekeken naar de datum waarop het belastbaar feit plaatsvindt en de BTW opeisbaar wordt. De oorzaak van de opeisbaarheid van de BTW valt op het moment dat de belastbare handeling wordt gesteld of de betaling wordt ontvangen.³¹²

4.1.3. Stuiting van de verjaringstermijn

194. Artikel 83, §1 Wetboek van BTW bepaalt dat de verjaring van de vordering tot voldoening van BTW, de interesten en de administratiefrechtelijke geldboeten worden gestuit overeenkomstig de voorwaarden bepaald in het Burgerlijk Wetboek.³¹³ Het Burgerlijk Wetboek bepaalt dat volgende situaties een burgerlijke stuiting inhouden: de dagvaarding voor het gerecht, een beslag of een bevel tot betaling betekend aan de persoon die men wil beletten de verjaring te voorkomen.³¹⁴

195. Na de stuiting zal er een nieuwe verjaringstermijn aanvangen die dan op zijn beurt opnieuw kan worden gestuit. De kennisgeving van het dwangbevel door middel van een aangetekende brief of door een gerechtsdeurwaarder wordt gelijkgesteld met een stuiting.³¹⁵ Het gevolg hiervan is dat de stuitende werking enkel geldt ten aanzien van de BTW die verschuldigd was en waarvoor dit bevel werd uitgevaardigd.³¹⁶

4.1.4. Schorsing van de verjaring

196. De verjaring wordt geschorst bij elk rechtsgeding met betrekking tot de toepassing of de invordering van de BTW dat wordt ingesteld door de Belgische Staat, door de schuldenaar van de belasting of door ieder andere persoon die gehouden is tot betaling van de schuld op grond van het Wetboek van BTW of één van de uitvoeringsbesluiten ervan of op grond van het gemeen recht.³¹⁷

³¹² R., TOURNICOURT, L. VANDENBERGHE, “Bedenkingen bij het wetsontwerp betreffende de hervorming van de fiscale procedure. De nieuwe verjaringstermijn inzake B.T.W.” *TFR* 1998, 154.

³¹³ Art. 2244 ev. Wet 21 maart 1804 burgerlijk wetboek, *BS* 3 september 1897. (hierna Burgerlijk wetboek)

³¹⁴ H. VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, Larcier, 2014, 1640.

³¹⁵ Art. 85, §1 Wetboek van BTW.

³¹⁶ P., VAN ORSHOVEN, *De nieuwe fiscale procedure*, Diegem, Ced.Samsom, 1999, 47.

³¹⁷ Art. 83, § 1, lid 2 Wetboek van BTW.

Deze schorsing zal aanvangen bij de akte van rechtsingang en een einde nemen bij het in kracht van gewijsde gaan van de rechterlijke beslissing.³¹⁸

4.2. Verjaring vordering teruggave BTW – recht op aftrek

4.2.1. Inleiding

197. De verjaringstermijn met betrekking tot teruggave van de BTW wordt net zoals de verjaringstermijn tot voldoening van de BTW niet geregeld door de Europese regelgeving en opnieuw bestaat er een vrijheid voor de nationale regelgever. Nogmaals kunnen we daarbij verwijzen naar de voorwaarden die stellen dat deze regels niet ongunstiger mogen zijn dan andere nationale regelgevingen en mogen deze regels de uitoefening van de rechten inzake het gemeenschapsrecht niet uiterst moeilijk of onmogelijk maken. Dit komt er op neer dat de nationale regelgeving moet voorzien in een redelijke verjaringstermijn die niet in strijd is met de EU-regelgeving.³¹⁹

198. De zesde BTW-richtlijn had geen tijdslimiet gezet op het recht tot teruggave van de BTW, doch wel gesteld dat dit recht moet worden uitgeoefend in het tijdvak waarin het is ontstaan. Desalniettemin speelt het rechtszekerheidsbeginsel hier een rol. Het is namelijk zo dat de belastingplichtige niet gedurende onbepaalde periode in het ongewisse mag blijven in verband met zijn fiscale positie jegens de belastingadministratie.³²⁰ Dit geeft volgens het Europese Hof van Justitie de mogelijkheid aan de lidstaten om een bepaalde vervaltermijn te bepalen in verband met de mogelijkheid van het recht op teruggave. Echter dient men hier enkele bedenkingen te maken in het kader van het neutraliteitsbeginsel. Het is namelijk zo dat er zich gevallen kunnen voordoen waarbij lidstaten zich gaan verschuilen achter deze vervaltermijn. Situaties zijn mogelijk waarin men gedurende een bepaalde periode het standpunt inneemt dat een bepaalde handeling belastbaar zou zijn, maar ingevolge rechtspraak deze onder een vrijstelling valt. Indien men slechts na enkele jaren tot deze vaststelling zou komen, kan dit tot gevolg hebben dat er ingevolge de verjaringstermijn in hoofde van de belastingplichtige geen mogelijkheid meer zou bestaan tot teruggave van zijn BTW. Kan deze situatie de neutraliteitstoets doorstaan?

³¹⁸ Art. 83, § 1, lid 3 Wetboek van BTW.

³¹⁹ H. VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, Larcier, 2014, 1644.

³²⁰ HvJ (3^{de} kamer) 8 mei 2008, nr. C-95/07 en C-96/07, ECLI:EU:C:2008:267, *Ecotrade SpA v. Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova* 3, r.o. 44, www.curia.eu.

199. Daarnaast heeft het Europese Hof van Justitie geoordeeld dat het feit dat er bij het recht op teruggave van de onverschuldigd betaalde BTW een kortere verjaringstermijn voorhanden is dan die voor vorderingen tot terugbetaling van onverschuldigde betalingen tussen particulieren onderling, geen schending inhoudt van het doeltreffendheidsbeginsel.³²¹ Wel wordt dit beginsel geschonden indien deze termijn tot gevolg heeft dat de belastingplichtige geen mogelijkheid meer heeft om zijn onverschuldigd betaalde BTW terug te vorderen.³²²

200. Artikel 82bis Wetboek van BTW bepaalt dat de vordering tot teruggave van de BTW verjaart na het verstrijken van het derde kalenderjaar volgend op dat waarin de oorzaak van de teruggave van die belastingen, interesten of administratieve geldboeten zich heeft voorgedaan.³²³ In tegenstelling tot de termijn die hierboven wordt gehanteerd, bestaat er hier enkel een driejarige verjaringstermijn. Dit heeft tot gevolg dat er gevallen kunnen bestaan waarbij men na het verstrijken van die driejarige verjaringstermijn er tot een navordering van de BTW kan worden overgegaan, maar geen recht op teruggave van de BTW zou bestaan. Toch zou dit volgens het Europese Hof van Justitie geen schending inhouden van het doeltreffendheidsbeginsel.³²⁴

4.2.2. Aanvang van de termijn

201. De vordering tot teruggave van de BTW begint te verjaren vanaf het moment dat de oorzaak van de teruggave zich voordoet. Het is daarbij dus belangrijk om te bepalen wat als oorzaak van die teruggave wordt beschouwd. In de meeste gevallen zal dit overeenstemmen met het moment van betaling van de BTW. Evenwel wordt in bepaalde gevallen geoordeeld dat indien er controle voorhanden was en die aanleiding gaf tot een navordering van BTW en deze BTW onder voorbehoud voldaan werd, de verjaringstermijn slechts begint te lopen vanaf het moment dat het arrest of het vonnis definitief wordt.³²⁵ De inhouding van dit BTW-tegoed wordt beschouwd als een

³²¹ HvJ (4^e kamer) 8 september 2011, nr. C-89/10 en C-96/10, ECLI:EU:C:2011:555, Q-Beef NV v. Belgische staat en Frans Bosschaert v. Belgische staat, www.curia.eu.

³²² HvJ (3^e kamer) 15 december 2015, nr. C-427/10, ECLI:EU:C:2015:844, Banca Antoniana Popolare Veneta SpA, www.curia.eu.

³²³ Art. 82bis Wbtw, zoals ingevoegd bij art. 55 wet 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen, BS 27 maart 1999.

³²⁴ HvJ (3^{de} kamer) 8 mei 2008, C-95/07 en C-96/07, ECLI:EU:C:2008:267, Ecotrade SpA v. Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova 3, r.o. 54, www.curia.eu.

³²⁵ Rb. Bergen 2 november 2006, *FJF* 2008, afl 4, 450; Rb. Brussel 18 mei 2010, *FJF* 2011, afl. 3, 289.

bewarende maatregel waardoor het mogelijk is voor de belastingadministratie om indien de belastingsschuld vaststaat over te gaan tot de verrekening.³²⁶

4.2.3. Schorsing en stuiting van de verjaring

202. We kunnen hierbij verwijzen naar de regels in verband met de navordering van BTW aangezien hier dezelfde regels van toepassing zijn.

4.3. Toetsing aan het neutraliteitsbeginsel

203. De vraag die we ons in deze optiek kunnen stellen is of dergelijke bovenstaande regels stroken met het neutraliteitsbeginsel gezien de verjaringstermijn inzake voldoening van de BTW niet meer gelijkloopt met de verjaringstermijn inzake teruggave/afrek van de BTW. Waar de eerste verjaringstermijn respectievelijk drie jaar of zeven jaar bedraagt, bedraagt de verjaringstermijn inzake teruggave van de BTW ingevolge de wet van 15 maart 1999 steeds drie jaar. Daarnaast bedraagt de verjaringstermijn inzake afrek van de BTW eveneens drie jaar.³²⁷

204. Dit zal onvermijdelijk tot situaties leiden waarbij de belastingadministratie zich nog steeds binnen de termijn tot navordering van de BTW bevindt, terwijl de belastingplichtige het recht niet meer heeft om eventueel de nog verschuldigde BTW terug te vragen of af te trekken.

205. Het is namelijk mogelijk dat de termijn voor de vordering tot voldoening van de BTW ingevolge bedrog in hoofde van de belastingplichtige zeven jaar bedraagt, waarbij het na de eerste drie jaar niet meer mogelijk is voor de belastingplichtige om zijn recht op afrek of teruggave uit te oefenen.

206. Daarnaast kan zich ook het geval voordoen waarbij de zevenjarige termijn van toepassing is, namelijk indien bijvoorbeeld de Belgische belastingadministratie van een andere lidstaat van de EU informatie verkrijgt in verband met het feit dat een bepaalde intracommunautaire verwerking door een belastingplichtige niet is aangegeven. Stel nu dat na de eerste drie jaar, de Belgische belastingadministratie alsnog overgaat tot de navordering van de BTW, dan zal er geen

³²⁶ H., VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, Larcier, 2014, 1649.

³²⁷ G., DE WIT, "De verjaringstermijn inzake BTW", *TFR* 2004, 898.

mogelijkheid meer bestaan in hoofde van de belastingplichtige om alsnog zijn BTW af te trekken. Het feit dat de belastingplichtige volkomen ter goeder trouw is, blijft irrelevant.

207. Vervolgens kan zich ook de situatie voordoen waarbij de Belgische belastingadministratie na de eerste drie jaar op basis van bewijskrachtige gegevens de aftrek van de belastingplichtige verwerpt. Indien zou blijken dat de belastingplichtige ten onrechte 21 % had betaald in het geval waar hij maar 6 % verschuldigd was en de belastingadministratie het verschil ten belope van 15 % verwerpt, geeft dit niet meer de mogelijkheid aan de belastingplichtige om vooralsnog het te veel betaalde bedrag terug te vorderen. (zie bijlage 10)

208. Een laatste voorbeeld van een situatie waarbij we ons enkele bedenkingen kunnen maken, is deze waarin een belastingplichtige goederen invoert onder vrijstelling van BTW. Deze vrijstelling kan enkel worden gehandhaafd indien er geen invoerrechten op deze goederen zijn verschuldigd. Naar aanleiding van een controle komt men echter tot de vaststelling dat in dit geval wel invoerrechten verschuldigd zijn, doch deelt men deze vaststelling maar mee meer dan drie jaar na de invoer. De informatie van deze controle kan door de belastingadministratie worden beschouwd als een bewijskrachtige gegeven, wat toelaat om de BTW alsnog na te vorderen gedurende een termijn van zeven jaar, daar waar de belastingplichtige geen mogelijkheid meer heeft om deze BTW alsnog af te trekken.³²⁸ De belastingadministratie kan dus telkenmale wachten om over te gaan tot de invordering van de belasting tot op het moment dat de belastingplichtige geen mogelijkheid meer heeft om zijn recht op aftrek of teruggave uit te oefenen.³²⁹

209. Bovenstaande situaties komen telkens neer op hetzelfde. Elke keer zal er een navordering gebeuren van de belastingadministratie die over een verlengde verjaringstermijn beschikt. Het gevolg hiervan zal zijn dat de belastingplichtige niet meer zal kunnen overgaan tot het uitoefenen van zijn recht op aftrek ingeval van een onterechte vrijstelling (zie bijlage 2) of dat de belastingplichtige de ten onrechte gefactureerde BTW niet meer kan terugvorderen in het geval ten onrechte BTW werd gefactureerd. (zie bijlage 10)

210. Eventueel zouden bovenstaande gevallen kunnen worden opgelost door zowel de termijn inzake de aftrek of terugvordering van de BTW, als de termijn inzake de vordering tot voldoening van de BTW gelijk te schakelen.³³⁰

³²⁸ G., DE WIT, "De verjaringstermijn inzake BTW", *TFR* 2004, 899.

³²⁹ G., DE WIT, "De verjaringstermijn inzake BTW", *TFR* 2004, 899- 900.

³³⁰ G., DE WIT, "De verjaringstermijn inzake BTW", *TFR* 2004, 901.

5. Navorderingen

5.1. Navorderingen wegens voldoening van de BTW door de belastingadministratie

5.1.1. Administratieve fase

211. Indien de belastingadministratie naar aanleiding van een controle tot de vaststelling komt dat de fiscale wetgeving niet wordt nageleefd, stelt zij de belastingplichtige daarvan in kennis. In de meeste gevallen gebeurt deze kennisgeving via een gewoon schrijven. Aan dergelijke kennisgeving zijn geen formaliteiten verbonden. Bij gelegenheid gebeurt het wel dat de belastingadministratie haar vordering wordt voorgesteld in een ontwerp van proces-verbaal. Eveneens bestaat er geen wettelijke of reglementaire termijn waarbinnen de belastingplichtige dient te antwoorden op deze kennisgeving.³³¹

212. Indien de belastingplichtige het niet eens is met het standpunt van de belastingadministratie kan zij in eerste instantie eventueel vragen om de zaak voor te leggen aan de centrale administratie van de BTW of aan de gewestelijke BTW-directie. Vervolgens bestaat er voor de belastingplichtige tevens de mogelijkheid om zijn geschil voor te leggen aan de fiscale bemiddelingsdienst. Deze dienst onderzoekt de hem voorgelegde aanvragen tot bemiddeling in alle onafhankelijkheid, objectiviteit en onpartijdigheid. Naar aanleiding van dit onderzoek wordt een bemiddelingsverslag opgemaakt. Dit verslag mag in geen geval worden ingeroepen door de belastingadministratie om een aanvullende aanslag op te leggen. Er kan evenwel geen administratief of gerechtelijk beroep worden ingesteld tegen deze bemiddelingsverslagen.³³²

213. Bovenstaande mogelijkheden kunnen tot gevolg hebben dat er een akkoord tot stand komt tussen de belastingplichtige en de belastingadministratie. Doch moeten we hieraan toevoegen dat dergelijke akkoorden niet bindend zijn. Er kunnen geen bindende akkoorden worden gesloten in verband met de eisbaarheid van een belasting indien dergelijk akkoord strijdig kan worden bevonden met de wettelijke voorwaarden in verband met de eisbaarheid van die belasting.³³³

³³¹ L., VANDENBERGHE, I., DE TROYER, *Handboek fiscale procedure btw, 2^{de} ed.*, Mortsel, Intersentia, 2016, 111-112

³³² L., VANDENBERGHE, I., DE TROYER, *Handboek fiscale procedure btw, 2^{de} ed.*, Mortsel, Intersentia, 2016, 113-115.

³³³ L., VANDENBERGHE, I., DE TROYER, *Handboek fiscale procedure btw, 2^{de} ed.*, Mortsel, Intersentia, 2016, 115-116.

5.1.2. Gerechtelijke fase

5.1.2.1. Het dwangbevel

214. Indien de belastingplichtige geen vrijwillige betaling doet van de door de belastingadministratie gevorderde BTW, interesten of administratieve geldboeten, zal deze laatste een dwangbevel opstellen.³³⁴ Dit kan aan de belastingplichtige ter kennis worden gebracht via een ter post aangetekende brief of via een gerechtsdeurwaardersexploot, met bevel tot betaling.³³⁵

215. Aangezien het dwangbevel een uitvoerbare titel vormt, geeft dit de mogelijkheid aan de BTW-ontvanger die gelast is met de invordering van de BTW om uitvoeringsmaatregelen te nemen.³³⁶

216. Dergelijk dwangbevel bevat wel een geldigheidsvoorwaarde. Het is namelijk zo dat men verplicht is in dit bevel het voorwerp van de vordering weer te geven en het de mogelijkheid aan de belastingplichtige dient te geven om over de gegrondheid van dit bevel te oordelen. Aldus dient dit dwangbevel voldoende te zijn gemotiveerd.³³⁷

217. Tot slot bestaan er ook nog vormvereisten in verband met dit dwangbevel. Het bevel moet steeds zijn uitgevaardigd door de BTW-ontvanger welke gelast is met de invordering van de BTW. Daarnaast dient de gewestelijke directeur van de BTW of een door hem gedelegeerde ambtenaar het bevel te viseren en uitvoerbaar te verklaren. Bovendien moet dit bevel worden ondertekend en gedagtekend. Een overtreding van deze vormvereisten zal leiden tot de nietigheid van het dwangbevel.³³⁸

5.1.2.1. De gerechtelijke procedure

a) Verzet

218. De belastingplichtige die niet akkoord gaat met de navordering zoals deze is gespecificeerd in het dwangbevel, zal hiertegen verzet moeten aantekenen bij de Rechtbank van Eerste Aanleg,

³³⁴ L., VANDENBERGHE, I., DE TROYER, *Handboek fiscale procedure BTW, 2^{de} ed.*, Mortsel, Intersentia, 2016, 119.

³³⁵ Art. 85, §1 en §3 Wetboek van BTW.

³³⁶ L., VANDENBERGHE, I., DE TROYER, *Handboek fiscale procedure BTW, 2^{de} ed.*, Mortsel, Intersentia, 2016, 119.

³³⁷ L., VANDENBERGHE, I., DE TROYER, *Handboek fiscale procedure BTW, 2^{de} ed.*, Mortsel, Intersentia, 2016, 123.

³³⁸ L., VANDENBERGHE, I., DE TROYER, *Handboek fiscale procedure BTW, 2^{de} ed.*, Mortsel, Intersentia, 2016, 126-128.

die steeds bevoegd is ongeacht de waarde van de vordering. Er werden geen wettelijke termijnen opgesteld waarbinnen dit verzet dient plaats te vinden.³³⁹

b) Instellen van een rechtsvordering voor de definitieve navordering in een dwangbevel

219. Het is mogelijk voor de belastingplichtige om vooraleer er een definitieve vastlegging van zijn navordering komt in een dwangbevel, reeds naar de rechtbank te gaan om zijn geschil voor te leggen. Hij heeft er namelijk alle belang bij om zo snel mogelijk een rechterlijke beslissing te verkrijgen in de gevallen dat hij een vermoeden heeft dat er geen oplossing zal komen in der minne. In bepaalde gevallen kan hij er namelijk alle belang bij hebben om dergelijke rechterlijke uitspraak te verkrijgen, gezien de mogelijkheid van het hoog oplopen van de interesten op de nagevorderde bedragen.

220. Men spreekt hier over de voorwaarde ‘een verkregen en dadelijk belang’ zoals deze is voorgeschreven in artikel 18 Gerechtelijk Wetboek wat tot gevolg zal hebben dat zijn vordering voor de rechter toelaatbaar is, ook indien de administratieve fase nog niet is afgerond. Ook de rechtspraak volgt dit standpunt.³⁴⁰ Het Hof van Cassatie heeft al reeds beslist dat een belastingplichtige reeds een vordering voor de rechter kon inleiden, teneinde een proces-verbaal te laten nietig verklaren, waarbij deze belastingplichtige niet moest wachten op het dwangbevel.³⁴¹

c) Verloop procedure

221. De regels van het Gerechtelijk Wetboek zijn van toepassing op deze gerechtelijke procedure. Daarnaast bestaat er geen verplichting tot vertegenwoordiging door een advocaat in hoofde van de Belgische Staat. Daarnaast beschikt ook een ambtenaar van de belastingadministratie over de bevoegdheid om op te treden namens de staat voor de rechtbank. Desondanks kunnen er door de BTW-ontvanger geen uitvoeringsmaatregelen worden getroffen om zodoende de betwiste BTW te gaan innen.³⁴² Wel kan deze laatste op grond van het dwangbevel dat geldig werd betekend en regelmatig ter kennis werd gebracht aan de belastingplichtige een bewarend beslag leggen om zodoende de invordering te waarborgen.³⁴³

³³⁹ L., VANDENBERGHE, I., DE TROYER, *Handboek fiscale procedure BTW, 2^{de} ed.*, Mortsel, Intersentia, 2016, 128-129.

³⁴⁰ Rb. Brussel 24 maart 2004, FJF 2005, afl. 8, 813.

³⁴¹ L., VANDENBERGHE, I., DE TROYER, *Handboek fiscale procedure BTW, 2^{de} ed.*, Mortsel, Intersentia, 2016, 129-131.

³⁴² L., VANDENBERGHE, I., DE TROYER, *Handboek fiscale procedure BTW, 2^{de} ed.*, Mortsel, Intersentia, 2016, 131.

³⁴³ Art. 89bis Wetboek van BTW.

222. Indien het geschil aanhangig is bij de rechter, is het niet meer mogelijk voor de belastingadministratie om nieuwe motieven in te roepen die zouden verschillen met diegene die in het dwangbevel en het proces-verbaal werden uiteengezet. Wel kunnen er nog gegevens of argumenten worden aangevoerd met betrekking tot hetgeen reeds in het dwangbevel of proces-verbaal werd aangegeven.³⁴⁴

223. De rechter kan zowel de BTW-schuld of de BTW-vordering zoals deze zou blijken uit het dwangbevel geheel of gedeeltelijk vernietigen. In verband met de vraag of de rechter kan bepalen dat een dwangbevel geen uitvoerbare kracht heeft in het geval een dwangbevel niet regelmatig ter kennis werd gegeven, bestaat onenigheid.³⁴⁵ In 2011 had het Hof van Cassatie geoordeeld dat omwille van het feit dat belastingen de openbare orde raken, ongeacht de grond van de nietigheid van de beslissing van de belastingadministratie, het volledig aan het gerechtelijke college is om in feite en naar recht uitspraak te doen binnen de perken van het voor hen gelegde geschil.³⁴⁶ Toch botste deze rechtspraak van het Hof van Cassatie op enorm veel kritiek zowel uitgaande van de rechtsleer als van de lagere rechtspraak.³⁴⁷ Er was onder andere een vonnis voor de rechtbank van eerste aanleg te Namen waarin werd geoordeeld dat de bevoegdheid van de rechtbank was uitgeput in het geval waarbij men had vastgesteld dat er geen bewijs was dat het dwangbevel door de bevoegde ambtenaar was uitvoerbaar verklaard en was geviseerd.³⁴⁸

224. Desalniettemin bleef het Hof van Cassatie later bij zijn standpunt. Daarnaast voegde het Hof hieraan toe dat dergelijke mogelijkheid niet alleen bestaat indien de belastingplichtige een nietigverklaring van het dwangbevel vordert, maar eveneens indien de belastingplichtige een terugbetaling vordert van de sommen die hij reeds had betaald. In dit laatste geval spreekt de rechter zich uit over het al dan niet bestaan van een BTW-schuld, waarbij er enkel een terugbetaling kan worden gevorderd indien de rechter het al dan niet verschuldigd zijn van de belasting heeft onderzocht.³⁴⁹ Het is daarbij ook mogelijk in hoofde van de belastingadministratie om een tegenvordering in te stellen en zodoende te vragen aan de rechter om zich uit te spreken over de BTW-schuld indien het dwangbevel ongeldig zou worden verklaard.³⁵⁰

³⁴⁴ L., VANDENBERGHE, I., DE TROYER, *Handboek fiscale procedure BTW, 2^{de} ed.*, Mortsel, Intersentia, 2016, 131.

³⁴⁵ L., VANDENBERGHE, I., DE TROYER, *Handboek fiscale procedure BTW, 2^{de} ed.*, Mortsel, Intersentia, 2016, 133.

³⁴⁶ Cass. 3 maart 2011, AR F.08.0082.F, Etat belge/Oxygène, www.cass.be.

³⁴⁷ L. VANDENBERGHE, *Handboek fiscale procedure BTW*, Antwerpen, Intersentia, 2013, 123-124.

³⁴⁸ Rb. Namen 1 maart 2012, *FJF* 2012, afl. 10, 1184.

³⁴⁹ Cass. 22 mei 2014, AR F.12.0188.N, Belgische staat/F.R., *Fisc.Koer.* 2014, afl. 13, 553.

³⁵⁰ Cass. 29 januari 2015, AR F. 14.0007.F, J.B., M.D./Etat belge, www.cass.be.

225. Ondertussen wordt deze visie wel gevolgd door de het overgrote deel van de rechtspraak. Er was onder andere een arrest van het Hof van Beroep te Brussel, waarin door het Hof zowel het dwangbevel als het proces-verbaal werd vernietigd. Daarnaast oordeelde het Hof in rechte en in feite binnen de grenzen van het geschil. Het betrof hier een geschil waarbij door de belastingadministratie de BTW-aftrek werd beperkt tot een bepaald verhoudingsgetal. De belastingadministratie had in het verleden erkend dat het hier ging om een gewone belastingplichtige en geen gemengde belastingplichtige, waardoor hun standpunt in verband met de weigering van de aftrek van de BTW werd afgewezen.³⁵¹

226. Evenwel werd deze zienswijze niet overal gevolgd. Er werd namelijk een arrest geveld door het Hof van Beroep te Brussel waarin werd gesteld dat bovenstaande cassatierechtspraak de normale werking van de stuiting van de verjaringstermijn zou verhinderen. Volgens hen zou een onregelmatigheid van een dwangbevel geen stuiting van de verjaring tot gevolg mogen hebben, maar deze onregelmatigheid wordt gewoon buiten beschouwing gelaten, gezien de gewone rechter werd verplicht om zich uit te spreken over de BTW-schuld.³⁵²

227. Een belastingplichtige kan steeds tegen hoger beroep aantekenen tegen de voor hem ongunstige beslissing in Eerste Aanleg. Eventueel kan men tegen deze beslissing in hoger beroep alsnog in cassatie gaan, waarbij beide partijen niet verplicht zijn om zich te laten vertegenwoordigen door een advocaat bij het Hof van Cassatie. Ook tijdens de procedure van het oger beroep of cassatie kan men nog steeds overgaan tot bewarende maatregelen.³⁵³

³⁵¹ Brussel 20 juni 2013, *FJF* 2013, afl. 10, 1035.

³⁵² Brussel 26 november 2014, *Fisc.Koer.* 2015, afl. 4, 506.

³⁵³ L., VANDENBERGHE, I., DE TROYER, *Handboek fiscale procedure BTW, 2^{de} ed.*, Mortsel, Intersentia, 2016, 137.

5.2. Navorderingen wegens teruggave van de BTW door de belastingplichtige

5.2.1. Administratieve procedure

228. Een belastingplichtige die in het verleden te veel BTW aan de schatkist heeft overgedragen, heeft de mogelijkheid om zijn recht op teruggave uit te oefenen in de BTW-aangifte vanaf het moment dat de oorzaak van teruggave zich heeft voorgedaan. Waarbij dit terug te vorderen bedrag wordt aangerekend met het bedrag aan BTW dat reeds verschuldigd was in hetzelfde aangiftetijdvak als dat waarin de oorzaak zich heeft voorgedaan.³⁵⁴ Daarnaast kan de belastingplichtige zijn recht tot aftrek nog steeds uitoefenen in de aangifte van het volgende tijdvak, mits deze wordt ingediend voor het verstrijken van het derde kalenderjaar volgend op dat waarin de betrokken belasting opeisbaar is geworden.³⁵⁵ In dit laatste geval heeft de belastingadministratie een termijn van drie maanden na het einde van het derde kalenderjaar of drie maanden volgend op het tijdvak waarop de kwartaalaangifte of de aangifte van de laatste maand van de aangifte betrekking heeft. Bovenstaande termijnen geven de mogelijkheid aan de belastingadministratie om de juistheid van de aangifte te controleren.³⁵⁶ Terugbetalingen die gebeuren na bovenstaande termijnen geven aan de belastingplichtige van rechtswege een recht op interest ten aanzien van de belastingadministratie ten belope van 0,8 % per maand.³⁵⁷

229. Er worden evenwel enkele voorwaarden in artikel 4 KB nummer 4 voorzien zoals onder meer het opmaken van een verbeterd stuk, dit stuk inschrijven in een daartoe bestemd register, etc.³⁵⁸ Artikel 79, §1, eerste lid Wetboek van BTW bepaalt dat in het geval de BTW wordt teruggevorderd op grond van een vergissing in de factuur of van het bepaalde in art. 77, §1, 2° tot 7° er eveneens een verbeterd stuk met vermelding van het terug te geven bedrag moet worden

³⁵⁴ Art. 78 Wetboek van BTW; art. 5, §1 KB nr. 4. 29 december 1969 met betrekking tot de teruggaven inzake belasting over de toegevoegde waarde, *BS* 31 december 1969.

³⁵⁵ Art. 4, lid 2 KB nr. 3, 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over toegevoegde waarde, *BS* 12 december 1969.

³⁵⁶ Art. 76, §1 Wetboek van BTW; Art. 8, §3, lid 3 KB nr. 4. 29 december 1969 met betrekking tot de teruggaven inzake belasting over de toegevoegde waarde, *BS* 31 december 1969.

³⁵⁷ L., VANDENBERGHE, I., DE TROYER, *Handboek fiscale procedure BTW*, Mortsel, Intersentia, 220-221.

³⁵⁸ KB nr. 4. 29 december 1969 met betrekking tot de teruggaven inzake belasting over de toegevoegde waarde, *BS* 31 december 1969.

opgesteld. Deze voorwaarden strekken tot de eerbiediging van het neutraliteitsbeginsel en reiken niet verder dan noodzakelijk.³⁵⁹

230. Deze teruggave zal aldus plaatsvinden door een verwerking in de belastingaangifte van de belastingplichtige. Het is noodzakelijk dat de aanvraag tot teruggave voor het verstrijken van het derde kalenderjaar volgend op dat waarin de oorzaak van de teruggave zich heeft voorgedaan, wordt ingediend in twee exemplaren. Het gaat hier over een vervaltermijn waardoor de teruggave ongeldig wordt indien dergelijke bepaling niet zou worden nageleefd.³⁶⁰

231. Tot slot ziet het Europese Hof van Justitie er steeds op toe dat deze terugbetaling van BTW-tegoeden of de overbrenging naar de volgende aangifteperiode steeds binnen een redelijke periode gebeurt. Het Hof heeft reeds een arrest geveld, waarbij zij stelden dat het strijdig was het neutraliteitsbeginsel indien de belastingplichtige zijn BTW-tegoed slechts terugkreeg na het verstrijken van een periode van een jaar na het belastingtijdvak waarin dit BTW-tegoed was ontstaan.³⁶¹

5.2.2. Gerechtelijke procedure

232. Dit betreft de gevallen waarbij de belastingadministratie niet vrijwillig ingaat op het bovenstaand administratief verzoek tot teruggave van de BTW. In dergelijk geval bezat de belastingplichtige de mogelijkheid om een verzoek te richten aan de rechtbank. Dit verzoek moet worden ingediend voor het verstrijken van het derde kalenderjaar dat volgt op dat waarin door de belastingadministratie werd meegedeeld dat zij de aanvraag tot teruggave van de BTW verwerpen.³⁶²

³⁵⁹ Cass. 31 oktober 2014, AR F.13.0031.N., Jetaircenter NV/Belgische staat, www.cass.be.

³⁶⁰ H., VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, Larcier, 2014, 1738.

³⁶¹ HvJ (3^e kamer) 18 oktober 2012, nr. C-525/11, ECLI:EU:C:2012:652, Mednis SIA, r.o. 26-27, www.curia.eu.

³⁶² Art. 14 KB nr. 4. 29 december 1969 met betrekking tot de teruggaven inzake belasting over de toegevoegde waarde, *BS* 31 december 1969.

5.2.2.1. *Onwettigverklaring BTW-heffing na arrest Europese Hof van Justitie of Grondwettelijk Hof*

a) Inleiding

233. Er zijn enkele situaties denkbaar waarbij het Grondwettelijk Hof oordeelt dat bepaalde heffingen in strijd zijn met het non-discriminatiebeginsel omwille van het feit dat soortgelijke goederen aan een lager BTW-tarief onderworpen zijn. Daarnaast is het eveneens mogelijk dat het Europese Hof van Justitie van oordeel is dat bepaalde heffingen in strijd zijn met EU-richtlijnen die zijn uitgevaardigd. De vraag die we ons in deze optiek kunnen stellen is of dit de mogelijkheid geeft aan de belastingplichtige om op grond van deze arresten de te veel betaalde BTW terug te vorderen. Kan een belastingplichtige stellen dat de oorzaak van zijn teruggave zich pas heeft voorgedaan op het ogenblik dat dergelijke arresten zouden zijn gevelde? Dergelijke toepassing zou tot gevolg hebben dat de wettelijke verjaringstermijn op een later tijdstip zou verstrijken. Over het algemeen aanvaardt de rechtspraak dergelijke situaties, toch dient men dit nuanceren door het feit dat dergelijke gevallen in de praktijk niet vaak voorkomen.³⁶³

b) Eerbiediging van de neutraliteit van de BTW

234. Desalniettemin dient bovenstaande situatie te worden onderscheiden van de situatie waarin op een bepaalde handeling een welbepaalde BTW-vrijstelling wordt toegepast zonder enig verzet door de belastingadministratie, noch door de belastingplichtige, maar waarbij deze heffing naderhand strijdig wordt bevonden. Geeft dit de mogelijkheid aan de belastingplichtige om alsnog deze BTW die hij in het verleden niet kon aftrekken wegens de vrijstelling toch af te trekken?³⁶⁴ Cassatierechtspraak verwerpt deze stelling door te argumenteren dat dergelijke handelswijze in strijd is met het neutraliteitsbeginsel volgens hetwelke recht op aftrek enkel bestaat indien de door de belastingplichtige aangekochte goederen of diensten worden aangewend voor de handelingen waarop daadwerkelijk BTW is toegerekend.³⁶⁵ Dergelijke situaties geven de belastingplichtige wel de mogelijkheid om in de toekomst voor hun belaste uitgaande handelingen een recht op aftrek uit te oefenen.³⁶⁶

³⁶³ L., VANDENBERGHE, I., DE TROYER, *Handboek fiscale procedure BTW, 2^{de} ed*, Mortsel, Intersentia, 239-241.

³⁶⁴ L., VANDENBERGHE, I., DE TROYER, *Handboek fiscale procedure BTW, 2^{de} ed*, Mortsel, Intersentia, 241.

³⁶⁵ Cass. 20 oktober 2011, AR F.10.0088.N, Belgische staat/Immolux nv, *FJF* 2012, afl.3, 320.

³⁶⁶ L., VANDENBERGHE, I., DE TROYER, *Handboek fiscale procedure BTW, 2^{de} ed*, Mortsel, Intersentia, 220.

235. In het omgekeerde geval geeft dit evenmin de mogelijkheid aan de belastingadministratie om ingevolge een principearrest in het verleden nog BTW te gaan navorderen voor handelingen die voordien werden vrijgesteld. Dit zou namelijk in strijd zijn met het neutraliteitsbeginsel gezien dit inhoudt dat de belastingplichtige de door hem verschuldigde BTW kan afwentelen op zijn afnemers, wat in dergelijk geval niet meer mogelijk was.³⁶⁷

236. Dit lijkt mijn inziens ook een normale situatie, indien zou worden toegestaan dat de belastingadministratie vooralsog de BTW kan gaan navorderen, zou dit ingevolge het neutraliteitsbeginsel met zich moeten meebrengen, dat de andere belastingplichtige eveneens de mogelijkheid moet hebben om zijn recht op aftrek vooralsnog uit te oefenen. Men zal aan de situatie in het verleden geen wijzigingen meer aanbrengen, wel zal in de toekomst de BTW moeten worden afgedragen aan de belastingadministratie en zal de andere belastingplichtige zijn recht op aftrek kunnen uitoefenen. (zie bijlage 11)

5.3. Laattijdige terugbetaling van de belastingadministratie binnen België

5.3.1. BTW-tegoed

237. Een belastingplichtige die op grond van zijn aangifte een BTW-tegoed heeft, kan deze recupereren op verschillende wijzen. Vooreerst bestaat de mogelijkheid om dit BTW-tegoed over te dragen naar het volgende aangiftetijdvak waarbij dit zal worden verrekend met een BTW-schuld die eventueel uit de volgende aangifte zou blijken. Daarnaast bezit de belastingplichtige eveneens de mogelijkheid om in zijn aangifte de directe teruggave te vragen, weliswaar is deze mogelijkheid aan enkele formaliteiten onderworpen.³⁶⁸

238. In dit laatst geval dient de terugbetaling van dit BTW-tegoed aan de belastingplichtige te gebeuren binnen de drie maanden na het einde van het kalenderjaar of binnen de drie maanden volgend op het tijdvak waarop de kwartaalaangifte of de aangifte van de laatste maand van een kwartaal betrekking heeft.³⁶⁹ Niettemin dienen we hierbij op te merken dat het voor de belastingadministratie niet altijd mogelijk is om binnen die termijn van drie maanden alle BTW-

³⁶⁷ L., VANDENBERGHE, I., DE TROYER, *Handboek fiscale procedure BTW, 2^{de} ed.*, Mortsel, Intersentia, 242-244.

³⁶⁸ L., VANDENBERGHE, I., DE TROYER, *handboek fiscale procedure btw, 2^{de} ed.*, Mortsel, Intersentia, 2016, 219.

³⁶⁹ art. 8, §3, lid 3 KB nr. 4. 29 december 1969 met betrekking tot de teruggaven inzake belasting over de toegevoegde waarde, BS 31 december 1969.

aangiften grondig te controleren. Ingeval de belastingadministratie een langere termijn onontbeerlijk acht om de juistheid van de aangifte na te gaan, zal deze overeenkomstig de eis van een behoorlijk bestuur de belastingplichtige van deze verlenging op de hoogte moeten brengen.³⁷⁰

5.3.2. Interesten

5.3.2.1. Laattijdige betaling in hoofde van de belastingplichtige

239. Het neutraliteitsbeginsel verzet zich tegen de sanctie van de weigering van het recht op aftrek in geval van een laattijdige betaling van de BTW, doch verzet het zich niet tegen de betaling van een verdragingsrente. Deze rente dient daarbij wel in overeenstemming te zijn met het evenredigheidsbeginsel.³⁷¹

240. Terugbetalingen die pas gebeuren na het verstrijken van de termijn van drie maanden of binnen de redelijke termijn waarover de belastingplichtige op de hoogte werd gesteld, zullen tot gevolg hebben dat er ongeacht de reden van de latere terugbetalingen van rechtswege een interest is verschuldigd van 0,8 % per maand.³⁷² Een tijdvak van een maand dat reeds begonnen is, wordt als een gehele maand gerekend.³⁷³ Tot slot is een kapitalisatie van de interessen op grond van artikel 1154 Burgerlijk Wetboek uitgesloten in dit geval.³⁷⁴

241. Daarnaast dienen we er ook op te wijzen dat BTW die ten onrechte in aftrek werd gebracht slechts kan worden teruggevorderd, voor zover er zonder die aftrek een bedrag aan BTW verschuldigd zou zijn geweest.³⁷⁵

5.3.2.2. Laattijdige betaling in hoofde van de belastingadministratie

242. Daarnaast is het eveneens mogelijk dat de belastingadministratie niet binnen de wettelijke termijn overgaat tot het terugbetalen van het BTW-tegoed in hoofde van de belastingplichtige. De

³⁷⁰ L., VANDENBERGHE, I., DE TROYER, *handboek fiscale procedure btw, 2^{de} ed.*, Mortsel, Intersentia, 2016, 223.

³⁷¹ HvJ (2^e kamer) 12 juli 2012, nr. C-284/11, ECLI:EU:C:2012:458, EMS-Bulgaria Transport OOD, r.o. 76, www.curia.eu.

³⁷² Art. 91, §1 Wetboek van BTW.

³⁷³ Art. 91, §3, 1^o Wetboek van BTW

³⁷⁴ Art. 1154 Burgerlijk Wetboek; L., VANDENBERGHE, I., DE TROYER, *handboek fiscale procedure btw, 2^{de} ed.*, Mortsel, Intersentia, 2016, 221.

³⁷⁵ Cass. 31 oktober 2014, AR F.13.0031.N., Jetaircenter NV/Belgische staat, www.cass.be.

belastingsadministratie beschikt hier over een termijn van drie maanden. Interesten ingevolg deze laattijdige betaling worden berekend vanaf de dag volgend op de laatste dag waarop de teruggave ten laatste had moeten plaatsvinden. Dergelijke interesten worden berekend over het totaal bedrag dat moet worden teruggegeven. Opnieuw is er geen kapitalisatie van de interesten op grond van artikel 1154 burgerlijk Wetboek mogelijk.³⁷⁶

243. De interesten die verschuldigd zijn worden ook in dit geval berekend aan een interestvoet van 0,8 % per maand. Er bestaat wel een mogelijkheid in hoofde van de Koning om deze rentevoeten aan te passen, doch heeft de Koning van deze bevoegdheid nog geen gebruik gemaakt. Tot slot wordt een begonnen tijdvak van een maand nogmaals beschouwd als een gehele maand.³⁷⁷

5.3.2.3. Financiële last in hoofde van de belastingplichtige

244. Ondanks het feit dat lidstaten de vrijheid verkrijgen om de nadere regels voor de teruggave van een BTW-overschot te gaan bepalen³⁷⁸, mogen deze niet in strijd zijn met het neutraliteitsbeginsel. Deze regels dienen de belastingplichtige in staat te stellen om op een passende wijze over te gaan tot de inning van een BTW-overschot.³⁷⁹

245. Vooreerst heeft het Europese Hof van Justitie geoordeeld in het arrest *Enel Maritsa Iztok 3 AD* dat het zich verzet tegen een nationale bepaling welke in een verlenging van de normale termijn voor teruggave van het overschot aan BTW voorzag, indien een belastingscontrole wordt ingesteld. Deze verlenging heeft tot gevolg dat de verdragingsrente pas na de beëindiging van deze controle verschuldigd is, terwijl dit overschot reeds is overgebracht naar de drie belastingstijdvakken volgend op die waarin dit overschot is ontstaan. Het Hof oordeelde hierbij dat deze nationale regelgeving in strijd is met het neutraliteitsbeginsel. De belastingplichtige in dergelijke situatie bezit een economisch nadeel gezien hij gedurende die periode niet over het bedrag kon beschikken, noch recht op verdragingsrente bezat.³⁸⁰

³⁷⁶ H., VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, larcier, 1798-1799.

³⁷⁷ H., VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, larcier, 2014, 1801.

³⁷⁸ Art. 183 8^{ste} BTW-richtlijn

³⁷⁹ HvJ (3^e kamer) 18 oktober 2012, nr. C-525/11, ECLI:EU:C:2012:652, Mednis SIA, www.curia.eu.; HvJ (3^{de} kamer) 12 mei 2011, nr. C-107/10, ECLI:EU:C:2001:298, Enel Maritsa Iztok, r.o. 33, www.curia.eu.

³⁸⁰ HvJ (3^{de} kamer) 12 mei 2011, nr. C-107/10, ECLI:EU:C:2001:298, Enel Maritsa Iztok, r.o. 61, www.curia.eu.

246. Nationale bepalingen welke voorzien in het uitstellen van de teruggave van een gedeelte van het overschot, zonder specifieke analyse, tot op het moment dat de belastingadministratie de belastingsaangifte heeft onderzocht, zijn daarbij uit den boze.³⁸¹

247. Verlenging van de termijn tot teruggave van de BTW is toegestaan voor zover dit niet verder gaat dan vereist om een correcte belastingscontrole uit te voeren. Indien een belastingplichtige niet tijdig over zijn BTW-overschot beschikt, kan dit als een economisch nadeel worden beschouwd dat in de regel moet worden gecompenseerd door de verdragingsrente.³⁸² Lidstaten hebben de bevoegdheid om de gepaste maatregelen te nemen om belastingontwijking of fraude tegen te gaan, toch mogen zij hierbij de algemene rechtsbeginselen van de EU niet aantasten, zoals een beperking van het recht op teruggave, wat een last op de schouders van de belastingplichtige inhoudt.³⁸³

5.3.3. Verzoek om kwijtschelding of vermindering van interesten

248. Het Wetboek van BTW bepaalt dat in bijzondere gevallen de bevoegde adviseur-generaal van de administratie onder bepaalde voorwaarden vrijstelling mag verlenen voor het geheel of een deel van de interesten die verschuldigd zijn bij een laattijdige betaling van de BTW.³⁸⁴ Bij de inkomstenbelastingen bestaat een gelijkaardige regeling, waarbij in de memorie van toelichting van het Wetboek van BTW werd bepaald dat deze regeling op dezelfde wijze moest worden toegepast als bij de inkomstenbelastingen.³⁸⁵ In de memorie van toelichting van de inkomstenbelasting werd onder meer bepaald dat: *“Van nalatigheidsinterest slecht kan worden afgezien ingeval de moeilijke financiële toestand van de belastingplichtige aan een oorzaak buiten zijn wil te wijten is of wanneer zijn financiële toestand zo is dat hij, voor afzienbare tijd, niet in staat zal zijn afbetalingen te storten die nauwelijks toereikend zijn om de nalatigheidsinterest betaling indien deze mochten blijven lopen.”*³⁸⁶ Er bestaat aldus geen verplichting in hoofde van de adviseur-generaal van de belastingadministratie om telkens een kwijtschelding of vermindering toe te staan.³⁸⁷

³⁸¹ HvJ (3^e kamer) 18 oktober 2012, nr. C-525/11, ECLI:EU:C:2012:652, Mednis SIA, r.o. 38, www.curia.eu.

³⁸² HvJ (3^{de} kamer) 12 mei 2011, nr. C-107/10, ECLI:EU:C:2011:298, Enel Maritsa Iztok, r.o. 53, www.curia.eu.

³⁸³ HvJ (2^e kamer) 12 juli 2012, nr. C-284/11, ECLI:EU:C:2012:458, EMS-Bulgarije Transport OOD, r.o. 69, www.curia.eu.

³⁸⁴ Art. 84bis Wetboek van BTW.

³⁸⁵ MvT, *Parl. St.* Senaat 1985-1986, nr. 310/1.

³⁸⁶ MvT, *Parl. St.* Kamer 1946-1947, nr. 417/7.

³⁸⁷ RvS 23 juni 1989, nr. 417/11-12, *Fisc.Koer.* 1990, 188.

249. Indien het verzoek om kwijtschelding of vermindering van de interest niet of onjuist wordt gemotiveerd, bestaat er een mogelijkheid in hoofde van belastingplichtige om dergelijke beslissing te gaan aanvechten voor de Rechtbank van Eerste Aanleg. Deze rechters zijn niet bevoegd om zich in de plaats te stellen van de adviseur-generaal, maar kunnen wel oordelen over de wettelijkheid van dergelijke beslissing.³⁸⁸ Evenwel achtte de rechter zich in sommige bijzondere gevallen toch bevoegd om de plaats van de adviseur-generaal in te nemen en zich niet te beperken tot een wettigheidstoets, maar stond hij derhalve een kwijtschelding toe.³⁸⁹

5.4. Navordering BTW die reeds is afgedragen aan de schatkist

250. Staat het beginsel van de neutraliteit in de weg ingeval een lidstaat zou overgaan tot navordering van de BTW bij een belastingplichtige die met toepassing van de BTW-vrijstelling wegens intracommunautaire levering al dan niet ten onrechte BTW heeft gefactureerd, indien blijkt dat de BTW reeds door de eindverbruiker werd voldaan en door de opsteller van de factuur aan de lidstaat werd afgedragen? We dienen dit negatief te beantwoorden. Het is namelijk zo dat dit beginsel zich er niet tegen verzet dat er een navordering door de belastingadministratie komt in verband met een levering van goederen die ten onrechte met vrijstelling werd gefactureerd. Het is irrelevant dat de BTW eventueel in een latere verkoop aan de eindverbruiker al dan niet aan de schatkist is betaald.³⁹⁰

³⁸⁸ L., VANDENBERGHE, I., DE TROYER, *handboek fiscale procedure btw, 2^{de} ed.*, Mortsel, Intersentia, 2016, 265.

³⁸⁹ Rb. Gent 28 april 2004, *TFR* 2004, afl. 271, 1036.

³⁹⁰ HvJ (5^{de} kamer) 3 maart 2004, nr. C-395/02, ECLI:EU:C:2004:118, Transport Service NV, www.curia.eu.

6. Misbruik of fraude inzake BTW

6.1. Misbruik

6.1.1 Rechtspraak Europese Hof van Justitie

6.1.1.1 Inleiding

251. Vooreerst dienen we een onderscheid te maken tussen drie bepalingen: belastingontwijking, misbruik en fraude. Belastingontwijking doet zich voor indien de belastingplichtige profiteert van een bepaling of van een leemte in de wet met als gevolg dat hij minder BTW dient te betalen. In principe is dit legaal en ook het Europese Hof van Justitie heeft dit al reeds bevestigd in het arrest *BLP*.³⁹¹ Hier had het Hof bepaald dat “*Een ondernemer kan zich bij de keuze tussen vrijgestelde en belaste handelingen laten leiden door een reeks factoren, waaronder fiscale overwegingen in verband met het BTW-stelsel.*”³⁹² Fraude wordt door het Hof dan weer steeds gerelateerd aan de notie bedrog.³⁹³ De Belgische belastingadministratie is van mening dat fraude een inbreuk op de belastingwetgeving inhoudt met de intentie om de belasting te ontduiken of om belastingontduiking mogelijk te maken.³⁹⁴

252. Rechtsmisbruik wordt door het Europese Hof van Justitie als volgt gedefinieerd: “*Transacties die niet zijn verricht in het kader van normale handelstransacties, maar uitsluitend met het doel om de door het gemeenschapsrecht toegekende voordelen onrechtmatig te verkrijgen*”.³⁹⁵ Daarnaast worden hier nog twee elementen aan toegevoegd, namelijk een objectief en een subjectief element. Aan het objectieve element is voldaan indien in weerwil met de formele toepassingsvoorwaarden van de wet er een belastingvoordeel wordt toegekend in strijd is met het door deze bepaling beoogde doel. Indien daarentegen uit een geheel van objectieve factoren blijkt dat het wezenlijke doel van de betrokken transactie er in bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen

³⁹¹ H., VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, Larcier, 2014, 947.

³⁹² HvJ (5^{de} kamer) 6 april 1995, nr. C-4/94, ECLI:EU:C:1995:107, *BLP group*, r.o. 25-26, www.curia.eu.

³⁹³ HvJ (grote kamer) 21 februari 2006, nr. C-225/02, ECLI:EU:C:2006:121, *Halifax Plc*, r.o.68, www.curia.eu; HvJ (3^e kamer) 3 maart 2005, nr. C-32/03, ECLI:EU:C:2005:128, *Fini H*, r.o. 32, www.curia.eu; HvJ (3^{de} kamer) 6 juli 2006, nr C-439/04 en 440/04, ECLI:EU:C:2006:446, *Kittel en Recolta Recycling BVBA*, r.o. 54, www.curia.eu.

³⁹⁴ Circ. AFZ/2006-0604 (AFZ 14/2006), 24 augustus 2006, www.fisconetplus.be.

³⁹⁵ HvJ (grote kamer) 21 februari 2006, nr. C-225/02, ECLI:EU:C:2006:121, *Halifax Plc*, r.o. 69, www.curia.eu.

is voldaan aan het subjectieve element.³⁹⁶ Er zal voor de betrokken economische activiteit geen andere economische verklaring bestaan dan een verkrijging van het belastingvoordeel.³⁹⁷ Enkele jaren later had het Hof geoordeeld dat het bekomen van het BTW-voordeel het wezenlijke doel van de belastingplichtige dient te zijn.³⁹⁸ Doch enkele maanden later stelde het Hof dat het verkrijgen van dit BTW-voordeel, het enige doel moet zijn.³⁹⁹ Er is aldus weinig consistentie terug te vinden in de rechtspraak van het Hof in verband met het intentionele element.⁴⁰⁰

6.1.1.2. Toepassingsgeval Kittel – Halifax

253. In het kader van bovenstaande rechtspraak werd aan het Hof van Beroep te Brussel een geschil voorgelegd. Het ging hier over een Belgische vennootschap die olieproducten verkocht. Deze vennootschap had een bepaalde constructie opgezet om de voorbelasting te kunnen vermijden. Zij had nog een Nederlandse zustervenootschap aan welke zij haar goederen doorverkocht. Deze laatste vennootschap verkocht op haar beurt deze goederen door aan de uiteindelijke afnemers van de olieproducten. Het gevolg hiervan is dat beide leveringen werden gekwalificeerd als vrijgestelde intracommunautaire leveringen. Naar aanleiding van een controle was aan het licht gekomen dat dergelijke leveringen van België naar Nederland niet plaatsvonden en dergelijke handelswijze een loutere constructie was die werd opgezet om de voorbelastingen te kunnen ontwijken. Deze Nederlandse vennootschap had dan ook aan de Belgische belastingadministratie gevraagd of zij de BTW die hen door de Belgische vennootschap was aangerekend, in aftrek mocht brengen. Dit werd evenwel door de Belgische belastingadministratie geweigerd met als motivatie dat deze Nederlandse vennootschap bewust had meegewerkt aan de betwiste verrichtingen. Daarnaast werd nog aangevoerd dat eveneens de termijn voor het verzoek tot teruggave van de BTW reeds was verjaard.

Deze Nederlandse vennootschap legt deze situatie voor aan de fiscale rechtbank. Opnieuw wordt door deze rechtbank het standpunt van de belastingadministratie gevolgd.⁴⁰¹ De rechtbank stelde verwijzend naar een arrest van het Europese Hof van Justitie, namelijk het arrest Kittel, dat het recht op aftrek mag worden geweigerd indien: “aan de hand van objectieve elementen wordt vastgesteld

³⁹⁶ S., REYNDERS, “Overzicht rechtspraak BTW 2006-2009”, AFT 2017, alf 2, 7.

³⁹⁷ HvJ (grote kamer) 21 februari 2006, nr. C-225/02, ECLI:EU:C:2006:121, Halifax Plc, www.curia.eu.

³⁹⁸ HvJ (2^e kamer) 21 februari 2008, nr. C-425/06, ECLI:EU:C:2008:108, Part Service Srl, www.curia.eu.

³⁹⁹ HvJ (3^e kamer) 22 mei 2008, nr. C-162/07, ECLI:EU:C:2008:301, Ampliscientifica, www.curia.eu.

⁴⁰⁰ T., JANSEN, L., DE BROE, J., BOSSUYT, V., DAUGINET, V., VERCAUTEREN, L., DILLEN, N., GEELHAND, K. ANTHONISSEN, *De nieuwe antimisbruikbepaling*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2013, 107.

⁴⁰¹ Rb Brussel 13 januari 2016, *Fisc.Koer.* 2016, afl. 13, 755.

dat de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij door zijn aankopen deelnam aan een transactie die onderdeel is van BTW-fraude".⁴⁰² (*infra* 100, nr. 279)

Wederom gaat deze Nederlandse vennootschap in beroep tegen deze uitspraak bij het Hof van Beroep te Brussel. Deze keer wordt het standpunt van de belastingadministratie en de eerste rechter afgewezen. Het Hof is van oordeel dat deze eerste rechter zich ten onrechte beroept op het arrest *Kittel*. In dit arrest werd door het Hof geargumenteed dat indien de belastingplichtige alles doet wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd, opdat hun transacties geen onderdeel vormen van een fraudeketen, zij er op moeten kunnen vertrouwen dat hun transacties rechtsgeldig zijn en hierdoor het risico voor verlies van hun recht op aftrek van de reeds voldane BTW verliezen. Volgens het Hof van Beroep is dergelijke rechtspraak niet van toepassing, gezien de betrokkenen niet zijn beschuldigd van fraude.⁴⁰³ Wel zou er volgens hen sprake zijn van rechtsmisbruik zoals het door het Hof van Justitie werd gedefinieerd in het arrest *Halifax*. Beide partijen hadden namelijk de bedoeling om het BTW-voordeel te genieten van de vrijstelling van de intracommunautaire leveringen.

254. In het arrest *Halifax* heeft men geoordeeld dat dergelijke vaststelling tot gevolg heeft dat de transacties moeten worden geherdefinieerd zodat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn indien er geen rechtsmisbruik zou hebben plaatsgevonden.⁴⁰⁴ In dit arrest werd in navolging van het geding door de Belgische belastingadministratie terecht met terugwerkende kracht een navordering gevorderd van de BTW die normaal moest zijn betaald. Wel wordt hier door het Hof aan toegevoegd dat de maatregelen die de belastingadministratie heeft in verband met de juiste heffing van de belasting te waarborgen en fraude tegen te gaan, niet verder mogen gaan dan noodzakelijk. Bij de herdefiniëring moet er steeds op gelet worden dat men geen afbreuk doet aan het neutraliteitsbeginsel. De Belgische belastingadministratie had aldus de vordering tot teruggave van de BTW moeten inwilligen en kon zich daarbij niet beroepen op het feit dat de termijn tot uitoefening van het recht op aftrek was verstreken.⁴⁰⁵ (*supra* 19, nr. 49)

⁴⁰² HvJ (3^{de} kamer) 6 juli 2006, nr C-439/04 en 440/04, ECLI:EU:C:2006:446, *Kittel en Recolta Recycling BVBA*, www.curia.eu.

⁴⁰³ HvJ (3^{de} kamer) 6 juli 2006, nr C-439/04 en 440/04, ECLI:EU:C:2006:446, *Kittel en Recolta Recycling BVBA*, r.o. 51, www.curia.eu.

⁴⁰⁴ HvJ (grote kamer) 21 februari 2006, nr. C-225/02, ECLI:EU:C:2006:121, *Halifax Plc*, r.o.93-94, www.curia.eu.

⁴⁰⁵ HvJ (grote kamer) 21 februari 2006, nr. C-225/02, ECLI:EU:C:2006:121, *Halifax Plc*, r.o.95-96, www.curia.eu.

255. Bovenstaande rechtspraak toegepast op dit arrest zal tot gevolg hebben dat de belastingadministratie wel met terugwerkende kracht de betaling van de normaal verschuldigde BTW kan navorderen. Niettemin zal dit tot gevolg hebben dat het recht op aftrek in hoofde van de Nederlandse vennootschap zal moeten worden aanvaard.⁴⁰⁶ (zie bijlage 12)

6.1.2. Belgische wetgeving

256. Naar aanleiding van bovenstaande rechtspraak werd bij de wet van 20 juli 2006 (programmawet) de anti-misbruikbepaling ingevoerd.⁴⁰⁷ De regering had zich geëngageerd om effectieve maatregelen inzake bestrijding van misbruik op te nemen, waarbij het artikel 59, §3 Wetboek van BTW werd opgeheven.⁴⁰⁸

257. Artikel 18 van de programmawet voerde het nieuwe artikel 1, §10 Wetboek van BTW in. Dit artikel luidt als volgt: *“Voor de toepassing van dit Wetboek is er sprake van misbruik wanneer de verrichte handelingen resulteren in het verkrijgen van een fiscaal voordeel waarvan de toekenning in strijd met doelstelling beoogd in dit Wetboek de ter uitvoering ervan genomen besluiten en die handelingen in wezen het verkrijgen van dit voordeel tot doel hebben.”*⁴⁰⁹ De belastingadministratie kan met alle middelen van het gemeenrecht (inclusief getuigen, vermoedens) het ‘misbruik’ bewijzen.⁴¹⁰

258. Hierbij dienen we op te merken dat in tegenstelling tot bovenstaande arresten door de wetgever de term ‘misbruik’ in plaats van ‘rechtsmisbruik’ wordt gehanteerd, wat tot gevolg heeft dat het toepassingsgebied wordt uitgebreid.⁴¹¹ Het gevolg van dit misbruik is dat er zowel een administratieve geldboete kan worden opgelegd en dat de BTW die ingevolge misbruik in aftrek werd gebracht, moet worden teruggestort aan de staat.⁴¹²

259. Evenwel legt de zesde BTW-richtlijn niet aan de belastingplichtige op om bij keuze tussen twee legitieme handelingen te kiezen voor de handeling waarvoor de meeste BTW is verschuldigd. Integendeel, de belastingplichtige heeft de mogelijkheid om zijn activiteit op een zodanige wijze te

⁴⁰⁶ Rb Brussel 13 januari 2016, *Fisc.Koer.* 2016, afl. 13, 755.

⁴⁰⁷ Programmawet van 20 juli 2006, *BS* 28 juli 2006.

⁴⁰⁸ Art. 59, §3 wetboek van BTW.

⁴⁰⁹ Art. 1, §10 Wetboek van BTW.

⁴¹⁰ Art. 59 Wetboek van BTW.

⁴¹¹ Adv.RvS. nr. 51-2517/1 bij Programmawet van 20 juli 2006, *BS* 28 juli 2006.

⁴¹² Art. 70 §1bis en 79, §2 Wetboek van BTW.

structureren dat zijn BTW zeer beperkt is. Er is geen sprake van misbruik indien men op een rechtmatige wijze het recht op aftrek uitoefent binnen de grenzen en het doel nagestreefd door de bepalingen van het gemeenschapsrecht.⁴¹³

6.1.3. Conclusie

260. De voorwaarden in verband met het rechtsmisbruik kunnen als volgt worden samengevat. Op de eerste plaats dient de betrokken handeling in weerwil met de formele toepassingsvoorwaarden bepaald in de zesde BTW-richtlijn of de nationale bepalingen, er toe te leiden om een belastingsvoordeel toegekend te krijgen. De belastingplichtige stelt aldus een handeling waarbij hij ogenschijnlijk de voorwaarden van de wetgever naleeft, maar hier een resultaat behaalt dat tegenstrijdig is met de doelstelling van deze normen. Vervolgens dient er te worden gekeken naar de intentie van dergelijke handeling. Indien uit de objectieve factoren blijkt dat de verrichting louter wordt gesteld om een belastingvoordeel te verkrijgen. Niettemin bestaat er in hoofde van de belastingplichtige de mogelijkheid om steeds te kiezen voor de minst belaste weg.⁴¹⁴

261. Indien misbruik wordt vastgesteld, moet tot een herdefiniëring worden overgegaan. Dit zal tot gevolg hebben dat de situatie wordt hersteld alsof de transactie zou plaatsvinden zonder misbruik. Bij deze correctie is het irrelevant wie van de betrokken partijen deze misbruik heeft gepleegd, noch is het relevant in wiens hoofde het belastingsvoordeel is verkregen.⁴¹⁵

262. Het beginsel van fiscale neutraliteit zou worden geschonden indien men de belastingplichtige de voorbelasting volledig in aftrek zou kunnen brengen op grond van enige conforme handeling, waar zij in het kader van hun normale handelstransacties deze mogelijk niet zouden bezitten.⁴¹⁶ Evenwel in het geval van een herdefiniëring in de situatie waar geen misbruik plaatsvindt, waar normaal gezien een recht op aftrek zou bestaan, zal de belastingadministratie evenwel aan de belastingplichtige moeten toelaten dat hij de BTW die drukt op de in het vorige stadium verrichte transactie aftrekt overeenkomstig de aftrekregeling voorzien in de zesde BTW-

⁴¹³ Mvt, Parl.St. Kamer 2005-2006, nr. 51-2517/1.

⁴¹⁴ Mvt, Parl.St. Kamer 2005-2006, nr. 51-2517/1.

⁴¹⁵ Gent 24 september 2013, *Fisc.Koer. 2013, afl. 16, 644*.

⁴¹⁶ I., MASSIN, "Geen BTW-aftrek bij rechtsmisbruik", *Fiscoloog* 2016, 1; Circ. AFZ/2006-0604 (AFZ 14/2006), 24 augustus 2006, www.fisconetplus.be.

richtlijn. Toch zal dit slechts worden toegelaten voor zover de belastingplichtige deze mogelijkheid had in het geval er geen misbruik had plaatsgevonden.

263. Naar mijn mening is dit niet echt een afschrikwekkende sanctie, gezien de partijen eenvoudigweg in de situatie worden geplaatst alsof er geen misbruik had plaatsgevonden. Evenwel kan de belastingadministratie hier nog een administratieve geldboete aan koppelen, maar dit lijkt mij niet op te wegen tegen het voordeel dat de belastingplichtige kan halen uit het misbruik. Zeker in de situatie waarbij de belastingplichtigen die samen de constructie opstellen tot eenzelfde groep/vennootschap behoren. Dit zoals in het voorbeeld waarbij de ene belastingplichtige een zustervenootschap is van de andere.⁴¹⁷

264. Daarnaast wordt ook geen onderscheid gemaakt naargelang in wiens hoofde het misbruik plaatsvindt. Dit onderscheid wordt wel gemaakt bij fraude, waar de sanctie een meer afschrikwekkende werking heeft. Het is namelijk zo dat indien de belastingadministratie kan bewijzen dat de medecontractant op de hoogte was van de fraude of hiervan op de hoogte diende te zijn, het recht op aftrek zal worden verworpen. (*infra* 94 e.v., nr. 273 e.v.)

6.2. Fraude en recht op aftrek

6.2.1. Inleiding

265. De Belgische belastingadministratie is van overtuiging dat handelingen gesteld in het kader van fraude geen recht op aftrek kunnen verlenen gezien deze handelingen absoluut nietig zijn. Dit had tot gevolg dat de BTW nog kon worden gerecupereerd bij de medecontractant van de partij die fraude had gepleegd.⁴¹⁸ De belastingadministratie fundeerde zijn stelling op een uitspraak van het Hof van Cassatie waar werd geoordeeld dat in het geval er via een overeenkomst fraude wordt gepleegd jegens de Staat, wiens rechten worden beschermd door wetten van openbare orde, dit een ongeoorloofde oorzaak heeft en bijgevolg volstrekt nietig is. Het Hof van Cassatie voegt hier nog aan toe dat het voldoende is dat er bij het sluiten van het contract een ongeoorloofd oogmerk is in hoofde van een van de twee contractspartijen.⁴¹⁹

⁴¹⁷ Rb Brussel 13 januari 2016, *Fisc.Koer.* 2016, afl. 13, 755

⁴¹⁸ H., VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, Larcier, 2014, 948.

⁴¹⁹ Cass. 12 oktober 2000, AR C.99.0136.F., Belgische staat/AFP interprises prouve B.V.B.A., www.cass.be.

266. Deze uitspraak had zich gebaseerd op de Belgische geldigheidsvereisten inzake een overeenkomst. Artikel 1108 van het Burgerlijk Wetboek geeft de vier voorwaarden opdat een overeenkomst geldig tot stand komt:⁴²⁰

- (1) Toestemming partij die zich verbindt
- (2) Bekwaamheid om overeenkomst te sluiten in hoofde van beide partijen
- (3) Bepaald voorwerp als inhoud van de verbintenis
- (4) Geoorloofde oorzaak

267. Vooral dit laatste aspect is hier relevant. De oorzaak van een overeenkomst is namelijk de doorslaggevende beweegreden die de partijen ertoe hebben bewogen om de rechtshandelingen te stellen.⁴²¹ Verder bepaalt het Burgerlijk Wetboek nog dat een verbintenis welke is aangegaan zonder oorzaak, uit een valse oorzaak of een ongeoorloofde oorzaak geen gevolg kan hebben. Een oorzaak is ongeoorloofd indien zij door de wet is verboden of indien zij strijdig is met de goede zeden of openbare orde.⁴²² Partijen betrokken bij carouselfraude stellen handelingen die buiten het toepassingsgebied van de BTW vallen. Dit heeft tot gevolg dat er geen recht op aftrek bestaat voor deze partijen. Dit bracht automatisch enkele problemen met zich mee voor de medecontractant die ter goeder trouw handelde daar deze de financiële kost diende te dragen.⁴²³

268. De problematiek in kwestie had aanleiding gegeven tot heel wat arresten op Europees niveau, wat tot gevolg had dat de Belgische belastingadministratie haar standpunt heeft moeten wijzigen en er nieuwe bepalingen zijn ingevoerd in het Wetboek van BTW.⁴²⁴ Vooreerst werd er een bepaling ingevoerd in verband met de hoofdelijke aansprakelijkheid van een ondernemer welke op het moment dat hij een handeling stelt, wist of moest weten dat de BTW niet aan de schatkist werd of zal worden doorgestort.⁴²⁵ Vervolgens indien een persoon zijn BTW in aftrek brengt ingevolge invoer of intracommunautaire verwerving, maar deze persoon wist of had moeten weten dat de verschuldigde BTW in de ketting van de handelingen, niet werd of niet zal worden

⁴²⁰ Art. 1108 Burgerlijk Wetboek.

⁴²¹ Cass. 13 november 1969, *RCJB* 1970, 326, Noot P., VAN OMMESLAGHE.

⁴²² Art. 1131 – 1133 Burgerlijk Wetboek.

⁴²³ H., VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, Larcier, 2014, 949.

⁴²⁴ HvJ (3^e kamer) 12 januari 2006, nr. C-354/03, nr. C-355/03, nr. C-484/03, ECLI:EU:C:2006, r.o. 16, Optigen, www.curia.eu; HvJ (3^{de} kamer) 6 juli 2006, nr C-439/04 en 440/04, ECLI:EU:C:2006:446, Kittel en Recolta Recycling BVBA, www.curia.eu.

⁴²⁵ Art. 51bis, §4 Wetboek van BTW.

doorgestort aan de staat met de bedoeling om de BTW te ontduiken, zal deze afgetrokken BTW moeten terugstorten aan de schatkist.⁴²⁶

269. In het kader van de bespreking van BTW-fraude en het recht op aftrek dienen we een onderscheid te maken tussen verschillende situaties. Vooreerst is het van belang om vast te stellen in wiens hoofd de fraude zich afspeelt. Dit kan variëren tussen de belastingplichtige zelf, de leverancier/dienstverrichter welke de BTW in aftrek brengt of zelfs eventueel een derde partij. Daarnaast maken we een onderscheid naargelang de gestelde handeling. Het kan zowel gaan om een fictieve handeling als een werkelijk verrichte handeling, maar in beide gevallen zal de BTW niet worden afgedragen aan de schatkist.⁴²⁷

6.2.2. Fictieve handelingen

270. We hebben reeds gezien dat de BTW-aftrek niet bestaat door de loutere formulering ervan op de factuur.⁴²⁸ (*infra* 19, nr. 51) Het recht op aftrek is namelijk verbonden aan een daadwerkelijk verrichte belastbare handeling.⁴²⁹ Het is van cruciaal belang dat de macht om over het goed te beschikken daadwerkelijk dient over te gaan, anders kan men onmogelijk spreken over een levering.⁴³⁰

271. Wat indien de belastingplichtige ondanks dat hier gaat over een fictieve handeling toch ter goeder trouw heeft gehandeld? Er is hier namelijk al een uitspraak over geweest bij de Rechtbank van Eerste Aanleg te Brussel.⁴³¹ Dit betrof een zaak waarbij aan iemand een factuur met BTW werd aangerekend, doch bleek dit naderhand een fictieve handeling te zijn. De medecontractant was hier echter niet van op de hoogte. Desalniettemin werd hier door de rechtbank toch een recht op aftrek toegestaan. Dit was een zeer merkwaardige uitspraak, gezien er geen effectieve levering had plaatsgevonden, maar de rechtbank zich had gesteund op de goede trouw van de medecontractant.⁴³²

⁴²⁶ Art. 79, §2 Wetboek van BTW.

⁴²⁷ H., VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, Larcier, 2014, 950.

⁴²⁸ HvJ (5^{de} kamer) 13 december 1989, nr. C-453/00, ECLI:EU:C:1989:635, Genius Holding, www.curia.eu; HvJ 19 september 2000, nr. C-454/98, ECLI:EU:C:2000:469, Schmeink & Cofreth AG & Co. KG - M. Strobel, www.curia.eu.

⁴²⁹ HvJ (2^e kamer) 26 mei 2005, nr. C-536/03, ECLI:EU:C:2005:323, Antonio Jorge, r.o. 24-25, www.curia.eu.

⁴³⁰ HvJ (6^e kamer) 8 februari 1990, nr. C-320/88, ECLI:EU:C:1990:61, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, r.o. 9, www.curia.eu.

⁴³¹ Rb. Brussel 4 april 1986, *FJF* 1987, 227.

⁴³² H., VANDEBERGH., "Aftrek van BTW met betrekking tot leveringen in het kader van een BTW-carroussel. De arresten Optige en Kittel van het Europese Hof van justitie: een stap te ver?", *TFR* 2006, 958.

Dit lijkt in mijn opzicht ook geen foutieve redenering gezien er bij een daadwerkelijke verrichte levering ook een onderscheid wordt gemaakt naargelang de goede trouw.

272. Evenwel blijft het Hof voet bij stuk houden dat er een enkel recht op aftrek bestaat met betrekking tot verschuldigde of voldane BTW.⁴³³ Het gevolg van een fictieve levering zal zijn dat de BTW vermeld op de factuur effectief zal verschuldigd zijn en dat deze niet zal kunnen worden afgetrokken door de afnemer ingevolge artikel 51, §1, 3^o Wetboek van BTW. De enige oplossing die nog kan worden geboden is dat men deze ten onrechte aangerekende BTW laat herzien. Het is aan de opsteller van de factuur om zijn goede trouw te bewijzen of tijdig het verlies van belastinginkomsten uit te schakelen. (*supra* 20, nr. 52)⁴³⁴ Indien de factuur waarop de ten onrechte aangerekende BTW is vermeld, niet wordt gecorrigeerd, zal deze niet kunnen worden herzien gezien het verlies voor belastinginkomsten niet wordt uitgeschakeld.⁴³⁵ Concluderend kunnen we stellen dat ondanks het neutraliteitsbeginsel deze belastingplichtige in dit laatste geval in de kou zal blijven staan.

6.2.3. Fraude in hoofde van de belastingplichtige

273. Het is vaste rechtspraak van het Europese Hof van Justitie dat men zich niet kan beroepen op het gemeenschapsrecht in geval van fraude.⁴³⁶ Het Hof haalt daarbij aanhoudend volgende twee voorbeelden aan zijnde onregelmatige facturen of het opstellen van valse aangiftes.⁴³⁷

274. Het staat de nationale rechter vrij om indien de belastingadministratie vaststelt dat het recht op aftrek op een frauduleuze wijze wordt uitgeoefend, het afgetrokken bedrag terug te vorderen met kracht van gewijsde. Er dienen daarbij wel objectieve gronden aanwezig te zijn die kunnen staven dat dit recht op aftrek op een frauduleuze wijze wordt ingeroepen.⁴³⁸

⁴³³ H., VANDEBERGH., “Aftrek van BTW met betrekking tot leveringen in het kader van een BTW-carrousel. De arresten Optige en Kittel van het Europese Hof van justitie: een stap te ver?”, *TFR* 2006, 959.

⁴³⁴ HvJ (5^{de} kamer) 13 december 1989, nr. C-453/00, ECLI:EU:C:1989:635, Genius Holding, www.curia.eu; HvJ 19 september 2000, nr. C-454/98, ECLI:EU:C:200:469, Schmeink & Cofreth AG & Co. KG - M. Strobel, www.curia.eu.

⁴³⁵ HvJ (3^e kamer) 18 juni 2009, nr. C-566/07, ECLI:EU:C:2009:380, Stadeco, r.o. 29, www.curia.eu.

⁴³⁶ HvJ (3^e kamer) 3 maart 2005, nr. C-32/03, ECLI:EU:C:2005:128, Fini H, r.o. 32, www.curia.eu; HvJ (3^{de} kamer) 6 juli 2006, nr C-439/04 en 440/04, ECLI:EU:C:2006:446, Kittel en Recolta Recycling BVBA, 54, www.curia.eu.

⁴³⁷ HvJ (grote kamer) 21 februari 2006, nr. C-225/02, ECLI:EU:C:2006:121, Halifax Plc, r.o. 59, www.curia.eu; HvJ (3^{de} kamer) 21 juni 2012, nr. C-80/11 en 142/11, ECLI:EU:C:2012:373, Mahageben en David, r.o. 44, www.curia.eu.

⁴³⁸ HvJ (2^{de} kamer) 14 februari 1985, nr. 268/83, ECLI:EU:C:1985:74, Rompelman, r.o. 24, www.curia.eu; HvJ (5^{de} kamer) 29 februari 1996, nr. C-110/94, ECLI:EU:C:1996:67, Intercommunale voor zeewaterontzilting, r.o. 24, www.curia.eu; HvJ (3^e

6.2.4. Betrokkenheid belastingplichtige: wist ervan of behoorde het te weten

275. Een belastingplichtige die deelneemt aan een transactie welke het onderdeel vormt van BTW-fraude en hiervan kennis had of het behoorde te weten, kan zich niet beroepen op zijn recht op aftrek, ongeacht het feit of hij al dan niet winst haalt uit dergelijke verrichting.⁴³⁹

276. In het omgekeerde geval waarbij marktdeelnemers alles doen wat van hen redelijkerwijs kan worden verwacht om er voor te zorgen dat hun handelingen geen onderdeel van fraude uitmaken, kunnen zij op de rechtsgeldigheid van hun handeling vertrouwen en lopen zij daarbij niet het risico om hun recht op aftrek te verliezen.⁴⁴⁰

277. Het Europese Hof van Justitie heeft zich in het arrest *Optigen* voor de eerste maal uitgesproken over BTW-handelingen gesteld in het kader van carrouselfraude. Er werden verschillende zaken samengevoegd waarbij het ging over verschillende ondernemingen die allen betrokken waren bij de aankoop van computerchips bij een onderneming die was gevestigd in het Verenigd Koninkrijk, welke zij naderhand doorverkochten aan in een andere lidstaat gevestigde kopers. Deze ondernemingen hadden recht op aftrek gezien het hier ofwel over lokale aankopen ofwel over vrijgestelde intracommunautaire leveringen ging. Toch werd hen dit recht ontzegd door de Britse belastingadministratie gezien naar zijn mening deze handelingen deel uitmaakten van carrouselfraude.

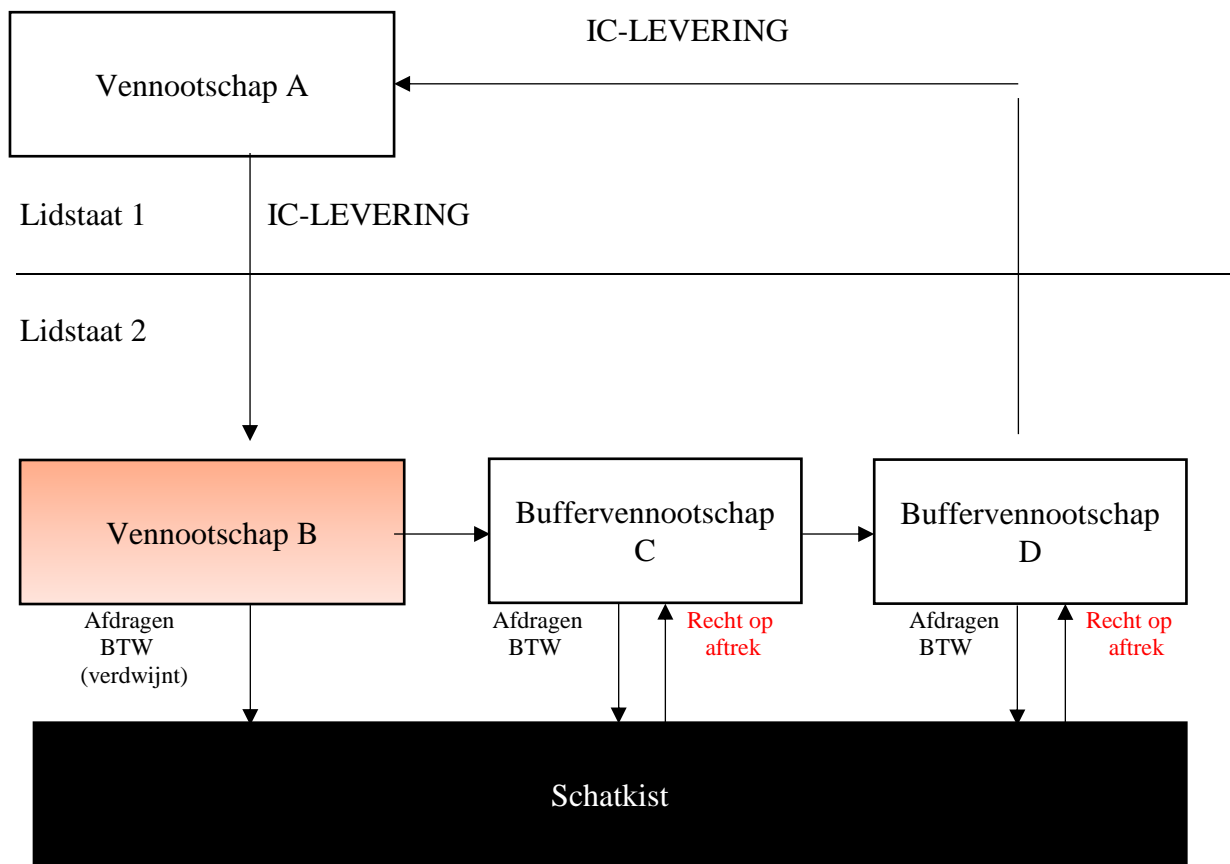
278. In dit arrest wordt door het Hof zeer duidelijk weergegeven wat men dient te verstaan onder BTW-carrouselfraude. We kunnen volgende situatie schetsen. Vennootschap A (gevestigd in een lidstaat van de EU) verkoopt goederen aan vennootschap B (gevestigd in een andere lidstaat van de EU) (= vrijgestelde intracommunautaire levering in hoofde van vennootschap A). Deze vennootschap B is een gebrekkige onderneming of een onderneming die gebruik maakt van een gekaapt BTW-identificatienummer. Zij verkoopt op haar beurt deze goederen door aan een andere in dezelfde lidstaat gevestigde buffervernootschap C. Vennootschap C zal bij deze aankoop BTW verschuldigd zijn, maar deze wel kunnen aftrekken. Vennootschap B moet deze BTW afdragen aan

kamer) 3 maart 2005, nr. C-32/03, ECLI:EU:C:2005:128, Fini H, r.o. 34, www.curia.eu; HvJ (3^{de} kamer) 6 juli 2006, nr C-439/04 en 440/04, ECLI:EU:C:2006:446, Kittel en Recolta Recycling BVBA, r.o. 55, www.curia.eu.

⁴³⁹ HvJ (3^{de} kamer) 6 juli 2006, nr C-439/04 en 440/04, ECLI:EU:C:2006:446, Kittel en Recolta Recycling BVBA, r.o. 56-57, www.curia.eu.

⁴⁴⁰ HvJ (3^{de} kamer) 6 juli 2006, nr C-439/04 en 440/04, ECLI:EU:C:2006:446, Kittel en Recolta Recycling BVBA, r.o. 51, www.curia.eu.

de schatkist, maar verdwijnt nog voor de afdracht aan de schatkist gebeurd. Vennootschap C verkoopt deze goederen dan weer door aan een nog andere buffervernootschap D die opnieuw in dezelfde lidstaat is gevestigd, waarbij men de in een later stadium gefactuurde BTW onder aftrek van de in een eerder stadium betaalde BTW aan de schatkist afdraagt. Deze vennootschap levert de goederen opnieuw aan de vennootschap A, waarbij deze levering vrijgesteld (= vrijgestelde intracommunautaire levering in hoofde van buffervernootschap D) is van de BTW, toch bestaat er er een mogelijkheid tot aftrek van de in een eerder stadium over de aankoop betaalde BTW.⁴⁴¹



De fiscus weigerde het recht op aftrek van de BTW die een in eerder stadium is betaald over goederen die naderhand worden doorverkocht aan een onderneming die is gevestigd in een andere lidstaat van de EU, indien er zich in de keten een onderneming bevindt met een gekaapt BTW-identificatienummer of een gebrekkige onderneming. Ongeacht of de onderneming die om

⁴⁴¹ H., VANDEBERGH., "Aftrek van BTW met betrekking tot leveringen in het kader van een BTW-carrousel. De arresten Optige en Kittel van het Europese Hof van justitie: een stap te ver?", *TFR* 2006, 955; S., REYNDERS, "Handelingen gesteld in het kader van een BTW-carrouselfraude door een verkoper te goeder trouw, zijn aan BTW onderworpen en geven recht op aftrek van de BTW – of toch niet?", *AFT* 2006, afl. 5, 38.

teruggave verzoekt op de hoogte was van bovenstaande onregelmatigheden. Het maakt volgens de Britse belastingadministratie niet uit of de betrokken onderneming al dan niet op de hoogte is dat hij deel uitmaakt van een keten waarin BTW-fraude wordt gepleegd. Dergelijke handelingen vallen buiten de werkingssfeer van de BTW.⁴⁴²

Het Europese Hof van Justitie is van mening dat de zesde BTW-richtlijn een gemeenschappelijke BTW-stelsel heeft ingevoerd gebaseerd op een eenvormige omschrijving van de belastbare handelingen.⁴⁴³ Dit heeft tot gevolg dat begrippen zoals belastingplichtige, economische activiteiten,... onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat van dergelijke handelingen moeten worden toegepast gezien zij een ruime werkingssfeer, alsook een objectief karakter hebben. Bijgevolg is het Hof van mening dat er geen verplichting op de schouders van de belastingadministratie rust om na te gaan wat de belastingplichtige net voor ogen had bij het stellen van zijn handelingen. Het is daarbij ook strijdig met de BTW-richtlijn indien men van de belastingadministratie verlangt dat men rekening houdt met het oogmerk van een andere onderneming, die deel uitmaakt van de keten van leveringen en de andere belastingplichtige ook geen weet had of kon hebben van het oogmerk van deze onderneming. Het hof besluit dan ook dat iedere handeling op zich moet worden beschouwd. De aard van die handeling kan daarbij niet worden gewijzigd door een vroegere of latere gebeurtenis.⁴⁴⁴ Het frauduleuze karakter van de andere onderneming in een keten van handelingen kan de aard van de handeling niet denatureren.⁴⁴⁵

Het recht op aftrek kan volgens de visie van het Hof niet worden geweigerd door de omstandigheid dat er in keten van leveringen, een frauduleuze levering wordt begaan, waarvan de belastingplichtige geen weet had of geen weet van kon hebben, voor zover zijn handelingen voldoen aan de objectieve criteria waarop de begrippen zijn gegrond. Het feit dat de verschuldigde BTW al dan niet aan de schatkist werd betaald, is irrelevant.⁴⁴⁶ (*supra* 89, nr. 248)

⁴⁴² S., REYNDERS, “Handelingen gesteld in het kader van een BTW-carrouselfraude door een verkoper te goeder trouw, zijn aan BTW onderworpen en geveer recht op aftrek van de BTW – of toch niet?”, *AFT* 2006, afl. 5, 38.

⁴⁴³ HvJ (3^e kamer) 12 januari 2006, nr. C-354/03, nr. C-355/03, nr. C-484/03, ECLI:EU:C:2006, 16, Optigen, r.o. 36, www.curia.eu.

⁴⁴⁴ HvJ (3^e kamer) 12 januari 2006, nr. C-354/03, nr. C-355/03, nr. C-484/03, ECLI:EU:C:2006, 16, Optigen, r.o. 43-44, www.curia.eu.

⁴⁴⁵ H., VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, Larcier, 2014, 953.

⁴⁴⁶ HvJ (3^e kamer) 12 januari 2006, nr. C-354/03, nr. C-355/03, nr. C-484/03, ECLI:EU:C:2006, 16, Optigen, r.o. 52-54, www.curia.eu.

279. Ook in latere rechtspraak zien we dezelfde zienswijze van het Hof terugkeren. In het arrest *Kittel* oordeelde het Hof dat het recht op aftrek niet kan worden geweigerd door de omstandigheid dat er in de keten een frauduleuze handeling is gesteld, zonder dat de belastingplichtige hiervan weet heeft of weet kon hebben.⁴⁴⁷

6.2.5. Bewijslast

280. De bewijslast wordt verdeeld tussen enerzijds de belastingplichtige die het bewijs levert dat hij voldoet aan de voorwaarden in verband met het recht op aftrek en anderzijds de belastingadministratie die de bewijslast draagt nopens zijn betrokkenheid bij fraude.⁴⁴⁸ De bewijslast in hoofde van de belastingplichtige is tweeledig. Aan de ene kant zal hij het bewijs moeten leveren dat objectief gezien de BTW terecht werd aangerekend en deze aankopen zullen worden bestemd voor een belaste activiteit. Aan de andere kant zal hij daarbovenop dienen te bewijzen dat hij zich heeft gedragen als een voorzichtige marktdeelnemer.⁴⁴⁹

281. Het is daarbij aan de belastingadministratie om aan te tonen dat de belastingplichtige op de hoogte was van de fraude van de andere partij in de keten of hiervan behoorde op de hoogte te zijn. Wel is het zo dat de belastingplichtige de argumenten van de belastingadministratie mag ontkrachten.⁴⁵⁰ Natuurlijk kunnen we ons hierbij de vraag stellen hoe men het criterium ‘had moeten weten’ moet invullen, gezien dit eerder als een vaag begrip kan worden beschouwd. Het lijkt mijn inziens dan ook zeer moeilijk om als belastingadministratie te bewijzen dat een belastingplichtige op de hoogte moest zijn van dergelijke fraude.

⁴⁴⁷ HvJ (3^{de} kamer) 6 juli 2006, nr C-439/04 en 440/04, ECLI:EU:C:2006:446, *Kittel en Recolta Recycling BVBA*, r.o. 45, www.curia.eu.

⁴⁴⁸ H., VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, Larcier, 2014, 955.

⁴⁴⁹ H., VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, Larcier, 2014, 956.

⁴⁵⁰ HvJ (3^e kamer) 6 december 2012, nr. C-285/11, ECLI:EU:C:2012:774, *Bonik*, r.o. 42, www.curia.eu; HvJ (5^e kamer) 28 februari 2013, nr. C-563/11, ECLI:EU:C:2013:125, *Forwards C SIA*, www.curia.eu.

6.2.6. Weerslag op Belgische rechtspraak

282. Op basis van bovenstaande rechtspraak van het Europese Hof van Justitie kunnen we concluderen dat het Belgische Hof van Cassatie haar opvatting moet wijzigen. Vroeger oordeelde het Hof van Cassatie dat dergelijke handelingen nietig waren wegens ongeoorloofde oorzaak en derhalve niet onder het BTW-toepassingsgebied ressorteerden.⁴⁵¹

6.2.7. Fiscale neutraliteit

283. De situatie van de leverancier (=dienstverrichter) en die van de klant (=afnemer) worden door het Europese Hof van Justitie manifest van elkaar onderscheiden. Het is niet omdat de klant geen mogelijkheid meer heeft om zijn BTW af te trekken wegens niet-conforme factuur, dat de leverancier geen BTW hoeft aan te rekenen en automatisch een recht op aftrek heeft.⁴⁵² Het beginsel van de fiscale neutraliteit verzet zich er niet tegen dat de belastingadministratie de teruggave van de BTW in hoofde van de dienstverrichter weigert, niettegenstaande de afnemer van de dienst zijn recht op aftrek is geweigerd wegens een onregelmatigheid in zijn factuur.⁴⁵³

284. Aan de andere kant is het ook niet zo dat de afnemer zijn recht op aftrek kan opeisen omwille van het feit dat de leverancier de BTW heeft afgedragen aan de schatkist.⁴⁵⁴ Dit kan tot gevolg hebben dat ondanks dat het recht op aftrek aan de interveniërende partij wordt verworpen, er situaties ontstaan waarbij de leverancier de BTW heeft afgedragen aan de schatkist, weliswaar onterecht, maar de afnemer geen recht op aftrek wordt toegekend. Dit onder andere omdat het gevaar voor verlies van belastinginkomsten nog niet is uitgeschakeld.⁴⁵⁵ Wel wordt er voorzien in correctiemechanismen, namelijk een correctie van de factuur, die door de lidstaten met regelmaat afhankelijk wordt gemaakt van het bewijs van volledig en tijdig uitschakelen van verlies van belastinginkomsten. (*supra* 20, nr. 52)

⁴⁵¹ S., REYNDERS, “Handelingen gesteld in het kader van een BTW-carrousel fraude door een verkoper te goeder trouw, zijn aan BTW onderworpen en geven recht op aftrek van de BTW – of toch niet?”, *AFT* 2006, afl. 5, 40.

⁴⁵² H., VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, Larcier, 2014, 960.

⁴⁵³ HvJ (2^e kamer) 8 mei 2013, nr. C-271/12, ECLI:EU:C:2013:297, Petroma Transports, r.o. 44, www.curia.eu.

⁴⁵⁴ HvJ (5^{de} kamer) 13 december 1989, nr. C-453/00, ECLI:EU:C:1989:635, Genius Holding, www.curia.eu; HvJ (2^e kamer) 15 maart 2007, nr. C-35/05, ECLI:EU:C:2007:167, Reemtsma Cigarettenfabrieken, www.curia.eu; HvJ (3^e kamer) 18 juni 2009, nr. C-566/07, ECLI:EU:C:2009:380, Stadeco, www.curia.eu; HvJ (3^{de} kamer) 31 januari 2013, nr. C-643/11, ECLI:EU:C:2013:151, LVK – 56, www.curia.eu.

⁴⁵⁵ H., VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Gent, Larcier, 2014, 961.

6.3. Vergelijking misbruik en fraude

285. Er wordt een dermate groot onderscheid gemaakt tussen de situatie van misbruik en die van fraude. In het geval er sprake is van misbruik, zal deze situatie gewoon worden geherdefinieerd en maakt het niet uit in wiens hoofde misbruik had plaatsgevonden. Het neutraliteitsbeginsel krijgt telkenmale voorrang en dit zal er ook voor zorgen dat elke keer in hoofde van de medecontractant die al dan niet ter goeder trouw was, zijn recht op aftrek zal moeten worden aanvaard in het geval hij dit recht zou bezitten indien er geen sprake zou zijn van misbruik. Daar waar men een onderscheid maakt bij fraude naargelang de situatie of de belastingplichtige al dan niet op de hoogte was van het bestaan van misbruik. Indien hij hiervan op de hoogte was of hiervan diende op de hoogte te zijn, zal dit tot gevolg hebben dat hij zich aldus niet kan beroepen op het gemeenschapsrecht, noch op het neutraliteitsbeginsel. Toch dient men hierbij op te merken, dat dergelijke begrippen als vaag kunnen worden beschouwd en het een moeilijke opdracht zal zijn voor de belastingadministratie om te bewijzen dat de belastingplichtige op de hoogte was van de fraude of hiervan op de hoogte diende te zijn.

286. Het lijkt mijn inziens geen logische sanctie die wordt gehanteerd in het kader van misbruik, gezien de medecontractant die eventueel op de hoogte was van dit misbruik vooralsnog zijn recht op aftrek mag uitoefenen en dit voor hem geen afschrikwekkende sanctie inhoudt. Een analoge sanctie aan die van fraude lijkt mij gepast.

7. Intracommunautaire handelingen en neutraliteit

7.1. Inleiding

287. Eenzelfde intracommunautaire handeling kan aanleiding geven tot twee afzonderlijke feiten namelijk enerzijds een intracommunautaire levering in de lidstaat (binnen EU) van vertrek en anderzijds een intracommunautaire verwerving in de lidstaat (binnen de EU) van aankomst.⁴⁵⁶

7.2. Definities

288. In totaal zijn er in België vier verschillende handelingen onderworpen aan de BTW: levering van goederen; verrichten van diensten; invoer van goederen en intracommunautaire verwerving van goederen. Levering van goederen of het verrichten van diensten is aan de Belgische BTW onderworpen indien de plaats van de levering België is of indien de diensten in België worden verricht.⁴⁵⁷ Ingeval goederen in België worden binnengebracht afkomstig uit een land dat geen lidstaat van de EU is, is er sprake van invoer. De factuur op zich zal geen BTW vermelden, maar de goederen zijn wel onderworpen aan BTW zodra zij het Belgische grondgebied binnendringen.⁴⁵⁸ In het omgekeerde geval waarbij goederen het Belgische grondgebied binnenkomen via een lidstaat van de EU kunnen we spreken over een intracommunautaire verwerving. Beide laatste handelingen zijn onderworpen aan de BTW maar zijn derhalve wel aftrekbaar.⁴⁵⁹

289. Intracommunautaire levering vormt de tegenpool van de intracommunautaire verwerving, namelijk indien goederen worden verzonden vanuit het Belgische grondgebied naar een lidstaat binnen de EU. Het gevolg hiervan is dat de goederen zullen worden belast in de lidstaat van aankomst, waar een intracommunautaire verwerving zal plaatsvinden. Deze BTW kan evenwel onmiddellijk worden afgetrokken indien men in de lidstaat van aankomst voldoet aan de voorwaarden in verband met de aftrek.⁴⁶⁰

⁴⁵⁶ M., GOVERS, E., MEYNENDOCKX, P. RAES, *Internationale handel en BTW*, Mortsels, Intersentia, 2014, 17; F., BALTUS, La T.V.A. *Fondements en mécanismes*, Brussel, De Boeck & Larcier, 2007, 106.

⁴⁵⁷ Art. 2, lid 1 Wetboek van BTW.

⁴⁵⁸ Art. 23, §1 Wetboek van BTW.

⁴⁵⁹ Art 25bis, §1 Wetboek van BTW; F., BALTUS, La T.V.A. *Fondements en mécanismes*, Brussel, De Boeck & Larcier, 2007, 110.

⁴⁶⁰ E., DE BIE, "Bewijsregeling inzake intracommunautaire levering: maakt KB nr. 52 een inbreuk op het vrij verkeer van goederen en diensten?" *AFT* 2002, alf. 5, 211-222.

290. Menigvuldig wordt er in het kader van deze intracommunautaire handelingen deelgenomen aan BTW-fraude door de belastingplichtigen. Een intracommunautaire levering en daaropvolgend een verwerving worden geveinsd, terwijl het in realiteit gaat om een binnenlandse levering, maar deze constructie wordt opgezet om louter te ontkomen aan de voorfinanciering van de BTW.⁴⁶¹ (*supra* 120, nr. 332)

7.3. Intracommunautaire levering

7.3.1. Problematiek

291. Sinds 1 januari 1993 zijn intracommunautaire leveringen van goederen en daarmee gelijkgestelde handelingen vrijgesteld van BTW indien zij voldoen aan bepaalde voorwaarden.⁴⁶² Evenwel leidt de toepassing hiervan vaak tot strubbelingen. Indien we kijken naar de Belgische wetgeving komen we onmiddellijk tot de vaststelling dat deze niet strookt met de BTW-richtlijn. De belastingadministratie heeft de voorwaarden tot vrijstelling op een zeer restrictieve wijze ingevuld. Dit heeft tot gevolg dat eventueel enkele jaren later de BTW kan worden nagevorderd. Een omvangrijker probleem zou zich stellen indien er beroep wordt gedaan op een van de gronden inzake de verlenging van de verjaringstermijn in verband met de voldoening van de BTW waardoor de termijn van drie jaar naar zeven jaar wordt verlengd. Dit kan tot gevolg hebben dat men het recht op aftrek niet meer kan uitoefenen. Het is namelijk zo dat de verjaringstermijn in verband met het recht op aftrek in tegenstelling tot de verjaringstermijn in verband met de voldoening tot BTW niet kan worden verlengd. Indien de eerste termijn korter is dan de tweede termijn zal dit tot gevolg hebben dat het recht op aftrek kan worden geweigerd en komt aldus het neutraliteitsbeginsel in gedrang.⁴⁶³

Daarnaast heeft deze restrictieve invulling van de belastingadministratie aangaande voorwaarden in verband met de vrijstellingen tot gevolg dat er in bepaalde gevallen geen vrijstelling zal worden aanvaard omdat er eventueel niet voldaan is aan bepaalde voorwaarden of indien er sprake is van

⁴⁶¹ Cass. 19 juni 2014, AR F.13.0095.N, E./Belgische staat, *FJF* 2015, afl. 4, 124.

⁴⁶² Art. 138, lid 1 en lid 4 Richtlijn (EG) nr. 2006/112 van de raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde, *Pb.L.* 11 december 2006.

⁴⁶³ I., LEJEUNE, S., VANDENBERGHE, L., VERMEIRE “ De Belgische voorwaarden voor vrijstelling van een intracommunautaire levering onder druk. De toetsing aan de BTW-richtlijn en de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie”, *AFT* 2013, 39.

fraude in hoofde van de ontvanger. We kunnen ons in deze optiek de vraag stellen of deze weigering tot vrijstelling steeds zal stroken met het neutraliteitsbeginsel.

292. De ratio van deze intracommunautaire vrijstelling kan net gevonden worden in het neutraliteitsbeginsel, namelijk het vermijden van een dubbele belasting. Indien er geen vrijstelling zou worden gehanteerd kan dit aanleiding geven tot zowel een belasting in de lidstaat van aanvang als in de lidstaat van aankomst.⁴⁶⁴

7.3.2. Belgische wetgeving

293. Artikel 28quater, sub a van de zesde BTW-richtlijn (art. 138, lid 1 van de achtste BTW-richtlijn) geeft de mogelijkheid aan de lidstaten om zelf de voorwaarden voor de intracommunautaire vrijstelling in te vullen.⁴⁶⁵ Artikel 22 van de zesde BTW-richtlijn (art. 213 e.v. van de achtste BTW-richtlijn) omschrijft enkele formele verplichtingen in hoofde van belastingplichtige om zich te kunnen beroepen op een intracommunautaire vrijstelling, evenwel wordt in lid 8 de vrijheid gegeven aan de lidstaten om andere verplichtingen voor te schrijven om zodoende de juiste heffing van de belasting te waarborgen en belastingfraude tegen te gaan.⁴⁶⁶ Deze maatregelen mogen absoluut geen afbreuk doen aan het neutraliteitsbeginsel.⁴⁶⁷ (*supra* 19, nr. 49)

294. Artikel 39bis, §1, 1^o Wetboek van BTW bepaalt de cumulatieve voorwaarden die moeten zijn voldaan om te kunnen spreken van een intracommunautaire levering⁴⁶⁸:

- 1) De levering wordt verricht door een belastingplichtige
- 2) De goederen worden vervoerd of verzonden van België naar een andere lidstaat van de Europese Unie

⁴⁶⁴ HvJ (3^e kamer) 27 september 2007, nr. C-145/05, ECLI:EU:C:2007:549, Collée KG, r.o. 23, www.curia.eu.

⁴⁶⁵ Art. 28quater sub a Richtlijn (EEG) nr. 77/388 van de raad van 17 mei 1977 betreffende harmonisatie van de wetgevingen inzake omzetbelasting – gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde, Pb.L. 13 juni 1977; C., KAECKENBEECK, *Les carrousels à la TVA*, Brussel, Larcier, 2005, 9.

⁴⁶⁶ Art. 22 Richtlijn (EEG) nr. 77/388 van de raad van 17 mei 1977 betreffende harmonisatie van de wetgevingen inzake omzetbelasting – gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde Pb.L.13 juni 1977.

⁴⁶⁷ I., MASSIN, “Bewijs intracommunautaire levering: het belang van goede trouw”, *Fiscoloog* 2007, 8-11.

⁴⁶⁸ I., LEJEUNE, S., VANDENBERGHE, L., VERMEIRE “De Belgische voorwaarden voor vrijstelling van een intracommunautaire levering onder druk. De toetsing aan de BTW-richtlijn en de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie”, *AFT* 2013, 46.

- 3) De levering wordt verricht voor een belastingplichtige in een andere lidstaat dan België als zodanig handelende belastingplichtige die ertoe gehouden is zijn intracommunautaire verwervingen in die lidstaat aan de belasting te onderwerpen
- 4) De levering is niet onderworpen aan de bijzondere regeling van de belasting over de winstmarge zoals uiteengezet in artikel 58, §4 Wetboek van BTW

Artikel 39bis, tweede lid geeft aan de Koning de bevoegdheid om de reglementering te bepalen in verband met het bewijs dat dient te worden geleverd. Ondertussen werd er een Koninklijk Besluit uitgevaardigd die een verdere toelichting inhoudt van de verschillende beperkingen en voorwaarden van de intracommunautaire levering.⁴⁶⁹ Artikel 1 tot met 3 van het KB nr. 52 bepalen het volgende⁴⁷⁰:

- 1) De levering geschiedt voor een belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon die voor de BTW is geïdentificeerd in een andere lidstaat dan België (art. 2 KB nr. 52)
- 2) De goederen worden vervoerd of verzonden buiten België, maar binnen de Europese Unie (art. 1 en 3 KB nr. 52)

295. In totaal dienen er twee componenten cumulatief te worden bewezen om van deze vrijstelling te kunnen genieten. Vooreerst dient men te bewijzen dat deze goederen door of voor rekening van de verkoper worden vervoerd naar de andere lidstaat binnen de EU. Daarnaast moet de levering worden verricht aan een belastingplichtige die als dusdanig optreedt in een andere lidstaat en er daartoe gehouden is zijn intracommunautaire verwervingen aan BTW te onderwerpen. Deze eerste voorwaarde wordt volgens de belgische interpretatie geacht te zijn vervuld indien de ontvanger een BTW-identificatienummer meedeelt dat rechtsgeldig werd afgeleverd door een andere lidstaat dan België.⁴⁷¹ Het vermelden van een BTW-identificatienummer kan aldus in sommige opzichten worden beschouwd als een voorwaarde opdat er sprake is van een vrijgestelde intracommunautaire levering. Waarbij de rechtbank reeds heeft geoordeeld dat men zich steeds

⁴⁶⁹ KB nr. 52, 29 december 1992 met betrekking tot de vrijstelling betreffende de intracommunautaire leveringen van goederen en de ermee gelijkgestelde handelingen, alsook betreffende intracommunautaire verwervingen van goederen, op het stuk van belasting over de toegevoegde waarde, *BS* 31 december 1992.

⁴⁷⁰ Art. 1-3 KB nr. 52, 29 december 1992 met betrekking tot de vrijstelling betreffende de intracommunautaire leveringen van goederen en de ermee gelijkgestelde handelingen, alsook betreffende intracommunautaire verwervingen van goederen, op het stuk van belasting over de toegevoegde waarde, *BS* 31 december 1992.

⁴⁷¹ I., LEJEUNE, S., VANDENBERGHE, L., VERMEIRE “De Belgische voorwaarden voor vrijstelling van een intracommunautaire levering onder druk. De toetsing aan de BTW-richtlijn en de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie”, *AFT* 2013, 48.

moet vergewissen van de hoedanigheid van de ontvanger en men moet nagaan of dit nummer in werkelijkheid toebehoort aan de ontvanger.⁴⁷²

7.3.3. Rechtspraak van het Europese Hof van Justitie

7.3.3.1. Formele vereisten versus materiële vereisten – belastingfraude

296. Het Europese Hof van Justitie heeft zich recent nogmaals uitgesproken over de bewijsvereisten die kunnen worden opgelegd opdat er sprake is van een intracommunautaire levering. In casu ging het over een Duitse eenmanszaak, Plöckl die een nieuwe wagen had aangekocht, bestemd voor hun onderneming in Duitsland. Evenwel had hij deze wagen doorverkocht aan een in Spanje gevestigde autohandelaar. Plöckl was van mening dat dergelijke levering kon worden beschouwd als een vrijgestelde intracommunautaire levering en had voor die handeling aldus geen omzetcijfer aangegeven. Echter was de Duitse belastingadministratie van mening dat het hier geen vrijgestelde intracommunautaire levering betrof en aldus dergelijke levering aan de Duitse BTW onderworpen was. De Duitse belastingadministratie had dan ook naheffingsaanslag vastgesteld. Zij was van mening dat dergelijke levering van Duitsland naar Spanje onderworpen was aan de BTW en aldus niet vrijgesteld, omwille van het feit dat Plöckl niet het vereiste boekhoudkundige bewijs had geleverd, zoals het vermelden van een BTW-identificatienummer. (zie bijlage 13) Tegen deze beslissing werd door Plöckl in beroep gegaan. De rechter in beroep was van oordeel dat de vrijstelling van BTW hem kon worden geweigerd gezien Plöckl niet alles gedaan had wat van hem redelijkerwijs verwacht werd zoals het aangeven van een BTW-identificatienummer, maar dat er wel geen aanwijzingen waren van fraude. Desalniettemin oordeelt deze rechter dat bij gebreke van duidelijke aanwijzingen van fraude de vrijstelling hem niet kan worden geweigerd indien de materiële voorwaarden van deze vrijstelling zijn vervuld. In deze aanhangige zaak zijn de materiële voorwaarden voldaan, gezien het meedelen van het BTW-identificatienummer geen materiële voorwaarde is. Dergelijke omstandigheden zouden leiden tot een schending van het beginsel van de fiscale neutraliteit.⁴⁷³

297. De zaak werd dan ook geschorst omwille van het feit dat er een prejudiciële vraag werd gesteld aan het Europese Hof van Justitie. De vraag die gesteld werd, luidde als volgt: “*Zijn de lidstaten bevoegd vrijstellingen voor intracommunautaire leveringen te weigeren wanneer de*

⁴⁷² Rb. Antwerpen 18 april 2001, *Fisc.Koer.* 2001, 222-223.

⁴⁷³ HvJ (4^{de} kamer) 20 oktober 2016, nr. C-24-15, ECLI:EU:C:2016:791, Plöckl, www.curia.eu.

*leverancier weliswaar niet alles heeft gedaan wat van hem redelijkerwijs kan worden verlangd wat de formele vereisten inzake vermelding van het BTW-identificatienummer betreft, maar er geen concrete aanwijzingen bestaan voor belastingfraude, het goed naar een andere lidstaat is overgebracht en ook is voldaan aan de overige voorwaarden voor vrijstelling?”*⁴⁷⁴

298. Het Hof is van oordeel dat de lidstaten volledig vrij zijn in het bepalen van de bewijselementen die de belastingplichtige dient voor te leggen opdat er sprake is van een vrijstelling van de BTW. Het Hof voegt hier opnieuw aan toe dat het ook aan de lidstaten is om maatregelen te nemen ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van belastingfraude, maar dat deze bevoegdheid niet verder mag gaan dan noodzakelijk. Dergelijke bevoegdheid mag aldus niet het neutraliteitsbeginsel schenden. (*supra* 19, nr. 49) De gevallen waarbij men de BTW-vrijstelling afhankelijk maakt van het vervullen van een formele verplichting, zonder rekening te houden met de materiële verplichtingen is dan een ook een brug te ver.⁴⁷⁵

299. Ook in oudere rechtspraak had men geargumenteed dat de belastingadministratie toch de vrijstelling moet toepassen ook al beschikt men niet over een geldig BTW-nummer van de medecontractant. Daarbij dienen wel volgende voorwaarden te zijn voldaan⁴⁷⁶:

- (1) Het niet beschikken over een geldig BTW-nummer is de enige voorwaarde die niet is vervuld om de vrijstelling toe te passen
- (2) Leverancier handelde ter goeder trouw
- (3) Leverancier heeft alles gedaan wat redelijkerwijs van hem kan worden verwacht om zijn BTW-nummer voor te leggen
- (4) Aanwijzingen worden verstrekt waaruit op afdoende wijze kan blijken dat de afnemer een belastingplichtige is die bij betrokken handeling als zodanig optreedt.

300. Ook de Belgische belastingadministratie volgt deze zienswijze.⁴⁷⁷

⁴⁷⁴ HvJ (4^{de} kamer) 20 oktober 2016, nr. C-24-15, ECLI:EU: C:2016:791, Plöckl, r.o. 24, www.curia.eu.

⁴⁷⁵ HvJ (4^{de} kamer) 20 oktober 2016, nr. C-24-15, ECLI:EU: C:2016:791, Plöckl, r.o. 37, www.curia.eu.

⁴⁷⁶ HvJ (4^e kamer) 27 september 2012, nr. C-587/10, ECLI:EU: C:2012:592, Vogtländische straben-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch, www.curia.eu.

⁴⁷⁷ Btw-besl. nr. E.T. 123.179, 27 augustus 2013; I., MASSIN, D., STAS, K., VYNCKE, F., DEBELVA, C., DEGADT, J., DE VLIJGER, J., HEIRMAN, F., VANBIERVLIET, P., VANDENDRIESSCHE, *Handboek belasting over toegevoegde waarde*, Brugge, Die Keure/La Charte, 2015, 296.

301. De weigering van de intracommunautaire vrijstelling omdat de belastingplichtige niet voldoende bewijs levert met bewijsstukken en boekhoudkundige stukken zonder na te gaan of aan de materiële vereisten is voldaan kan eveneens worden beschouwd als ontoelaatbaar.⁴⁷⁸

7.3.2.2. Niet tijdige levering bewijsstukken - goede trouw van de belastingplichtige

302. We kunnen ons hierbij de vraag stellen of een belastingadministratie de vrijstelling mag afhankelijk stellen van de goede trouw van de belastingplichtige. Wat indien de belastingplichtige bewijsstukken bewust heeft achtergehouden?

303. Dergelijke problematiek kwam onder meer naar voor in het arrest *Collée*. In dit arrest werd door een Duitse vennootschap (GMBH) een concessieovereenkomst gesloten in verband met de verkoop van personenwagens. Naar aanleiding van deze overeenkomst werd dan ook overgegaan tot de verkoop van deze wagens aan een Belgische concessiehouder (B). In casu zou dit een intracommunautaire levering inhouden. Evenwel werd door deze Duitse vennootschap gebruik gemaakt van een Duitse tussenpersoon gezien zij in het kader van haar concessieovereenkomst een provisie verkreeg voor lokale verkopen. Aldus werden deze wagens gekocht door deze tussenpersoon, die deze op zijn buurt dan doorverkocht aan de Belgische onderneming. Er werd dan ook een fictieve factuur uitgereikt aan deze tussenpersoon, die hieropvolgend zijn recht op aftrek wenste uit te oefenen. Dit laatste werd door de belastingadministratie geweigerd gezien na een controle men tot vaststelling kwam dat het hier slechts over een fictieve levering ging. Naar aanleiding van deze controle had men dan ook de boekhouding aangepast en dergelijke levering voorgesteld als een intracommunautaire levering. Echter werd dit niet aanvaard door de belastingadministratie met als argumentatie dat de wijzigingen in de boekhouding ‘niet doorlopend en direct’ waren uitgevoerd na de betrokken verrichting. (bijlage 14)

304. Dientengevolge werd aan het Europese Hof van Justitie volgende prejudiciële vragen gesteld: “*Mag men weigeren een intracommunautaire levering vrij te stellen omdat het boekhoudkundig bewijs niet tijdig werd geleverd?*” en “*Is het van belang of de belastingplichtige dergelijke bewijsstukken bewust heeft achtergehouden met betrekking tot zijn oordeel of dergelijke levering onder de vrijstelling valt?*”⁴⁷⁹

⁴⁷⁸ HvJ (3^e kamer) 27 september 2007, nr. C-145/05, ECLI:EU:C:2007:549, *Collée* KG, r.o. 29, www.curia.eu; HvJ (9^{de} kamer) 9 februari 2017, nr. C-21/16, ECLI:EU:C:2017:106, *Euro Tyre*, r.o. 36, www.curia.eu.

⁴⁷⁹ HvJ (3^e kamer) 27 september 2007, nr. C-145/05, ECLI:EU:C:2007:549, *Collée* KG, r.o. 1-19, www.curia.eu.

305. Vooreerst wordt aangehaald dat indien men dergelijke levering niet zou vrijstellen, dit strijdig zou zijn met het neutraliteitsbeginsel aangezien de intracommunautaire verwerving wordt belast in de lidstaat van aankomst en dit een dubbele heffing zou inhouden.⁴⁸⁰ Daarnaast mag de belastingadministratie een intracommunautaire levering niet weigeren vrij te stellen enkel en alleen omdat aan de formele voorwaarden niet is voldaan, zonder daarbij rekening te houden met de materiële verplichtingen. (*supra* 109 e.v. nr. 296 e.v.)

306. In verband met de tweede vraag wordt verwezen naar oudere rechtspraak. We hebben reeds gezien dat het Hof heeft geoordeeld in het arrest *Genius Holding* dat een belastingplichtige, indien hij het bewijs van zijn goeder trouw levert, de mogelijkheid heeft om al zijn ten onrechte gefactureerde BTW te laten herzien.⁴⁸¹ Later in het arrest *Schmeink & Cofreth* heeft het Hof zijn zienswijze aangepast door te besluiten dat indien de belastingplichtige het gevaar voor verlies van belastinginkomen tijdig en volledig heeft uitgeschakeld, het beginsel van de neutraliteit verlangt dat de ten onrechte gefactureerde BTW moet kunnen worden herzien zonder dat hier een voorwaarde van ter goeder trouw wordt aangekoppeld. (*supra* 20, nr. 52)⁴⁸² Deze regels moeten naar analogie worden toegepast in geval van een herziening van de boekhouding om zich vooralsnog te beroepen op de vrijgestelde intracommunautaire levering.⁴⁸³

307. Het zal daarbij aan de rechter zijn om, rekening houdend met alle relevante omstandigheden, na te gaan of de vertraging van het te leveren boekhoudkundige bewijs leidt tot een verlies van belastinginkomsten.⁴⁸⁴ Slechts indien dit zou leiden tot een verlies van belastinginkomsten zal men rekening houden met het feit dat dergelijke levering aanvankelijk bewust werd achtergehouden.⁴⁸⁵ Evenwel kan men hier besluiten dat er geen sprake is van verlies van belastinginkomsten.⁴⁸⁶

308. Tot slot dienen we er op te wijzen dat bovenstaande situatie waarin gebruik wordt gemaakt van een tussenpersoon moet worden onderscheiden van de situatie van fraude of rechtsmisbruik,

⁴⁸⁰ HvJ (3^e kamer) 27 september 2007, nr. C-145/05, ECLI:EU:C:2007:549, Collée KG, r.o. 23, www.curia.eu.

⁴⁸¹ HvJ (5^{de} kamer) 13 december 1989, nr. C-453/00, ECLI:EU:C:1989:635, Genius Holding, r.o. 18, www.curia.eu.

⁴⁸² HvJ 19 september 2000, nr. C-454/98, ECLI:EU:C:200:469, Schmeink & Cofreth AG & Co. KG - M. Strobel, r.o. 60-63, www.curia.eu.

⁴⁸³ HvJ (3^e kamer) 27 september 2007, nr. C-145/05, ECLI:EU:C:2007:549, Collée KG, r.o. 35, www.curia.eu.

⁴⁸⁴ HvJ (3^e kamer) 27 september 2007, nr. C-145/05, ECLI:EU:C:2007:549, Collée KG, r.o. 36, www.curia.eu.

⁴⁸⁵ HvJ (3^e kamer) 27 september 2007, nr. C-145/05, ECLI:EU:C:2007:549, Collée KG, r.o. 42, www.curia.eu.

⁴⁸⁶ HvJ (3^e kamer) 27 september 2007, nr. C-145/05, ECLI:EU:C:2007:549, Collée KG, r.o. 37, www.curia.eu.

gezien het vaststaat dat dergelijke handelingen niet waren verricht in het kader van de verkrijging van een belastingvoordeel.⁴⁸⁷

7.3.2.3. *Fraude in hoofde van de leverancier*

309. Het Hof zet nog eens extra in de verf in het arrest *Plöckl* dat men zich toch in bepaalde gevallen niet kan beroepen op het neutraliteitsbeginsel. Vooreerst indien er duidelijke tekens van belastingfraude aanwezig zijn, kan men zich niet beroepen op een BTW-vrijstelling. Daarenboven zal een schending van de materiële voorwaarden eveneens het zich beroepen op een BTW-vrijstelling verhinderen.⁴⁸⁸

310. In het geval waarbij een intracommunautaire levering effectief heeft plaatsgevonden, maar de leverancier opzettelijk de identiteit van de ontvanger niet meedeelt, zodoende hem in de gelegenheid te stellen dat hij aan de BTW kan ontsnappen, kan de lidstaat van vertrek de intracommunautaire levering bij vertrek vooralsnog weigeren. Men kan deze handelswijze van de leverancier beschouwen als belastingfraude gezien deze de goede werking van het gemeenschappelijk stelsel van de BTW verstoort. Het Hof heeft reeds geoordeeld dat in dergelijk geval het neutraliteitsbeginsel niet wordt geschonden.⁴⁸⁹

7.3.3.4. *Fraude in hoofde van de ontvanger*

311. Ondanks de vrijheid die de lidstaten bezitten in het kader van de maatregelen ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude, mogen deze maatregelen geen afbreuk doen aan het neutraliteitsbeginsel. (*supra* 19, nr.49)

312. Het Europese Hof van Justitie heeft geoordeeld dat het in strijd zou zijn met het rechtszekerheidsbeginsel indien een lidstaat oorspronkelijk de documenten verstrekt door de leverancier in verband met het recht op vrijstelling heeft aanvaard, doch later BTW navordert van deze leverancier omwille van het feit dat de ontvanger fraude had gepleegd, maar de leverancier hier geen kennis van had en ook geen kennis van kon hebben. Een regeling waarbij de verantwoordelijkheid voor de betaling van de BTW volledig bij de leverancier ligt, ongeacht of hij

⁴⁸⁷ HvJ (3^e kamer) 27 september 2007, nr. C-145/05, ECLI:EU:C:2007:549, Collée KG, r.o. 38, www.curia.eu.

⁴⁸⁸ HvJ (4^{de} kamer) 20 oktober 2016, nr. C-24-15, ECLI:EU:C:2016:791, Plöckl, r.o. 44, www.curia.eu.

⁴⁸⁹ HvJ (grote kamer) 7 december 2010, nr. C-285/09, ECLI:EU:C:2010:742, Strafzaak tegen R, www.curia.eu.

al dan niet bij de fraude betrokken is, is een stap te ver.⁴⁹⁰ Daarnaast oordeelde het Hof eveneens dat dergelijke regeling in strijd zou zijn met het neutraliteitsbeginsel, gezien enkel de leveranciers van een intracommunautaire regeling getroffen zijn door deze regeling en niet de leveranciers van een binnenlandse levering.⁴⁹¹

313. Aldus kunnen we concluderen dat het Hof zich verzet tegen een regeling die het recht op vrijstelling van een intracommunautaire handeling van een leverancier weigert in het geval dat deze leverancier ter goeder trouw heeft gehandeld en onder meer bewijzen heeft geleverd waardoor zijn recht op vrijstelling op het eerste zicht dient te worden aanvaard, doch naderhand blijkt dat deze bewijzen vervalst zijn.⁴⁹² Indien deze leverancier alles heeft gedaan wat van hem redelijkerwijs kan worden verwacht om ervoor te zorgen dat zijn intracommunautaire handeling niet betrokken raakt bij fraude, kan zijn recht op vrijstelling niet worden geweigerd, met als gevolg dat een navordering van de belastingadministratie daarbij niet mogelijk zal zijn.⁴⁹³

7.3.3.5. Conclusie

314. Enerzijds kunnen we stellen dat in geval van fraude er geen beroep kan worden gedaan op het gemeenschapsrecht. Toch dienen we dit te onderscheiden naargelang er fraude wordt gepleegd in hoofde van de ontvanger of in hoofde van de leverancier. Fraude in hoofde van de ontvanger, zal niet tot gevolg hebben dat er automatisch kan worden nagevorderd bij de leverancier. Dit in tegenstelling tot fraude in hoofde van de leverancier, waarbij een intracommunautaire vrijstelling zal worden geweigerd en tot een navordering zal worden overgegaan.

315. Daarnaast indien er in het kader van een intracommunautaire levering bewijsstukken bewust worden achtergehouden, zal men hiermee slechts rekening houden indien het gevaar voor verlies van de belastinginkomsten niet volledig en tijdig is uitgeschakeld.⁴⁹⁴

⁴⁹⁰ HvJ (3^e kamer) 27 september 2007, nr. C-409/04, ECLI:EU:C:2007:548, Teleos plc, r.o. 58, www.curia.eu.

⁴⁹¹ HvJ (3^e kamer) 27 september 2007, nr. C-409/04, ECLI:EU:C:2007:548, Teleos plc, r.o. 60, www.curia.eu.

⁴⁹² HvJ (3^e kamer) 27 september 2007, nr. C-409/04, ECLI:EU:C:2007:548, Teleos plc, r.o. 68, www.curia.eu.

⁴⁹³ MASSIN, I., "Bewijs intracommunautaire levering: het belang van goede trouw", *Fiscoloog* 2017, 8-11.

⁴⁹⁴ HvJ (3^e kamer) 27 september 2007, nr. C-145/05, ECLI:EU:C:2007:549, Collée KG, www.curia.eu.

7.3.4. Weerslag op de Belgische rechtspraak

316. Bovenstaande rechtspraak is zeker relevant in de Belgische context. Dit kunnen we onder meer afleiden uit twee verschillende arresten. Enerzijds een arrest van het Hof van Cassatie van 4 november 2005⁴⁹⁵ en een arrest van het Hof van Beroep te Antwerpen van 15 januari 2008⁴⁹⁶.

317. Het eerste arrest ging over een belastingplichtige die een levering van banden had gedaan aan een Luxemburgse vennootschap, evenwel wel zonder hierover BTW aan te rekenen. De Belgische belastingadministratie had via een dwangbevel de BTW nagevorderd gezien het hier naar hun mening niet over een intracommunautaire levering ging en hieromtrent ook geen bewijs werd geleverd. In eerste aanleg werd dit dwangbevel vernietigd door de rechter. Dit werd ook later in hoger beroep bevestigd. Zij waren namelijk van mening dat de Belgische belastingadministratie geen enkele rechtvaardiging kon aanvoeren in verband met de betwisting van de intracommunautaire vrijstelling. De Belgische belastingadministratie bleef volharen en tekende hiertegen beroep aan.

Vooreerst wordt het artikel 39bis, lid 1, 1° Wetboek van BTW aangehaald welke de grondvoorwaarden bepaalt om beroep te kunnen doen op de intracommunautaire vrijstelling. Een van de voorwaarden bepaalt dat de leverancier het bewijs moet leveren van het bestaan van een verzending of vervoer van goederen. Eveneens wordt in artikel 1 van het KB nr. 52 van 29 december 1992 dezelfde voorwaarde opgelegd.⁴⁹⁷ Artikel 3 van hetzelfde KB voegt hier nog aan toe dat men ten allen tijde in het bezit moet zijn van alle stukken waaruit de echtheid van de verzending of van het vervoer blijkt, welke hij op verzoek van de met controle belaste ambetnaren moet kunnen voorleggen.⁴⁹⁸ Naar aanleiding van bovenstaande bepalingen had het Hof van Cassatie besloten om de intracommunautaire vrijstelling te weigeren. Zij wijst daarbij duidelijk op dat men, op het moment van de controle, in bezit moet zijn van documenten die de verzending of het vervoer kunnen bewijzen. Echter zal het arrest *Collée* van het Europese Hof van Justitie dat we reeds hebben

⁴⁹⁵ Cass. 4 november 2005, AR C.04.0367.F, Etat Belge/T.J., www.cass.be.

⁴⁹⁶ Antwerpen 15 januari 2008, *Fisc.Koer.* 2008, afl. 14, 624.

⁴⁹⁷ Art. 1 KB nr. 52, 29 december 1992 met betrekking tot de vrijstelling betreffende de intracommunautaire leveringen van goederen en de ermee gelijkgestelde handelingen, alsook betreffende intracommunautaire verwervingen van goederen, op het stuk van belasting over de toegevoegde waarde, *BS* 31 december 1992.

⁴⁹⁸ Art. 3 KB nr. 52, 29 december 1992 met betrekking tot de vrijstelling betreffende de intracommunautaire leveringen van goederen en de ermee gelijkgestelde handelingen, alsook betreffende intracommunautaire verwervingen van goederen, op het stuk van belasting over de toegevoegde waarde, *BS* 31 december 1992.

besproken belangrijke gevolgen hebben voor dit arrest.⁴⁹⁹ (*supra* 111, nr. 303) Het Hof van Cassatie zal ook moeten toelaten dat naderhand nog bewijsmateriaal wordt geleverd. Het beginsel van de fiscale neutraliteit vereist dat indien onmiskenbaar blijkt dat er een intracommunautaire levering heeft plaatsgevonden en hierbij aan de materiële voorwaarden is voldaan, er steeds een communautaire vrijstelling moet worden toegestaan, ongeacht of de formele verplichtingen al dan niet zijn vervuld. (*supra* 109, nr. 296)

318. Ondertussen werkt de rechtspraak van het Europese Hof van Justitie reeds door in de Belgische rechtspraak, dit blijkt onder meer uit een arrest van het Hof van Beroep te Antwerpen.

Een BTW-controle door de Belgische belastingadministratie had aan het licht gebracht dat er enkele inbreuken werden begaan op de BTW-wetgeving in verband met aftrek van de voorbelasting en daarnaast dat er vervalste intracommunautaire leveringen werden gesteld. Deze belastingplichtige antwoordde hierop dat zij zelf het slachtoffer was geweest van deze oplichterlij en dat de aangekochte goederen effectief werden geleverd. Daaropvolgend werd de belastingplichtige door de Correctionele Rechtbank, en later bevestigd in hoger beroep, vrijgesproken van de beschuldiging van het opstellen van valselijk fictieve vervoersdocumenten.

Het Hof van Beroep te Antwerpen stelde vast dat de goede trouw van belastingplichtige in casu manifest aanwezig is. De belastingplichtige wist niet dat de documenten vervalst waren en kon er op vertrouwen dat er daadwerkelijk een vervoer naar de andere belastingplichtige was gebeurd. Het Europese Hof van Justitie had reeds geoordeeld dat de goede trouw mee dient te worden genomen bij de beoordeling van het al dan niet rechtmatig uitoefenen van het recht op aftrek. (*supra* 111, 302)⁵⁰⁰ Het feit dat fraudeleuze intenties aanwezig zijn bij de medecontractant, maar men hiervan niet op de hoogte is, doet geen afbreuk aan de mogelijkheid om zich vooralsnog op het gemeenschapsrecht te beroepen.⁵⁰¹

⁴⁹⁹ HvJ (3^e kamer) 27 september 2007, nr. C-145/05, ECLI:EU:C:2007:549, Collée KG, www.curia.eu.

⁵⁰⁰ HvJ (5^{de} kamer) 13 december 1989, nr. C-453/00, ECLI:EU:C:1989:635, Genius Holding, www.curia.eu.

⁵⁰¹ Antwerpen 15 januari 2008, *Fisc.Koer.* 2008, afl. 14, 624.

7.3.5. Gevolgen van niet-vrijstelling

319. Het spreekt voor zich dat de weigering van een intracommunautaire levering nefaste gevolgen zal hebben voor de leverancier (= dienstverrichter). Enerzijds zal door het feit dat hier geen sprake is van een vrijstelling, de BTW worden nagevorderd van de leverancier. Zoals we reeds hebben besproken kan hier zowel een nalatigheidsinterest of een eventuele boete aan worden gekoppeld. (supra 86 e.v., nr. 237 e.v.) In geval van fraude kan deze boete zelfs oplopen tot 200 % van het BTW-bedrag.⁵⁰²

320. De vordering tot voldoening van de BTW, de interesten en de geldboetes zullen vervallen drie jaar na het kalenderjaar volgend op dat waarin de oorzaak van opeisbaarheid zich heeft voorgedaan. In het geval van een onterechte vrijstelling heeft men aldus een termijn van drie jaar om de leverancier aan te spreken.⁵⁰³ (supra 68, nr. 181) Veelal zal de belastingadministratie ook proberen gebruik maken van haar zevenjarige verjaringstermijn. Dit laatste kan wel tot gevolg hebben dat de belastingplichtige niet meer de mogelijkheid heeft om alsnog zijn recht op aftrek uit te oefenen. Een voorbeeld hiervan kan zijn indien de goederen die intracommunautair werden geleverd, eerst werden ingevoerd in de lidstaat van waaruit ze worden verzonden. Een vrijstelling bij invoer wordt afhankelijk gemaakt van de toepassing van de vrijstelling bij de daaropvolgende intracommunautaire levering. In het geval de vrijstelling in verband met de intracommunautaire levering wordt geweigerd, zal dit logischerwijze ook een weigering inhouden in verband met vrijstelling van de invoer. Zowel de BTW in verband met de invoer als de intracommunautaire levering zal worden nagevorderd. Normalerwijs zou men de BTW geheven op deze ingevoerde handeling kunnen aftrekken. Maar in de gevallen dat de belastingadministratie de BTW gaat navorderen op de invoer en hierbij gebruik gaat maken van haar zevenjarige verjaringstermijn omdat zij onder één van de toepassingsvoorwaarden valt, heeft dit tot gevolg dat de leverancier zowel BTW dient te betalen op de invoer als op de intracommunautaire levering aangezien zij niet meer de mogelijkheid zal hebben om haar recht op aftrek uit oefenen na de eerste drie jaar.⁵⁰⁴ (zie bijlage 15)

⁵⁰² Art. 70 Wetboek van BTW.

⁵⁰³ Art. 81 Wetboek van BTW.

⁵⁰⁴ I., LEJEUNE, S., VANDENBERGHE, L., VERMEIRE “ De Belgische voorwaarden voor vrijstelling van een intracommunautaire levering onder druk. De toetsing aan de BTW-richtlijn en de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie”, *AFT* 2013, 49-50.

321. Bovenstaande praktijk is in strijd met zowel het neutraliteits- als het evenredigheidsbeginsel. Lidstaten mogen maatregelen nemen ter waarborging van de juiste heffing van de BTW en ter voorkoming van fraude, doch mogen deze maatregelen niet verder gaan dan noodzakelijk en mogen deze geen afbreuk doen aan het neutraliteitsbeginsel.⁵⁰⁵ (*supra* 19, nr. 49) Het Europese Hof van Justitie heeft nog recent bepaald in een arrest dat de invoering van een verjaringstermijn met betrekking tot de uitoefening van het recht op aftrek niet tot gevolg mag hebben dat dit het recht op aftrek onmogelijk of uiterst moeilijk maakt.⁵⁰⁶ Het feit dat in bovenstaand geval het recht op aftrek van de leverancier zou worden geweigerd omwille van het feit dat we onder de verlengde verjaringstermijn inzake navordering van de BTW zitten, betreft een sanctie die het voor de belastingplichtige onmogelijk maakt om zijn recht op aftrek uit te oefenen. Er bestaat aldus een strijdigheid met het beginsel van de neutraliteit.⁵⁰⁷

322. Hieruit kunnen we vaststellen dat indien men bovenstaande problematiek het hoofd wil bieden, de Belgische wetgever noodzakelijkerwijs zal dienen overgaan tot een wijziging van de reglementering inzake verjaring. Er zal een toetsing moeten gebeuren tussen enerzijds het belang tot eerbiediging van het neutraliteitsbeginsel (mogelijkheid tot aftrek) en anderzijds de noodzakelijkheid tot verlenging van de verjaringstermijn. Hierbij dient het neutraliteitsbeginsel mijn inziens de voorkeur te genieten daar dit gezien wordt als een algemeen rechtsbeginsel van de EU.

⁵⁰⁵ LEJEUNE, I., VANDENBERGHE, S., VERMEIRE, L., “De Belgische voorwaarden voor vrijstelling van een intracommunautaire levering onder druk. De toetsing aan de BTW-richtlijn en de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie”, *AFT* 2013, 51.

⁵⁰⁶ HvJ (2^e kamer) 12 juli 2012, nr. C-284/11, ECLI:EU:C:2012:458, EMS-Bulgarije Transport OOD, r.o. 49, www.curia.eu.

⁵⁰⁷ LEJEUNE, I., VANDENBERGHE, S., VERMEIRE, L., “ De Belgische voorwaarden voor vrijstelling van een intracommunautaire levering onder druk. De toetsing aan de BTW-richtlijn en de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie”, *AFT* 2013, 51.

7.4. Intracommunautaire verwervingen

7.4.1. Inleiding

323. Artikel 25bis, §1 Wetboek van BTW bepaalt wat er onder intracommunautaire verwerving dient te worden verstaan namelijk: *“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 wordt verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat binnen de EU, dan die waaruit het goed is verzonden of vervoerd.”*⁵⁰⁸

324. Intracommunautaire verwervingen die plaatsvinden in België zijn onderworpen aan het Belgisch BTW-stelsel. Daarnaast dient deze verwerving te zijn verricht door een belastingplichtige onder bezwarende titel. De verkoper moet daarbij optreden als een belastingplichtige die als dusdanig optreedt en niet onder een BTW-vrijstelling valt.⁵⁰⁹

325. Ingevolge een intracommunautaire verwerving van goederen zal op grond van de verleggingsregeling (vrijgestelde intracommunautaire levering) geen betaling van BTW plaatsvinden tussen de verkoper en de koper van het goed. De koper zal wel op zijn aankoop BTW verschuldigd zijn, maar hij zal deze in de regel kunnen aftrekken.⁵¹⁰

326. Evenwel zal er geen BTW verschuldigd zijn in de gevallen van het vereenvoudigd intracommunautair driehoeksverkeer. Een intracommunautaire verwerving van lichamelijke roerende goederen in België door een belastingplichtige die niet in België is gevestigd, maar in een andere lidstaat voor BTW-doeleinden is geregistreerd, zal indien aan bepaalde voorwaarden is voldaan, niet aan de BTW zijn onderworpen. (zie bijlage 16) In totaal zijn er drie partijen die elk uit een verschillende lidstaat van de EU afkomstig zijn. A verkoopt de goederen aan B, die deze op zijn beurt doorverkoopt aan C. Doch zullen deze goederen rechtstreeks worden vervoerd van A naar C. Indien de levering met vervoer plaatsheeft in de relatie met de B, dan zal deze intracommunautaire verwerving door B vrijgesteld zijn van BTW.⁵¹¹

⁵⁰⁸ Art. 25bis §1 Wetboek van BTW.

⁵⁰⁹ Art. 25ter Wetboek van BTW.

⁵¹⁰ HvJ (8^e kamer) 11 december 2014 nr. C-590/13, ECLI:EU:C:2014:2429, Idexx Laboratories Italia Srl, r.o. 33, www.curia.eu.

⁵¹¹ Art. 25ter, §1, lid 2, 3^o Wetboek van BTW; R., WUYTJENS, *Handboek belasting over toegevoegde waarde*, Brugge, Die Keure, 2011, 197.

7.4.2. Rechtspraak

7.4.2.1. Formele vereisten versus materiële vereisten

327. Het is daarbij aan de lidstaten om te bepalen wanneer deze regeling plaatsvindt en aan welke formaliteiten er dient te worden voldaan om zich te kunnen beroepen op het recht van aftrek. Niettemin mogen deze voorwaarden in verband met recht op aftrek niet verder gaan dan strikt noodzakelijk om de juiste toepassing van de verleggingsregel te controleren.⁵¹² Artikel 22 van de zesde BTW richtlijn (art. 213 e.v. van de achtste BTW-richtlijn) legt eveneens een aantal verplichtingen op aan de belastingplichtige zoals het voeren van een boekhouding en het indienen van een aangifte. Het is daarbij aan de lidstaten om ingevolge lid 8 van datzelfde artikel andere verplichtingen op te leggen die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste heffing van de BTW en ter voorkoming van fraude. Dergelijke verplichtingen mogen evenwel niet verder gaan dan noodzakelijk en aldus niet het neutraliteitsbeginsel schenden.⁵¹³ (*supra* 19, nr. 49) Dit neutraliteitsbeginsel eist dat de aftrek van de voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden zijn vervuld, zelfs indien de belastingplichtige niet heeft voldaan aan bepaalde formele vereisten.⁵¹⁴ Toch dienen we dit te onderscheiden van het geval waarbij de niet-naleving van de formele vereisten het leveren van het zekere bewijs dat aan de materiële voorwaarden is voldaan, zou verhinderen.⁵¹⁵

328. De materiële voorwaarden zijn omschreven in artikel 17, lid 2, sub d van de zesde BTW-richtlijn (art. 169, lid 2, sub d van de achtste BTW-richtlijn). Dit artikel bepaalt dat er slechts sprake kan zijn van intracommunautaire verwerving indien deze is verricht door een belastingplichtige die tot de voldoening van de BTW is gehouden en dat de betrokken goederen worden gebruikt voor zijn belastbare handeling.⁵¹⁶

⁵¹² HvJ (5^e kamer) 1 april 2004, nr. C-90/02, ECLI:EU:C:2004:206, Bockemühl; r.o. 50; HvJ (2^e kamer) 6 februari 2014, nr. C-424/12, ECLI:EU:C:2014:50, Fatorie, r.o.34, www.curia.eu.

⁵¹³ HvJ (3^e kamer) 27 september 2007, nr. C-145/05, ECLI:EU:C:2007:549, Collée KG, r.o. 26, www.curia.eu.

⁵¹⁴ HvJ (3^e kamer) 27 september 2007, nr. C-145/05, ECLI:EU:C:2007:549, Collée KG, r.o. 35, www.curia.eu.

⁵¹⁵ HvJ (2^e kamer) 12 juli 2012, nr. C-284/11, ECLI:EU:C:2012:458, EMS-Bulgaria Transport OOD, r.o. 71, www.curia.eu.

⁵¹⁶ Art. 17, lid 2, sub d Richtlijn (EEG) nr. 77/388 van de raad van 17 mei 1977 betreffende harmonisatie van de wetgevingen inzake omzetbelasting – gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde Pb.L. 13 juni 1977.

329. De formele voorwaarden komen dan weer tot uiting in de artikelen 18 tot en met 22 van de zesde BTW-richtlijn (art. 170 e.v. van de achtste BTW-richtlijn). Dit bevat onder meer verplichtingen inzake boekhouding, facturering en de aangifte.⁵¹⁷

330. We dienen aldus te besluiten dat de niet-naleving van deze formele vereisten niet mag leiden tot de weigering van het recht op aftrek.⁵¹⁸ (idem met de intracommunautaire levering)

7.4.2.1. BTW-fraude

331. In het kader van deze problematiek kunnen we verwijzen naar bovenstaande rechtspraak bij de intracommunautaire levering. (*supra* 109, nr. 296)

332. Hieruit kunnen we besluiten dat het neutraliteitsbeginsel inzake BTW zich er niet tegen verzet dat indien een belastingplichtige deelneemt aan BTW-fraude door enerzijds een intracommunautaire levering en anderzijds een verwerving te veinzen, waar het in werkelijkheid ging over een binnenlandse levering, het recht op aftrek op de intracommunautaire verwerving wordt ontzegd, ook al bestaat er geen gevaar voor verlies van de belastinginkomsten, omdat na de ontdekking van de fraude de verkoper de BTW zal moeten voldoen.⁵¹⁹ Zoals reeds eerder aangehaald is het niet mogelijk om als belastingplichtige zich te beroepen op het gemeenschapsrecht indien hij op de hoogte was van de fraude of hiervan op de hoogte behoorde te zijn. (*supra* 98, nr. 271)

⁵¹⁷ Art. 18 – 22 Richtlijn (EEG) nr. 77/388 van de raad van 17 mei 1977 betreffende harmonisatie van de wetgevingen inzake omzetbelasting – gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde Pb.L. 13 juni 1977.

⁵¹⁸ HvJ (8^e kamer) 11 december 2014, nr. C-590/13, ECLI:EU:C:2014:2429, Idexx Laboratories Italia Srl, r.o. 46, www.curia.eu.

⁵¹⁹ Cass. 19 juni 2014, A.R. F.13.0095, E./Belgische staat, *FJF* 2015, afl. 4, 124.

8. Beperkingen aan het neutraliteitsbeginsel: de ongerechtvaardigde verrijking

8.1. Rechtspraak Europese Hof van Justitie

333. Het is vaste rechtspraak van het Europese Hof van Justitie dat het gemeenschapsrecht er zich niet tegen verzet dat de teruggaaf van de BTW die ten onrechte werd aangerekend, kan worden geweigerd indien dit anders zou resulteren in een onrechtvaardige verrijking in hoofde van de rechthebbende.⁵²⁰ Dit kwam onder meer in het arrest *Marks & Spencer* aan bod. Marks & Spencer verkochten met chocolade genappeerde ‘teacakes’, doch werden deze ingevolge een vergissing door de Commissioners beschouwd als koekjes en niet als gebakjes. Dit had tot gevolg dat het gewone BTW-tarief niet van toepassing, maar wel het nultarief met als gevolg dat er gedurende een bepaalde periode door Marks & Spencer ten onrechte BTW werd betaald. Al snel volgde hier een verzoek tot teruggave op, dat slechts gedeeltelijk, namelijk voor 10 % werd toegewezen door de Commissioners. Waarbij deze laatste argumenteerde dat Marks & Spencer deze overige 90 % volledig op hun klanten had afgewenteld, zodanig dat indien zij voor een hoger bedrag zouden worden terugbetaald dit zou leiden tot een onrechtvaardige verrijking. Marks & Spencer waren dan weer van mening dat deze stelling in strijd zou zijn met de algemene gemeenschappelijke rechtsbeginselen, met name het neutraliteitsbeginsel dat een recht op teruggave bevat. In haar uitspraak bevestigt het Hof enerzijds het neutraliteitsbeginsel, volgens hetwelk een recht op teruggave bestaat indien ten onrechte BTW wordt geïnd als gevolg van een onjuiste uitleg van wetgeving door een lidstaat.⁵²¹ Evenwel voegde het Hof hieraan toe dat dergelijk beginsel kan worden genuanceerd in het geval deze terugbetaling zou leiden tot een onrechtvaardige verrijking in hoofde van de belastingplichtige.

334. Indien de nationale autoriteiten hebben vastgesteld dat slechts een gedeelte van de last van de heffing is afgewenteld, zijn zij daarnaast wel verplicht om dit niet-afgewentelde deel terug te betalen. Ook al zou deze heffing volledig in de verkoopprijs zijn verdisconteerd, kan het toch zijn dat de onderneming hieruit een financieel nadeel lijdt vanwege de daling van de verkoop.

⁵²⁰ HvJ 27 februari 1980, nr. C-68/79, ECLI:EU:C:1980:57, Just, r.o. 26; HvJ (3^e kamer) 10 april 2008, C-309/06, ECLI:EU:C:2008:211, Marks & Spencer, r.o. 41, www.curia.eu.

⁵²¹ HvJ (3^e kamer) 10 april 2008, C-309/06, ECLI:EU:C:2008:211, Marks & Spencer, r.o. 36, www.curia.eu.

335. Het is niet correct om te concluderen dat indien de last van ten onrechte geheven BTW geheel of gedeeltelijk op derde is afgewenteld, dit automatisch een ongerechtvaardigde verrijking met zich meebrengt.⁵²² Dit heeft tot gevolg dat de nationale rechter steeds met inachtnaam van een economische analyse en rekening houdend met alle relevante omstandigheden, zal moeten bepalen of er sprake is van een ongerechtvaardigde verrijking.⁵²³

336. Daarnaast werd de vraag gesteld of *“het neutraliteitsbeginsel zich er niet tegen verzet dat aan een handelaar het ten onrechte geheven BTW-bedrag niet wordt terugbetaald op grond van de onrechtvaardige verrijking, niettegenstaande de nationale regelgeving niet voorziet in dergelijke weigering indien de handelaar voor terugbetaling schuldeiser is jegens de belastingadministratie.”* Het Hof stelde dat indien wegens een vergissing een onjuist tarief wordt toegepast, waarbij de terugbetaling afhankelijk wordt gesteld van het feit of belastingplichtigen een BTW-schuld of een BTW-vordering heeft ten aanzien van de fiscus strijdig is met het neutraliteitsbeginsel doch wel enkel indien deze belastingplichtigen soortgelijke goederen verkopen en aldus met elkaar in concurrentie staan. Daarnaast wordt ook het gelijkheidsbeginsel geschonden, gezien dit inhoudt dat vergelijkbare situaties niet op een verschillende wijze mogen worden behandeld, tenzij dit objectief kan worden gerechtvaardigd.⁵²⁴

337. Enkele jaren later wordt er opnieuw een prejudiciële vraag aan het Hof gesteld in verband met de weigering tot teruggave van de BTW in geval van een onrechtvaardige verrijking. Deze keer werd de teruggave van de BTW geweigerd gezien deze betrekking had op een gedeelte dat was gefinancierd door middel van een subsidieovereenkomst met de overheid. Aan het Hof werd gevraagd of bovenstaande bepaling niet strijdig kon worden bevonden met het neutraliteitsbeginsel. Wederom argumenteerde het Hof dat er een economische analyse diende te gebeuren door de nationale rechter die zal beoordelen of de teruggave tot gevolg zou hebben dat ofwel de economische last van de onverschuldigde belasting wordt geneutraliseerd, dan wel dat de belastingplichtige op een onrechtvaardige wijze zou worden verrijkt.⁵²⁵

Het zal aldus aan de nationale rechter zijn om na te gaan of het steunbedrag lager zou zijn geweest indien er wel recht op aftrek mogelijk zou zijn geweest. Maar indien dergelijk steunbedrag minder

⁵²² HvJ (3^{de} kamer) 10 april 2008, nr. C-309/06, ECLI:EU:C:2008:211, Marks en Spencer, r.o. 49, www.curia.eu.

⁵²³ HvJ (5^e kamer) 2 oktober 2003, nr. C-147/01, ECLI:EU:C:2003:533, Weber's Wine World, r.o. 94-100, www.curia.eu; Cass. 31 oktober 2014, AR F.13.0031.N, Jetaircenter nv/Belgische staat, www.cass.be.

⁵²⁴ HvJ (3^{de} kamer) 10 april 2008, nr. C-309/06, ECLI:EU:C:2008:211, Marks en Spencer, r.o. 45-54, www.curia.eu.

⁵²⁵ HvJ (7^e kamer) 16 mei 2013, nr. C-191/12, ECLI:EU:C:2013:315, Alakor Gabonatermelo, r.o. 30, www.curia.eu.

zou bedragen, is dit slechts een economische last op de schouders van de geldschietter, namelijk de overheid en niet ten aanzien van de onderneming zelf.⁵²⁶

338. Samengevat kunnen we stellen dat het neutraliteitsbeginsel zich er niet tegen verzet dat een staat weigert om geheel of gedeeltelijk de ten onrechte gefactureerde BTW terug te betalen op grond van het feit dat dit gedeelte is gesubsidieerd. Echter koppelt men hier wel de voorwaarde aan dat de economische last voortvloeiende uit deze weigering tot aftrek volledig is geneutraliseerd, waarbij het aan de nationale rechter is om dit laatste aspect te onderzoeken.⁵²⁷

8.2. Bewijslast

339. Ondanks het feit dat het gemeenschapsrecht toelaat dat er beperkingen worden gelegd aan het neutraliteitsbeginsel, sluit men evenwel de toepassing van vermoeden of bewijsregels uit die de marktdeelnemer gelasten met de bewijslast in verband met de onrechtvaardigde verrijking en aldus het bewijs dat de onverschuldigde betaalde heffingen niet op derden zijn afgewenteld.⁵²⁸ Bepalingen waaruit een algemeen vermoeden volgt dat een belastingplichtige een ten onrechte afgetrokken BTW op derden heeft afgewenteld, zijn in strijd met het gemeenschapsrecht gezien het hierdoor namelijk in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk wordt om de teruggaaf van de BTW te verkrijgen.⁵²⁹ De bewijslast valt daarbij op de schouders van de lidstaten. Een overtuigend en onderbouwd bewijs zal noodzakelijk zijn. Evenwel kan men een onderscheid maken naargelang de prijs inclusief of exclusief BTW werd bepaald. In het eerste geval kan de teruggave onmogelijk leiden tot een onrechtvaardigde verrijking. Hiervan kan wel sprake zijn in het tweede geval, echter zal dit steeds ondersteund moeten worden door een economische analyse.⁵³⁰

⁵²⁶ HvJ (7^e kamer) 16 mei 2013, nr. C-191/12, ECLI:EU:C:2013:315, Alakor Gabonatermelo, r.o. 32, www.curia.eu.

⁵²⁷ HvJ (7^e kamer) 16 mei 2013, nr. C-191/12, ECLI:EU:C:2013:315, Alakor Gabonatermelo, r.o. 35, www.curia.eu.

⁵²⁸ HvJ (5^e kamer) 21 september 2000, gevoegde zaken C-441/98 en C-442/98, ECLI:EU:C:200:479, Kapniki Michailidis, r.o. 42, www.curia.eu.

⁵²⁹ HvJ (2^e kamer) 9 februari 1999, C-343/96, ECLI:EU:C:1999:59, Dilexport Srl, r.o. 52 -53, www.curia.eu.

⁵³⁰ S., RUYSCHAERT, "Teruggaaf van een te hoog bedrag aan wettelijk verschuldigde btw: verrijking zonder oorzaak", *Pacioli BIBF* 2016, 1-4.

9. Eindconclusie

340. Het neutraliteitsbeginsel heeft doorheen de verschillende BTW-richtlijnen een manifeste evolutie doorstaan. Vooreerst was de zesde BTW-richtlijn van cruciaal belang, gezien hier een zeer gedetailleerde regeling werd gehanteerd. Naast deze richtlijnen, werd het neutraliteitsbeginsel eveneens omschreven in de rechtsleer en rechtspraak, waarbij deze laatste component net gezorgd heeft voor een enorme stap voorwaarts. Het is daarbij het Europese Hof van Justitie dat net gezorgd heeft voor een enorme uitbreiding van dit beginsel, naar aanleiding van de prejudiciële vragen die haar werden gesteld door de verschillende lidstaten in het kader van toetsing van hun rechtsregels aan de algemene beginselen omschreven in de BTW-richtlijnen.

341. Recht op aftrek of teruggave van ten onrechte betaalde BTW kunnen worden beschouwd als onderdelen van het neutraliteitsbeginsel. Vooraleer een belastingplichtige zijn recht op aftrek kan uitoefenen, zal hij zowel aan materiële als formele voorwaarden moeten voldoen. Evenwel kan er naar aanleiding van het neutraliteitsbeginsel worden vastgesteld dat het niet voldoen aan de formele voorwaarden niet automatisch zal leiden tot een weigering van het recht op aftrek indien de belastingplichtige wel voldoet aan de materiële voorwaarden. Het Europese Hof van Justitie hanteert hier een soort van ‘substance over form’-beginsel, waarbij zij afstapt van haar restrictieve visie. Verplichtingen zoals een conforme factuur zijn niet meer noodzakelijk indien de belastingplichtige naderhand nog relevante informatie aangeeft.⁵³¹

Dezelfde zienswijze wordt door het Hof gehanteerd in het kader van internationale handelingen. Intracommunautaire leveringen zijn in de regel vrijgesteld, doch worden hier opnieuw materiële en formele voorwaarden aan gekoppeld. Opnieuw wordt hier door het Europese Hof van Justitie het ‘substance over form’-beginsel gehanteerd. Het ontbreken van een fiscaal identificatienummer kan geen aanleiding geven tot weigering van een intracommunautaire vrijstelling indien er wel aan alle materiële voorwaarden is voldaan. Tot slot wordt hier door het Hof weer de voorwaarde aan gekoppeld dat er geen sprake mag zijn van fraude in hoofde van de belastingplichtige.⁵³²

⁵³¹ HvJ (4^e kamer) 15 september 2016, nr. C-516/14, ECLI:EU:C:2016:690, Barlis 06, www.curia.eu.

⁵³² HvJ (4^{de} kamer) 20 oktober 2016, nr. C-24-15, ECLI:EU: C:2016:791, Plöckl, r.o. 37, www.curia.eu.

342. Concluderend uit de rechtspraak in verband met recht op aftrek of teruggave van BTW kunnen we vaststellen dat indien er afwijkingen worden gehanteerd, deze steeds op een zeer restrictieve wijze dienen te worden geïnterpreteerd.⁵³³ Vooreerst kunnen lidstaten ter voorkoming van fiscale fraude enkele maatregelen nemen opdat er steeds een correcte heffing zal plaatsvinden.⁵³⁴ In de meeste gevallen zal de voorwaarde ‘een voorafgaandelijke correctie van de factuur’ worden gehanteerd vooraleer de belastingadministratie in hoofde van de belastingplichtige een herziening toelaat. Daarbij wordt deze correctie afhankelijk gemaakt van het bewijs van tijdig en volledig uitschakelen van het verlies van belastinginkomsten.⁵³⁵ Het recht op aftrek kan daarnaast enkel worden toegestaan indien de BTW ook daadwerkelijk verschuldigd was.⁵³⁶

Evenwel mogen dergelijke maatregelen de uitoefening van het recht door de belastingplichtige niet uiterst moeilijk of onmogelijk maken.⁵³⁷ Het geval waarbij geen correctie meer mogelijk is van de factuur omwille van nationale bepalingen zijn te verregaand en schenden het neutraliteitsbeginsel. Het feit dat men zijn recht op aftrek enkel kan uitoefenen indien de BTW werkelijk verschuldigd is, kan niet strijdig wordt bevonden met het neutraliteitsbeginsel indien aan de belastingadministratie vooralsnog de mogelijkheid worden geboden om langs civielrechtelijke weg zijn onverschuldigd betaalde BTW terug te vorderen.⁵³⁸

343. Vervolgens zijn we tot de vaststelling gekomen dat er een verschillende verjaringstermijn wordt gehanteerd in het geval van de voldoening van de BTW in vergelijking met de termijn tot teruggave of aftrek van de BTW. Dergelijke regeling kan tot twee problemen aanleiding geven. Vooreerst kan het zijn dat in het geval de BTW ten onrechte werd geheven, men geen mogelijkheid meer bezit om deze BTW nog terug te vorderen indien dergelijke vaststelling zich heeft voorgedaan na de termijn van drie jaar. Daarnaast kan ook het recht op aftrek worden geweigerd in het geval men tot de vaststelling komt dat er ten onrechte een vrijstelling werd gehanteerd en dit opnieuw na de verjaringstermijn van drie jaar.⁵³⁹ Dergelijke problematiek is ook terug te vinden in verband met de interpretatie van de intracommunautaire levering. Onze Belgische wetgeving strookt niet met de

⁵³³ HvJ (5^e kamer) 8 januari 2002, nr. C-409/99, ECLI:EU:C:2002:2, Metropol, www.curia.eu.

⁵³⁴ HvJ (3^e kamer) 22 december 2010, nr. C-438/09, ECLI:EU:C:2010:818, Boguslaw Juliusz Dankowski, www.curia.eu.

⁵³⁵ HvJ (3^e kamer) 18 juni 2009, nr. C-566/07, ECLI:EU:C:2009:380, Stadeco, www.curia.eu.

⁵³⁶ HvJ (5^{de} kamer) 13 december 1989, ECLI:EU:C:1989:635, nr. C-453/00, Genius Holding, www.curia.eu.

⁵³⁷ HvJ (3^e kamer) 18 juni 2009, nr. C-566/07, ECLI:EU:C:2009:380, Stadeco, www.curia.eu.

⁵³⁸ HvJ (2^e kamer) 15 maart 2007, nr. C-35/05, ECLI:EU:C:2007:167, Reemtsma Cigarettenfabrieken, r.o. 39-40, www.curia.eu.

⁵³⁹ G., DE WIT, “De verjaringstermijn inzake BTW”, *TFR* 2004, 899-901.

Europese BTW-richtlijn, aangezien de Belgische belastingadministratie een zeer restrictieve interpretatie hanteert. Opnieuw kan dit tot gevolg hebben dat belastingplichtigen vooralsnog hun recht op aftrek niet kunnen uitoefenen, indien de belastingadministratie na de termijn van drie jaar overgaat tot een navordering van de BTW omdat volgens haar standpunt er geen sprake is van een intracommunautaire vrijstelling.⁵⁴⁰ Bovenstaande toepassingsgevallen kunnen allen strijdig worden bevonden met het neutraliteitsbeginsel. Een aanpassing van één van beide termijnen lijkt mij een noodzakelijk wijziging die men in de toekomst zal moeten doorvoeren.

344. Tot slot zijn er reeds enkele beperkingen voorzien op het neutraliteitsbeginsel. Vooreerst in het geval van een onrechtvaardige verrijking in hoofde van belastingplichtige zal deze zijn recht op teruggave van BTW niet kunnen uitoefenen.⁵⁴¹ Daarnaast indien door de belastingadministratie wordt vastgesteld dat met betrekking tot bepaalde verrichtingen misbruik heeft plaatsgevonden, zal dit tot gevolg hebben dat dergelijke situatie wordt geherdefinieerd in de situatie opdat er geen misbruik plaatsvindt. In het geval er een recht op aftrek bestaat in hoofde van de belastingplichtige in het geval er geen misbruik had plaatsgevonden, zal de belastingadministratie ongeacht in wiens hoofd het misbruik had plaatsgevonden, dit recht moeten toestaan.⁵⁴² Het neutraliteitsbeginsel zal aldus voorrang krijgen in het geval van misbruik. Dit in tegenstelling tot het geval van fraude waarbij men geen beroep kan doen op het gemeenschapsrecht en aldus geen recht op aftrek meer mogelijk is. Met betrekking tot de medecontractant maakt men een onderscheid naargelang de belastingplichtige al dan niet op de hoogte was van de fraude en hiervan op de hoogte diende te zijn. Indien er geen sprake is van kennis in hoofde van de medecontractant, zal deze vooralsnog zijn recht op aftrek kunnen uitoefenen.⁵⁴³

In het kader van de intracommunautaire handelingen wordt men vaak geconfronteerd met de problematiek inzake fraude. Opnieuw wordt er een onderscheid gemaakt tussen enerzijds de leverancier en anderzijds de ontvanger. Fraude in hoofde van de ontvanger en geen kennis in hoofde van de leverancier hiervan, zal niet steeds tot gevolg hebben dat er een navordering komt bij de

⁵⁴⁰ LEJEUNE, I., VANDENBERGHE, S., VERMEIRE, L., “ De Belgische voorwaarden voor vrijstelling van een intracommunautaire levering onder druk. De toetsing aan de BTW-richtlijn en de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie”, *AFT* 2013, 51.

⁵⁴¹ HvJ (3^{de} kamer) 10 april 2008, nr. C-309/06, ECLI:EU:C:2008:211, Marks en Spencer, www.curia.eu; HvJ (7^e kamer) 16 mei 2013, nr. C-191/12, ECLI:EU:C:2013:315, Alakor Gabonatermelo, www.curia.eu.

⁵⁴² HvJ (grote kamer) 21 februari 2006, nr. C-225/02, ECLI:EU:C:2006:121, Halifax Plc, www.curia.eu.

⁵⁴³ HvJ (3^{de} kamer) 6 juli 2006, nr C-439/04 en 440/04, ECLI:EU:C:2006:446, Kittel en Recolta Recycling BVBA, r.o. 51, www.curia.eu.

leverancier.⁵⁴⁴ Fraude in hoofde van de leverancier heeft daarentegen wel onmiddellijk tot gevolg dat er zal worden overgegaan tot een navordering door de belastingadministratie bij de leverancier. Desalniettemin zal het recht op aftrek inzake de intracommunautaire verwerving in hoofde van de ontvanger wel worden geweigerd in het geval hij hiervan op de hoogte was. In de situatie waarbij een intracommunautaire levering en daaropvolgend een intracommunautaire verwerving wordt geveinsd, waar het in werkelijkheid om een binnenlandse levering gaat, staat het steevast dat de medecontractant hiervan op de hoogte was.⁵⁴⁵

Het lijkt mijn inziens een te groot onderscheid tussen de sanctie enerzijds bij misbruik en anderzijds bij fraude. Daar waar in het geval van misbruik geen onderscheid wordt gemaakt in wiens hoofd dit zich afspeelt en steeds een recht op aftrek zal worden gehanteerd op voorwaarde dat dit in de normale situatie zou worden toegestaan. Een onderscheid naargelang de situatie in wiens hoofd het misbruik zich heeft afgespeeld, kan worden vooropgesteld en zal bovendien een afschrikwekkende werking hebben.

⁵⁴⁴ HvJ (3^e kamer) 27 september 2007, nr. C-409/04, ECLI:EU:C:2007:548, Teleos plc, www.curia.eu.

⁵⁴⁵ Cass. 19 juni 2014, A.R. F.13.0095, E./Belgische staat, *FJF* 2015, afl. 4, 124.

10. Bibliografie

Wetgeving:

Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap, *Pb.L.* 25 maart 1995

Richtlijn (EEG) nr. 67/227 van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-States inzake omzetbelasting, *Pb.L.* 14 april 1967

Richtlijn (EEG) nr. 67/228 van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-States inzake omzetbelastingen – structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belastingen onder toegevoegd waarde, *Pb.L.* 14 april 1967

Richtlijn (EEG) nr. 77/338 van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzettingen – gemeenschappelijk stelsel van belastingen over de toegevoegde waarde, *Pb.L.* 13 juni 1977

Richtlijn (EEG) nr. 86/560 van de Raad van 17 november 1986 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-States inzake omzetbelasting - Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen, *Pb.L.* 21 november 1986

Richtlijn (EG) nr. 2006/112 van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde, *Pb.L.* 11 december 2006

Richtlijn (EG) nr. 2008/9 van de Raad van 12 februari 2008 tot vaststellen van nadere voorschriften voor de in richtlijn 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de belasting over toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn, *Pb.L.* 20 februari 2008

Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in Richtlijn 77/388/EEG vastgestelde teruggaaf van de btw aan belastingplichtigen die niet in het binnenland maar in een andere lidstaat zijn gevestigd, 29 oktober 2004, COM(2004)0728 def

Wet van 27 december 1977 tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, het Wetboek der met het zegel gelijkgestelde taksen en het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, *BS* 30 december 1977

Wet 21 maart 1804 burgerlijk wetboek, *BS* 3 september 1897

Wet van 3 juli 1969 van de belasting over toegevoegde waarde, *BS* 17 juli 1969

KB nr. 3, 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over toegevoegde waarde, *BS* 12 december 1969

Programmawet van 20 juli 2006, *BS* 28 juli 2006

Adv.RvS. nr. 51-2517/1 bij Programmawet van 20 juli 2006, *BS* 28 juli 2006

Programmawet van 22 december 2008, *BS* 29 december 2008

Programmawet van 1 juli 2016, *BS* 4 juli 2016

KB nr. 3, 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over toegevoegde waarde, *BS* 12 december 1969

KB nr. 4, 29 december 1969 met betrekking tot de teruggaven inzake belasting over de toegevoegde waarde, *BS* 31 december 1969

KB nr. 52, 29 december 1992 met betrekking tot de vrijstelling betreffende de intracommunautaire leveringen van goederen en de ermee gelijkgestelde handelingen, alsook betreffende intracommunautaire verwervingen van goederen, op het stuk van belasting over de toegevoegde waarde, *BS* 31 december 1992

KB nr. 56, 9 december 2009 met betrekking tot de teruggaaf inzake belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen gevestigd in een andere lidstaat dan de lidstaat van teruggaaf, *BS* 1 januari 2010

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

Btw-besl. nr. E.T. 18.235, 10 november 1976

Btw-besl. nr. E.T. 123.179, 27 augustus 2013

Aanschrijving nr. 4/2003, www.fisconet.be

Parlementaire stukken:

MvT, *Parl. St.* Kamer 1946-1947, nr. 417/7

MvT, *Parl. St.*, Senaat 1985-1986, nr. 310/1

MvT, *Parl.St.*, Kamer 2005-06, nr. 51-2517/1

Rechtspraak:

Europese rechtspraak:

HvJ 4 december 1974 nr. 41/74, ECLI:EU:C:1974:133, Van Duyn, www.curia.eu

HvJ 12 juni 1979 nr. 126/78, ECLI:EU:C:1979, Nederlandse spoorwegen, www.curia.eu

HvJ 27 februari 1980 nr. C-68/79, ECLI:EU:C:1980:57, Just, www.curia.eu

HvJ (2^{de} kamer) 5 februari 1981, nr. 154/80, ECLI:EU:C:1981:38, Coöperatieve aardappelenbewaarpplaats GA, www.curia.eu

HvJ (2^{de} kamer) 14 februari 1985, nr. 268/83, ECLI:EU:C:1985:74, Rompelman, www.curia.eu

HvJ 21 mei 1985, nr. 47/84, ECLI:EU:C:1985:216, Schul, www.curia.eu

HvJ (2^e kamer) 4 juli 1985, nr. C-168/84, ECLI:EU:1985:299, Gunter Berkholz, www.curia.eu

HvJ (5^{de} kamer) 8 juli 1986, nr. 73/85, ECLI:EU:C:1986:295, Kerrutt, , www.curia.eu

HvJ (6^e kamer) 8 maart 1988, nr. 165/89, ECLI:EU:C:1988:122, Leesportefeuille Intiem, www.curia.eu

HvJ (6^{de} kamer) 5 juli 1988, nr. C- 269/86, ECLI:EU:C:1993:34, Mol, , www.curia.eu

HvJ (6^{de} kamer) 5 juli 1988, nr. 289/86, ECLI:EU:C:1988:360, Happy Family, www.curia.eu

HvJ (5^{de} kamer) 14 juli 1988, nrs. 123/87 en 330/87, ECLI:EU:C:1988:408, Jeunehomme, , www.curia.eu

HvJ (2^e kamer) 15 maart 1989, nr. C-51/88, ECLI:EU:C:1989:132, Hamann, www.curia.eu

HvJ (6^e kamer) 27 juni 1989, nr. 50/88, ECLI:EU:C:2004:17, Kühne, www.curia.eu

HvJ (5^{de} kamer) 13 december 1989, nr. C-453/00, ECLI:EU:C:1989:635, Genius Holding, www.curia.eu

HvJ (6^e kamer) 8 februari 1990, nr. C-320/88, ECLI:EU:C:1990:61 , Shipping and Forwarding Enterprise Safe, www.curia.eu

HvJ (3^{de} kamer) 4 december 1990, nr. C-186/89, ECLI:EU:C:1990:429, Van Tiem, www.curia.eu

HvJ (6^{de} kamer) 11 Juli 1991, nr. C-97/90, ECLI:EU:C:1991:315, Lennartz, www.curia.eu

HvJ (6e kamer) 2 augustus 1993, nr. C-111/92, ECLI:EU:C:1993:345, Lange, www.curia.eu

HvJ 17 november 1993, nr. C-69/92, ECLI:EU:C:2008:394, Commissie vs. Luxemburg, www.curia.eu

HvJ (5^{de} kamer) 6 april 1995, nr. C-4/94, ECLI:EU:C:1995:107, BLP group, www.curia.eu

HvJ (2^{de} kamer) 11 augustus 1995, nr. C-453/93, ECLI:EU:C:1995:265, Bulthuis – Griffioen, www.curia.eu

HvJ (5^{de} kamer) 29 februari 1996, nr. C-110/94, ECLI:EU:C:1996:67, Intercommunale voor zeewaterontziltling, www.curia.eu

HvJ (6^{de} kamer) 24 oktober 1996, nr. 317/94, ECLI:EU:C:1996:400, Elida Gibbs, www.curia.eu

HvJ (5^{de} kamer) 5 december 1996, nr. C-85/95, ECLI:EU:C:1996:466, Reisdorf, www.curia.eu

HvJ (6^e kamer) 17 juli 1997, nr. C-190/95, ECLI:EU:C:1997:371, ARO lease BV tegen de Belgische staat, www.curia.eu

HvJ (5^{de} kamer) 16 oktober 1997, nr. C-258/95, ECLI:EU:C:1997:491, Fillibeck, www.curia.eu

HvJ (2^{de} kamer) 15 januari 1998, nr. C-37/95, ECLI:EU:C:1998:1, Ghent Coal Terminal, www.curia.eu

HvJ (5^e kamer) 7 mei 1998, nr. C-390/96, ECLI:EU:C:1998:206, Lease plan Luxembourg tegen de Belgische staat, www.curia.eu

HvJ (1^e kamer) 28 mei 1998, nr. C-3/97, ECLI:EU:C:1998:263, Goodwin Unstead, www.curia.eu

HvJ (6^e kamer) 11 juni 1998, nr. C-283/95, ECLI:EU:C:1998:276, Fischer, www.curia.eu

HvJ (4^e kamer) 19 november 1998, nr. C-85/97, ECLI:EU:C:1998:552, Société financière d'investissements SPRL (SFI), www.curia.eu

HvJ (2^e kamer) 9 februari 1999, C-343/96, ECLI:EU:C:1999:59, Dilexport Srl, www.curia.eu

HvJ (6^e kamer) 25 februari 1999, nr. C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93, Card Protection Plan, www.curia.eu

HvJ 29 juni 1999, nr. C-158/98, ECLI:EU:C:1999:334, Coffeeshop Siberië, www.curia.eu

HvJ 7 september 1999, nr. C-216/97, ECLI:EU:C:1999:390, Gregg & Gregg, www.curia.eu

HvJ (2^e kamer) 8 juni 2000, nr. C-98/98, ECLI:EU:C:2000:300, Midland Bank plc, www.curia.eu

HvJ (1^e kamer) 29 juni 2000, nr. C-455/98, ECLI:EU:C:2000:352, Salumets e.a, www.curia.eu

HvJ (5^e kamer) 21 september 2000, gevoegde zaken C-441/98 en C-442/98, ECLI:EU:C:200:479, Kapniki Michailidis, www.curia.eu

HvJ 19 september 2000, nr. C-454/98, ECLI:EU:C:200:469, Schmeink & Cofreth AG & Co. KG – M. Strobel, www.curia.eu

HvJ (5^{de} kamer) 25 oktober 2001, nr. C-78/00, ECLI:EU:2001:579, commissie/italië, www.curia.eu

HvJ (5^{de} kamer) 8 november 2001, nr. C-338/98, ECLI:EU:C:2001:598, Commissie v. Nederland, www.curia.eu

HvJ (5^e kamer) 8 januari 2002, nr. C-409/99, ECLI:EU:C:2002:2 , Metropol, www.curia.eu

HvJ (5^{de} kamer) 6 februari 2003, nr. C-185/01, ECLI:EU:C:2003:73, Auto Lease Holland BV, www.curia.eu

HvJ (1^e kamer) 11 september 2003, nr. C-155/01, ECLI:EU:C:2003:449, Cookies World, www.curia.eu

HvJ (5^e kamer) 2 oktober 2003, nr. C-147/01, ECLI:EU:C:2003:533, r.o. 94-100, Weber's Wine World, www.curia.eu

HvJ (5^e kamer) 23 oktober 2003, nr. C-109/02, ECLI:EU:C:2003:586, Commissie v. Frankrijk, www.curia.eu

HvJ (6^e kamer) 6 november 2003, nr. C-78/02–C-80/02, ECLI:EU:C:2003:604, Karegeorgou & Petrova & Vlachos, www.curia.eu

HvJ (5^{de} kamer) 3 maart 2004, nr. C-395/02, ECLI:EU:C:2004:118, Transport Service NV, www.curia.eu

HvJ (5^e kamer) 1 april 2004, nr. C-90/02, ECLI:EU:C:2004:206, Bockemühl, www.curia.eu

HvJ (5^{de} kamer) 29 april 2004, nr. C-152/02, ECLI:EU:C:2004:268, Terra baubedarf, www.curia.eu

HvJ (3^e kamer) 3 maart 2005, nr. C-32/03, ECLI:EU:C:2005:128, Fini H, www.curia.eu

HvJ (2^e kamer) 26 mei 2005, nr. C-536/03, ECLI:EU:C:2005:323, Antonio Jorge, www.curia.eu

HvJ (3^{de} kamer) 2 juni 2005, nr. C-378/02, ECLI:EU:C:2005:335, Waterschap Zeeuws-Vlaanderen, www.curia.eu

HvJ (grote kamer) 13 december 2005, nr. C-309/06, ECLI:EU:C:2005:763, Marks en Spencer, www.curia.eu

HvJ (grote kamer) 21 februari 2006, nr. C-223/03, ECLI:EU:C:2006:124, University of Huddersfield Higher Education Corporation, www.curia.eu

HvJ (grote kamer) 21 februari 2006, nr. C-225/02, ECLI:EU:C:2006:121, Halifax Plc, www.curia.eu

HvJ (1^e kamer) 30 maart 2006, nr. C-184/04, ECLI:EU:C:2006:214, Uudenkaupungin Kaupunki, www.curia.eu

HvJ (3^{de} kamer) 6 juli 2006, nr. C-439/04 en 440/04, ECLI:EU:C:2006:446, Kittel en Recolta Recycling BVBA, www.curia.eu

HvJ (2^{de} kamer) 15 maart 2007, nr. C-35/05, ECLI:EU:C:2007:167, Reemtsma Cigarettenfabrieken, www.curia.eu

HvJ (4^e kamer) 28 juni 2007, nr. C-73/06, ECLI:EU:C:2007:397, Planzer Luxembourg Sarl tegen Bundeszentralamt für Steuern, www.curia.eu

HvJ (3^e kamer) 28 juni 2007, nr. C-363/05, ECLI:EU:C:2007:391, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust plc, www.curia.eu

HvJ (3^e kamer) 27 september 2007, nr. C-145/05, ECLI:EU:C:2007:549, Collée KG, www.curia.eu

HvJ (3^e kamer) 27 september 2007, nr. C-409/04, ECLI:EU:C:2007:548, Teleos plc, www.curia.eu

HvJ (2^e kamer) 21 februari 2008, nr. C-425/06, ECLI:EU:C:2008:108, Part Service Srl, www.curia.eu

HvJ (4^{de} kamer), 13 maart 2008, nr. C-437/06, ECLI:EU:C:2008:166, Sucerenta, www.curia.eu

HvJ (3^e kamer) 10 april 2008, C-309/06, ECLI:EU:C:2008:211, Marks & Spencer, www.curia.eu

HvJ (3^{de} kamer) 8 mei 2008, nr. C-95/07 en C-96/07, ECLI:EU:C:2008:267, Ecotrade SpA v. Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova, www.curia.eu

HvJ (3^e kamer) 22 mei 2008, nr. C-162/07, ECLI:EU:C:2008:301, Ampliscientifica, www.curia.eu

HvJ (4^e kamer) 10 juli 2008, nr. C-484-06, ECLI:EU:C:2008:394, Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV, www.curia.eu

HvJ (4^{de} kamer) 11 december 2008, nr. C-371/07, ECLI:EU:C:2008:711, Danfoss en AstraZeneca, www.curia.eu

HvJ (3^e kamer) 18 juni 2009, nr. C-566/07, ECLI:EU:C:2009:380, Stadeco, www.curia.eu

HvJ (3^e kamer) 29 oktober 2009, nr. C-29/08, ECLI:EU:C:2009:665, AB SKF, www.curia.eu

HvJ (1^e kamer) 18 november 2010, C-156/09, ECLI:EU:C:2010:695, VTSI, www.curia.eu

HvJ (2^e kamer) 7 oktober 2010, nr. C-53/09, ECLI:EU:C:2010:590, Loyalty management, www.curia.eu

HvJ (grote kamer) 7 december 2010, nr. C-285/09, ECLI:EU:C:2010:742, Strafzaak tegen R. , www.curia.eu

HvJ (3^e kamer) 22 december 2010, nr. C-277/09, ECLI:EU:C:2010:810, RBS Deutschland Holdings GmbH, www.curia.eu

HvJ (3^e kamer) 22 december 2010, nr. C-438/09, ECLI:EU:C:2010:818, Boguslaw Juliusz Dankowski, www.curia.eu

HvJ. (1^e kamer) 3 maart 2011, nr. C-41/09, ECLI:EU:C:2011:108, Commissie versus Nederland, www.curia.eu

HvJ (3^{de} kamer) 12 mei 2011, nr. C-107/10, ECLI:EU:C:2011:298, Enel Maritsa Iztok, www.curia.eu

HvJ (4^e kamer) 8 september 2011, nr. C-89/10 en C-96/10, ECLI:EU:C:2011:555, Q-Beef NV v. Belgische staat en Frans Bosschaert v. Belgische staat, www.curia.eu

HvJ (1^e kamer) 1 maart 2012, nr. C-280/10, ECLI:EU:C:2012:107, Polski Trawertyn, www.curia.eu

HvJ (3^{de} kamer) 21 juni 2012, nr. C-80/11 en 142/11, ECLI:EU:C:2012:373, Mahageben en David, www.curia.eu

HvJ (2^e kamer) 12 juli 2012, nr. C-284/11, ECLI:EU:C:2012:458, EMS-Bulgaria Transport OOD, www.curia.eu

HvJ (3^{de} kamer) 6 september 2012, nr. C-324/11, ECLI:EU:C:2012:549, Gabor Toth, www.curia.eu

HvJ (4^e kamer) 27 september 2012, nr. C-587/10, ECLI:EU:C:2012:592, Vogtländische straben-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch, www.curia.eu

HvJ (3^e kamer) 18 oktober 2012, nr. C-525/11, ECLI:EU:C:2012:652, Mednis SIA, www.curia.eu

HvJ (3^e kamer) 6 december 2012, nr. C-285/11, ECLI:EU:C:2012:774, Bonik, www.curia.eu

HvJ (3^{de} kamer) 31 januari 2013, nr. C-643/11, ECLI:EU:C:2013:151, LVK – 56, www.curia.eu

HvJ (5^e kamer) 28 februari 2013, nr. C-563/11, ECLI:EU:C:2013:125, Forwards C SIA, www.curia.eu

HvJ (5^{de} kamer) 11 april 2013, ECLI:EU:C:2013:233, nr. C-138/12, Rusedepred OOD, www.curia.eu

HvJ (2^e kamer) 8 mei 2013, nr. C-271/12, ECLI:EU:C:2013:297, Petroma Transports, www.curia.eu

HvJ (7^e kamer) 16 mei 2013, nr. C-191/12, ECLI:EU:C:2013:315, Alakor Gabonatermelo, www.curia.eu

HvJ (2^e kamer) 6 februari 2014, nr. C-424/12, ECLI:EU:C:2014:50, Fatorie, www.curia.eu

HvJ (8^e kamer) 11 december 2014 nr. C-590/13, ECLI:EU:C:2014:2429, Idexx Laboratories Italia Srl, www.curia.eu

HvJ (6^{de} kamer) 23 april 2015, nr. C-111/14, ECLI:EU:C:2015:267, Gst – Sarviz Germania, www.curia.eu

HvJ (3^e kamer) 15 december 2015, nr. C-427/10, ECLI:EU:C:2015:844, Banca Antoniana Popolare Veneta SpA, www.curia.eu

HvJ (4^e kamer) 15 september 2016, nr. C-516/14, ECLI:EU:C:2016:690, Barlis 06, www.curia.eu

HvJ (4^e kamer) 15 september 2016, nr. C-518/14, ECLI:EU:C:2016:691, Senatex, www.curia.eu

HvJ (4^{de} kamer) 20 oktober 2016, nr. C-24-15, ECLI:EU:C:2016:791, Plöckl, www.curia.eu

HvJ (9^{de} kamer) 9 februari 2017, nr. C-21/16, ECLI:EU:C:2017:106, Euro Tyre, www.curia.eu

Belgische rechtspraak:

RvS 23 juni 1989, *Fisc.Koer.* 1990, 188

Cass. 4 december 1989, AR 6631, Imbrechts/Imbrechts, www.cass.be

Cass. 7 juni 1996, AR C.95.0111.F, Belgische staat/Plennevaux, www.cass.be

Cass. 12 oktober 2000, AR C.99.0136.F., Belgische staat/AFP interprises prouve B.V.B.A., www.cass.be

Cass. 13 oktober 2000, AR C.98.0402.N, Belgische staat/P., www.cass.be

Cass. 4 november 2005, AR C.04.0367.F, Etat Belge/T.J., www.cass.be

Cass. 20 oktober 2011, AR F.10.0088.N, Belgische staat/Immolux nv, *FJF* 2012, afl.3, 320

Cass. 27 april 2012, AR F.11.0069.F, Etat belge/Général Construction Liège, www.cass.be

Cass. 18 januari 2013, AR F11.0126.N, Belgische staat/J.-M.M., www.cass.be

Cass. 3 maart 2011, AR F.08.0082.F, Etat belge/Oxygène, www.cass.be

Cass. 17 oktober 2013, AR F.12.0049.N, Belgische staat/G.V., www.cass.be

Cass. 19 juni 2014, AR F.13.0095.N, E./Belgische staat, *FJF* 2015, afl. 4, 124

Cass. 22 mei .2014, AR F.12.0188.N, Belgische staat/F.R., *Fisc.Koer.* 2014, afl. 13, 553

Cass. 31 oktober 2014, AR F.13.0031.N, Jetaircenter nv/Belgische staat, www.cass.be

Cass. 29 januari 2015, AR F. 14.0007.F, J.B., M.D./Etat belge, www.cass.be

Antwerpen 28 juni 1984, *FJF* 1986, 109.

Gent, 24 juni 1988, *BTW-rev.*1988, afl. 84, 39. Antwerpen 15 januari 2008, *Fisc.Koer.* 2008, afl. 14, 624.

Brussel 20 juni 2013, *FJF* 2013, afl. 10, 1035

Brussel 26 november 2014, nr. 2010/AR/1596, *Fisc.Koer.* 2015, afl. 4, 506

Rb. Brussel 4 april 1986, *FJF* 1987, 227

Rb. Antwerpen 18 april 2001, *Fisc.Koer.* 200, 222-223

Rb. Brussel 24 maart 2004, *FJF* 2005, afl. 8, 813

Rb. Gent 28 april 2004, *TFR* 2004, afl. 271, 1036

Rb. Bergen 2 november 2006, *FJF* 2008, afl 4, 450

Rb. Brussel 18 mei 2010, *FJF* 2011, afl. 3, 289

Rb. Namen 1 maart 2012, *FJF* 2012, afl. 10, 1184

Rb. Brussel 13 januari 2016, *Fisc.Koer.* 2016, afl. 13, 755

Rechtsleer:

Boeken:

BALTUS, F., La T.V.A. *Fondements en mécanismes*, Brussel, De Boeck & Larcier, 2007, 518 p.

BORGER, F., *Een reis doorheen de fiscale beginselen*, Brugge, Die Keure/ La charte, 2011, 430 p.

BRAUN K.M., *Aftrek van de voorbelasting in de BTW*, Leiden, Kluwer, 2002, 419 p.

BIJL, D.B., VAN HILTEN, M.E., VAN VLIET, D.G., *Europese BTW en de Nederlandse omzetbelasting*, Deventer, Kluwer, 2001, 518 p.

CLAES, A., *BTW-carrousel, de fiscaal- en strafrechtelijke aanpak en de gevolgen voor de organisatoren, medeplichtigen en hun afnemers*, Brussel, Larcier, 2005, 276 p.

DECKX, C., RUYSSCHAERT, S., *Van tiende penning tot BTW*, Antwerpen-Appeldoorn, Maklu, 2009, 116 p.

- DEBRUYNE, E., *Fiscaal Comendium Btw*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 1228 p.
- GOVERS, M., MEYNENDOCKX, E., RAES, P., *Internationale handel en BTW*, Mortsel, Intersentia, 2014, 588 p.
- JANSEN, T., DE BROE, L., BOSSUYT, J., DAUGINET, V., VERCAUTEREN, V., DILLEN, L., GEELHAND, N., ANTHONISSEN, K., *De nieuwe antimisbruikbepaling*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2013, 193 p.
- KAECKENBEECK, C., *Les carrousels à la TVA*, Brussel, Larcier, 2005, 117 p.
- MASSIN, I., STAS, D., VYNCKE, K., DEBELVA, F., DEGADT, D., DE VLIET, J., HEIRMAN, J., VANBIERVLIET, F., VANDENDRIESSCHE, P., *Handboek belasting over toegevoegde waarde*, Brugge, Die Keure/La Charte, 2015, 296.
- PEETERS, P., *Europees belastingrecht*, Larcier, Brussel, 2005, 882 p.
- RAES, P., *Terugaaf van buitenlandse BTW in Europa*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 250 p.
- REUGEBRINK, J., *Enkele beschouwingen over de neutraliteit van de omzetbelasting*, Deventer, Kluwer, 1965, 28 p.
- RUYSSCHAERT, S., *Basisbeginselen BTW*, Antwerpen, Maklu, 2005, 276 p.
- RUYSSCHAERT, S., *De eigenlijke vrijstelling inzake btw*, Antwerpen-Appeldoorn, Maklu, 2010, 130 p.
- RUYSSCHAERT, S., *BTW van factuur tot aangifte*, 2^{de} herziene uitgave, Antwerpen/Appeldoorn, Maklu, 2016, 508p.
- RUYSSCHAERT, S., HEYLENS, L., *Aftrek en BTW*, Antwerpen, Maklu, 2005, 180 p.
- STESSENS, E., *Europees BTW-recht*, Appeldoorn-Antwerpen, Maklu, 2012, 623 p.
- SWINKELS, J.P., *De belastingplichtige in de Europese BTW*, Den Haag, Vermande, 2001, 281 p.

TIBERGHIE ADVOCATEN, *Handboek voor fiscaal recht*, Mechelen, Kluwer, 2013, 2300 p.

VANDEBERGH, H., *BTW-handboek*, Gent, Larcier, 2014, 2120 p.

VANDENBERGHE, L., *Aftrek en teruggaaf van BTW*, Antwerpen, Intersentia Rechtswetenschappen, 1998, 438 p.

L. VANDENBERGHE, *Handboek fiscale procedure BTW*, Antwerpen, Intersentia, 2013, 430 p.

VANDENBERGHE, L., DE TROYER, I., *Handboek fiscale procedure btw, 2^{de} ed.*, Mortsel, Intersentia, 2016, 266 p.

VANERMEN, B., *Verjaring inzake directe belasting en BTW*, Brussel, Larcier, 2008, 159 p.

VAN DE PUTTE, R., *Het neutraliteitsbeginsel inzake BTW, een analyse van de "European Commission's green Paper on the futur of VAT"*, Master handelswetenschappen – Accountancy en fiscaliteit, Universiteit Gent, 2011-2012, 70 p.

VAN DOESUM, A.J., *Contractuele samenwerkingen inzake BTW*, Deventer, Kluwer, 2009, 734 p.

VAN EETVELDE, W., *Teruggaaf van BTW in het buitenland*, thesis rechten UGent, 2012-2013, 55 p.

VAN HILTEN, M.E., KESTEREN, H.W.M., *Omzetbelasting*, Deventer, Kluwer, 2010, 520 p.

VAN ORSHOVEN, P., *De nieuwe fiscale procedure*, Diegem, Ced.Samsom, 1999, 242 p.

WUYTJENS, R., *Handboek belasting over toegevoegde waarde*, Brugge, Die Keure, 2011, 205 p.

Tijdschriften:

DE BIE, E., "Bewijsregeling inzake intracommunautaire levering: maakt KB nr. 52 een inbreuk op het vrij verkeer van goederen en diensten?" *AFT* 2002, alf. 5, 211-222

DE WIT, G., “De verjaringstermijn inzake BTW”, *TFR 2004*, 895 – 900

LEJEUNE, L., VANDENBERGHE, S., VERMEIRE L. “De Belgische voorwaarden voor vrijstelling van een intracommunautaire levering onder druk. De toetsing aan de BTW-richtlijn en de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie”, *AFT 2013*, 39 – 52

MASSIN I., BAUWENS E., “Nieuwe administratieve commentaar over de B.T.W.-regeling voor buitenlandse belastingplichtigen”, *AFT 2004*, afl.2, 41-67

MASSIN, I., “Geen BTW-af trek bij rechtsmisbruik”, *Fiscoloog 2016*, 1-4.

MASSIN, I., “Bewijs intracommunautaire levering: het belang van goede trouw, *Fiscoloog 2007*, 8-11

REUGEBRINK, J., “Maatstaf van heffing in de omzetbelasting: objectief of subjectief?” *WFR 1973*, 624-660

REYNDERS, S., “Overzicht rechtspraak BTW 2006-2009”, *AFT 2017*, afl 2, 5-66.

REYNDERS, S., “Handelingen gesteld in het kader van een BTW-carrouselfraude door een verkoper te goeder trouw, zijn aan BTW onderworpen en geven recht op aftrek van de BTW – of toch niet?”, *AFT 2006*, afl. 5, 37-41.

RUYSCHAERT, S., “Teruggaaf van een te hoog bedrag aan wettelijk verschuldigde btw: verrijking zonder oorzaak, *Pacoili BIBF 2016*, 1-4.

TOURNICOURT, R., VANDENBERGHE, L., “Bedenkingen bij het wetsontwerp betreffende de hervorming van de fiscale procedure. De nieuwe verjaringstermijn inzake B.T.W.” *TFR 1998*, 154-156.

VANDEBERGH, H., “Aftrek van BTW met betrekking tot leveringen in het kader van een BTW-carrousel. De arresten Optige en Kittel van het Europese Hof van justitie: een stap te ver?”, *TFR 2006*, 955-959.

VANDENDRIESSCHE, P., “Drastische uitbreiding van de BTW-verleggingsregeling”, *Fiscoloog* 2001, 4p.

WITTOCK, N., “*Toetsing van de Belgische toepassingsvoorwaarden van btw-tarieven aan de beginselen van neutraliteit en non-discriminatie*”, *AFT* 2011, afl. 8-9, 8-32.

Conclusies of noten:

HvJ (3^e kamer) 13 mei 1989, nr. 173-88, ECLI:EU:C:1989:329, Morten Henriksen, Concl. Adv.Gen. F.G., JACOBS

HvJ (5^{de} kamer) 5 december 1996, nr. C-85/95, ECLI:EU:C:1996:466, Reisdorf, concl. Adv.Gen. N., FENELLY

HvJ 7 september 1999, nr. C-216/97, ECLI:EU:C:1999:390, Gregg & Gregg, concl. Adv.Gen. G. COSMAS

HvJ (3^e kamer) 14 juni 2007, nr. C-445/05, ECLI:EU:C:2007:344, Werner Haderer, concl. Adv. Gen. E., SCHARPTSON

Cass. 13 november 1969, *RCJB* 1970, 326, Noot P., VAN OMMESLAGHE

Online bronnen:

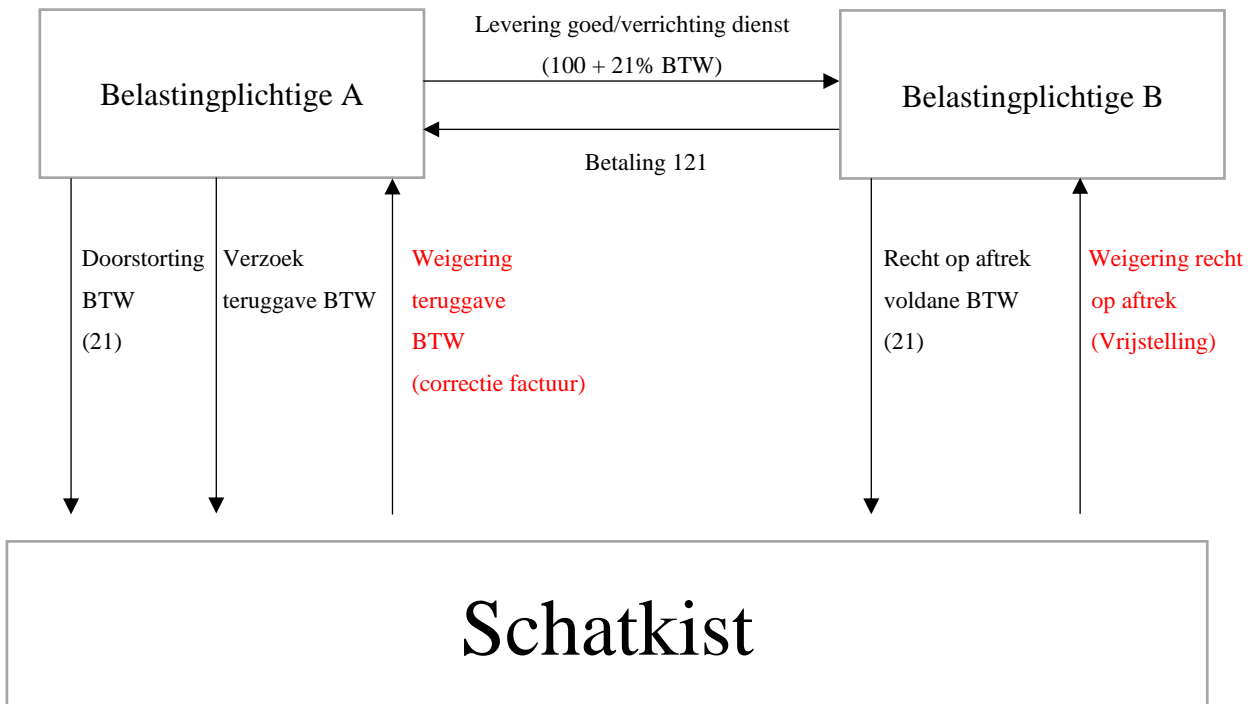
H., VANDEBERGH, *Het beginsel van fiscale neutraliteit inzake btw*, 2008, www.vandebergh-smeets.be/nl/node/27.

COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *VAT/GST relief for foreign business: the state of play, A business and government survey*, 2010, www.oecd.org/tax/consumption/44560750.pdf

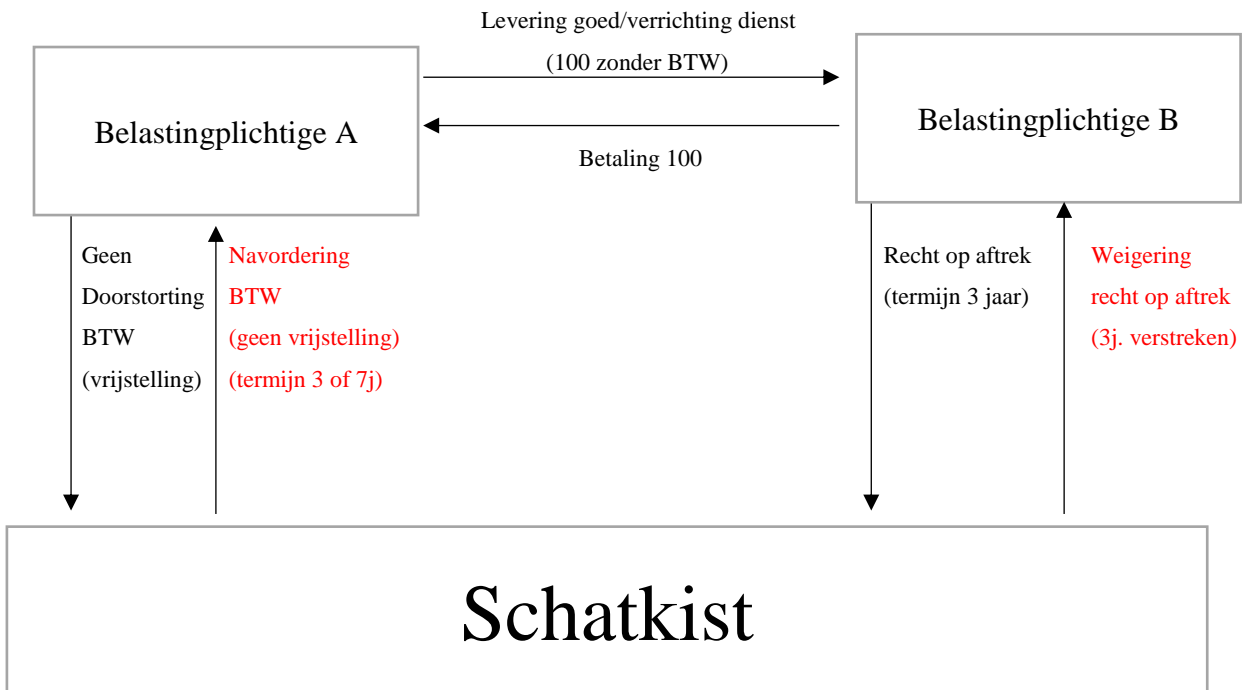
VAT-refund – FAQ: Kan ik meerdere aanvragen tot terugbetaling indienen?, www.minfin.fov.be.

11. Bijlagen:

(1) Terugvordering onterecht betaalde BTW



(2) Verjaringstermijn – weigering recht op aftrek



(3) Artikel 44, §3, 4°-10°

§ 3. Van de belasting zijn nog vrijgesteld:

4° De handelingen van verzekering en herverzekering, met inbegrip van de daarmee samenhangende diensten verricht door makelaars en lasthebbers, met uitzondering evenwel van de diensten als schade-expert;

5° Verlening van kredieten en bemiddeling inzake kredieten, alsmede het beheer van kredieten door degene die ze heeft verleend;

6° Het bemiddelen bij en het aangaan van verplichtingen, borgtochten en andere zekerheids- en garantieverbintenissen, alsmede het beheer van kredietgaranties door degene die het krediet heeft verleend;

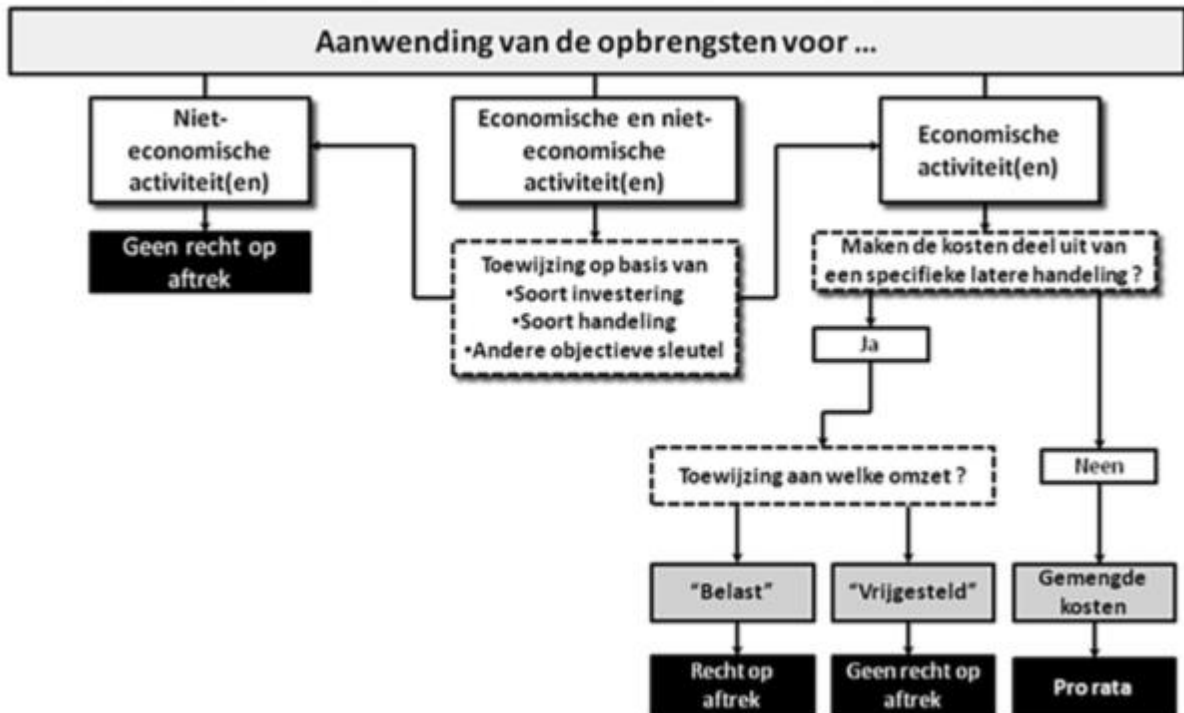
7° Handelingen, bemiddeling daaronder begrepen, betreffende deposito's, rekening-courantverkeer, schuldvorderingen, cheques en andere handelspapieren met uitzondering van de invordering van schuldvorderingen;

8° De betalings- en ontvangstverrichtingen, bemiddeling daaronder begrepen, met uitzondering van de invordering van schuldvorderingen; de dienstverrichter kan, onder de voorwaarden gesteld door of vanwege de Minister van Financiën, kiezen voor het belasten ervan;

9° Handelingen, bemiddeling daaronder begrepen, betreffende deviezen, bankbiljetten en munten die wettig betaalmiddel zijn, met uitzondering van munten en biljetten die als verzamelobject worden beschouwd; als zodanig worden beschouwd gouden, zilveren of uit een ander metaal geslagen munten, alsmede biljetten, die normaliter niet als wettig betaalmiddel worden gebruikt of die een numismatische waarde hebben;

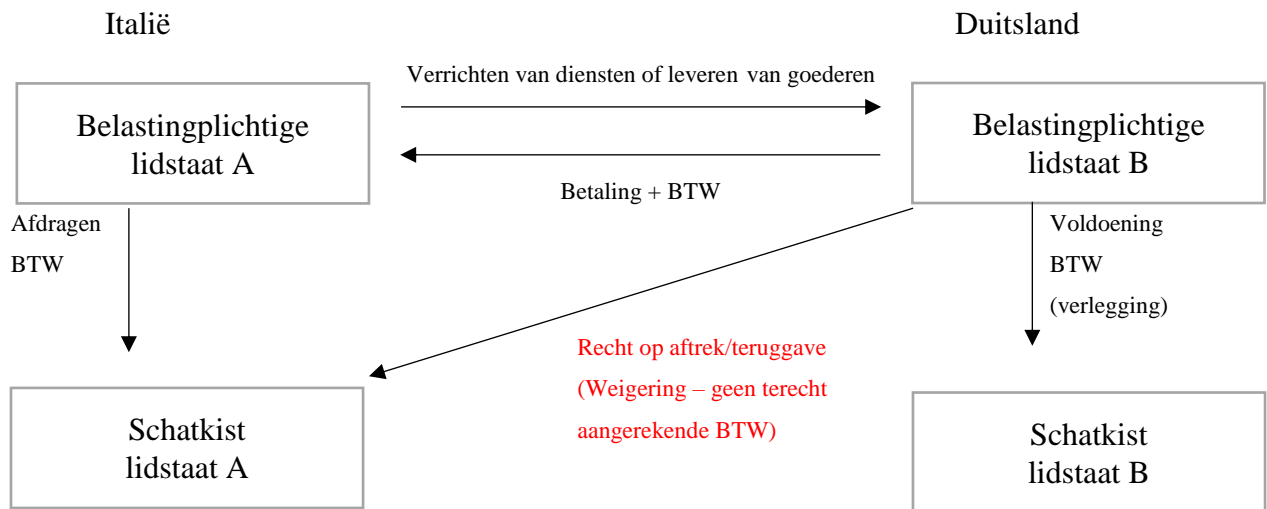
10° Handelingen, bemiddeling daaronder begrepen, uitgezonderd bewaring en beheer, inzake aandelen, deelnemingen in vennootschappen of verenigingen, obligaties en andere waardepapieren, met uitsluiting van documenten die goederen vertegenwoordigen;

(4) Recht op aftrek



H. VANDENBERGHE, *BTW-handboek*, Gent, Larcier, 2014, 814.

(5) Enkel terecht aangerekende BTW komt in aanmerking



Artikel 226:

“Onverminderd de bijzondere bepalingen van deze richtlijn zijn voor btw-doeleinden op de overeenkomstig de artikelen 220 en 221 uitgereikte facturen alleen de volgende vermeldingen verplicht:

- 1) de datum van uitreiking van de factuur;
- 2) een opeenvolgend nummer, met één of meer reeksen, waardoor de factuur eenduidig wordt geïdentificeerd;
- 3) het in artikel 214 bedoelde btw-identificatienummer waaronder de belastingplichtige de goederenleveringen of de diensten heeft verricht;
- 4) het in artikel 214 bedoelde btw-identificatienummer van de afnemer waaronder hij een goederenlevering of een dienstverrichting heeft afgenomen waarvoor hij tot voldoening van de belasting is gehouden of waaronder hij een in artikel 138 bedoelde goederenlevering heeft afgenomen;
- 5) de volledige naam en het volledige adres van de belastingplichtige en zijn afnemer;
- 6) de hoeveelheid en de aard van de geleverde goederen of de omvang en de aard van de verrichte diensten;
- 7) de datum waarop de goederenlevering of de dienst heeft plaatsgevonden of voltooid is of de datum waarop de in artikel 220, punten 4) en 5) bedoelde vooruitbetaalde linge is gedaan, voor zover die datum vastgesteld is en verschilt van de uitreikingsdatum van de factuur;
- 8) de maatstaf van heffing voor elk tarief of elke vrijstelling, de eenheidsprijs, btw niet inbegrepen, evenals de eventuele vooruitbetalingskortingen, prijskortingen en -rabat ten indien die niet in de eenheidsprijs zijn begrepen;
- 9) het toegepaste btw-tarief;
- 10) het te betalen btw-bedrag, tenzij er een bijzondere regeling van toepassing is waarvoor deze richtlijn die vermelding uitsluit;
- 11) in geval van een vrijstelling of wanneer de afnemer tot voldoening van de belasting is gehouden, een verwijzing naar de toepasselijke bepaling in deze richtlijn of naar de overeenkomstige nationale bepaling of enige andere vermelding dat de goederenlevering of de diensten zijn vrijgesteld of onder de toepassing van de verleggingsregeling vallen;
- 12) in geval van levering van een nieuw vervoermiddel onder de in artikel 138, lid 1 en lid 2, onder a), gestelde voorwaarden, de in artikel 2, lid 2, tweede alinea, bedoelde gegevens;

13) wanneer de bijzondere bepaling voor reisbureaus wordt gehanteerd, een verwijzing naar artikel 306 of de overeenkomstige nationale bepalingen of enige andere vermelding dat deze regeling is toegepast;

14) wanneer een van de bijzondere regelingen voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten wordt gehanteerd, een verwijzing naar artikel 313, artikel 326 of artikel 333, of de overeenkomstige nationale bepalingen of enige andere vermelding dat een van deze regelingen is toegepast;

15) wanneer degene die tot voldoening van de belasting gehouden is, een iscaal vertegenwoordiger is in de zin van artikel 204, het in artikel 214 bedoelde btw-identificatienummer van deze iscaal vertegenwoordiger, samen met zijn volledige naam en adres.”

Artikel 227:

“De lidstaten kunnen belastingplichtigen die op hun grondgebied gevestigd zijn en er goederenleveringen of diensten verrichten, de verplichting opleggen in andere dan de in artikel 226, punt 4), bedoelde gevallen het in artikel 214 bedoelde btw-identificatienummer van hun afnemer te vermelden.”

Artikel 228:

“De lidstaten op het grondgebied waarvan goederenleveringen of diensten worden verricht, kunnen ontheing verlenen van bepaalde verplichte vermeldingen in de met een factuur gelijkgestelde documenten of berichten bedoeld in artikel 219.”

Artikel 229:

“De lidstaten leggen niet de verplichting op de facturen te ondertekenen.”

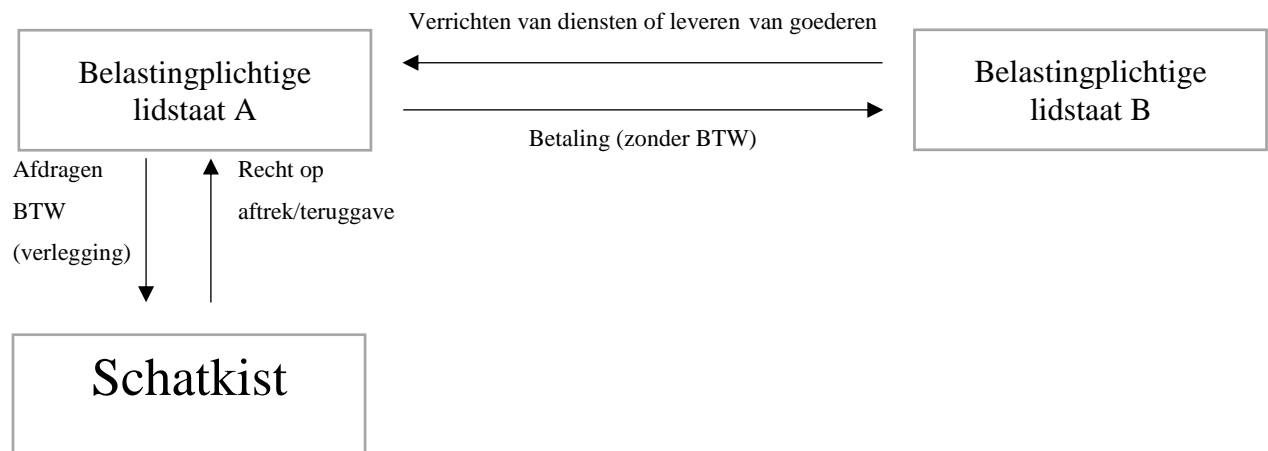
Artikel 230:

“Op een factuur kunnen bedragen in willekeurig welke munteenheid voorkomen, mits het te betalen btw-bedrag is uitgedrukt in de nationale munteenheid van de lidstaat waar de plaats van de goederenlevering of de plaats van de diensten is gelegen en mits daarbij gebruik wordt gemaakt van het in artikel 91 bedoelde wisselkoersmechanisme.”

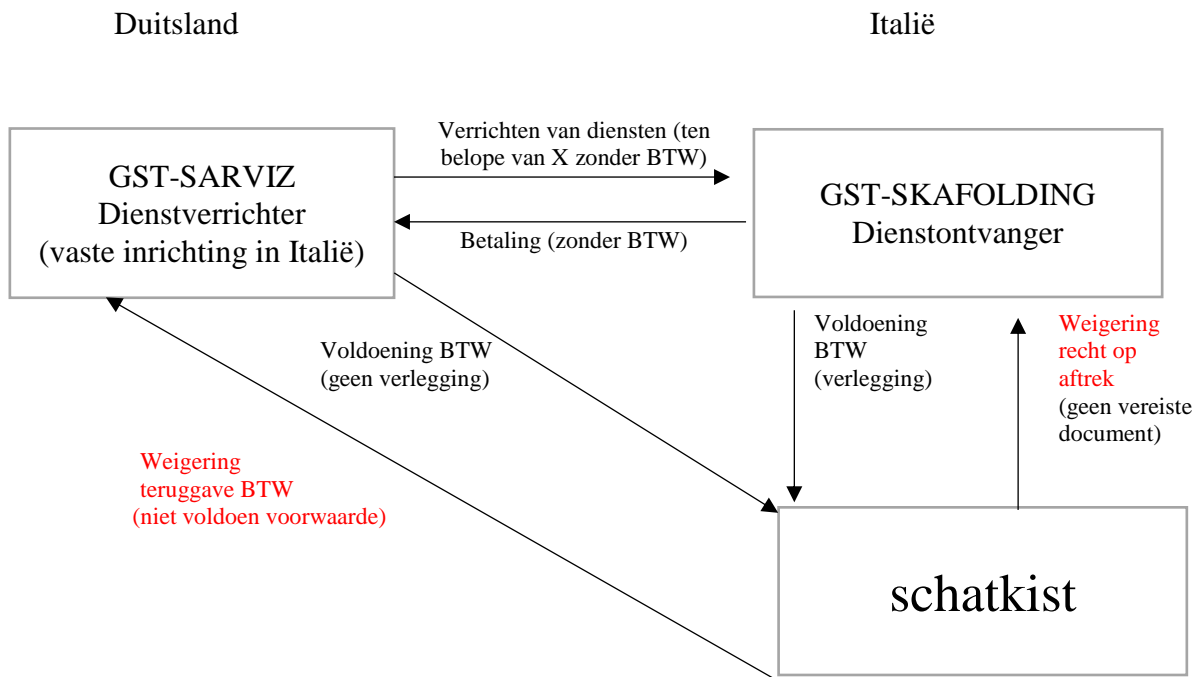
Artikel 231:

“Ter controle kunnen de lidstaten een vertaling eisen in hun nationale taal van de facturen betreffende op hun grondgebied verrichte goederenleveringen of diensten, alsmede van de facturen die worden ontvangen door op hun grondgebied gevestigde belastingplichtigen.”

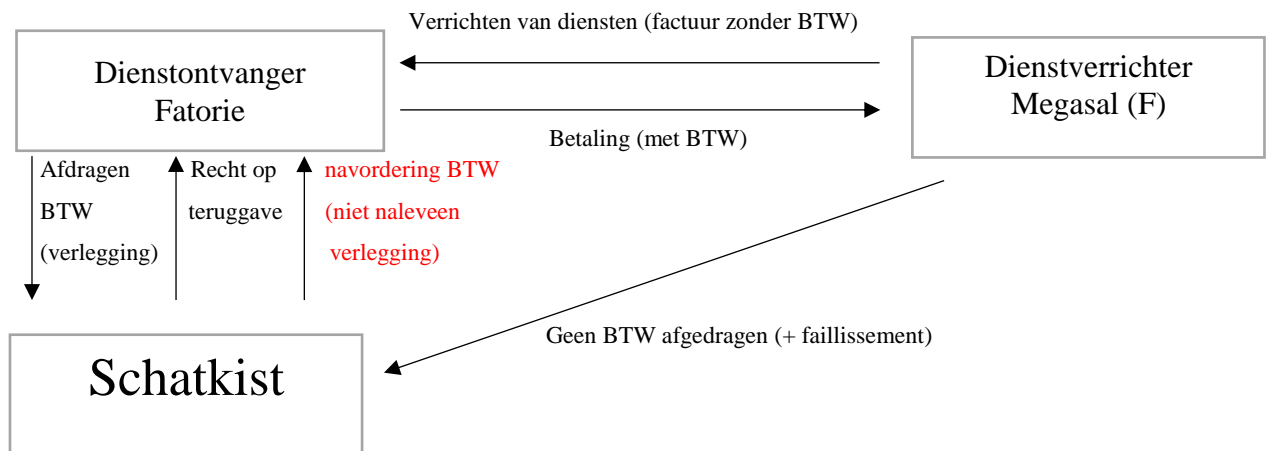
(7) Verleggingregeling – recht op aftrek



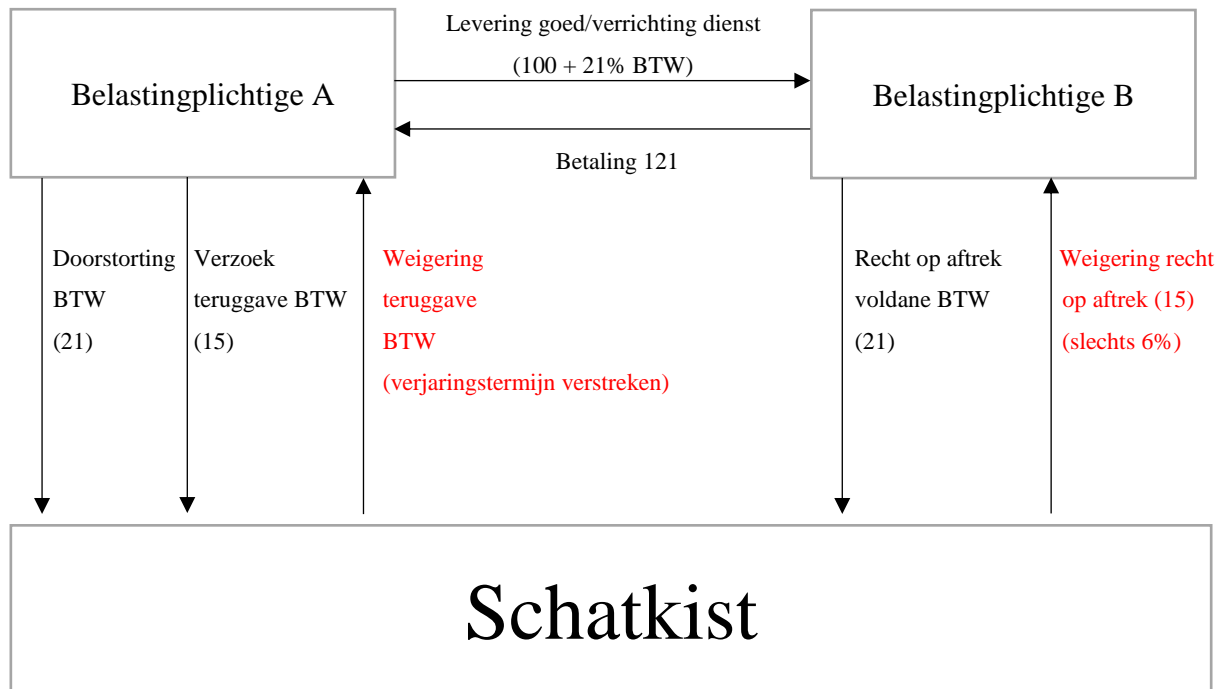
(8) GST-sarviz – GST-skafolding



(9) Fatorie

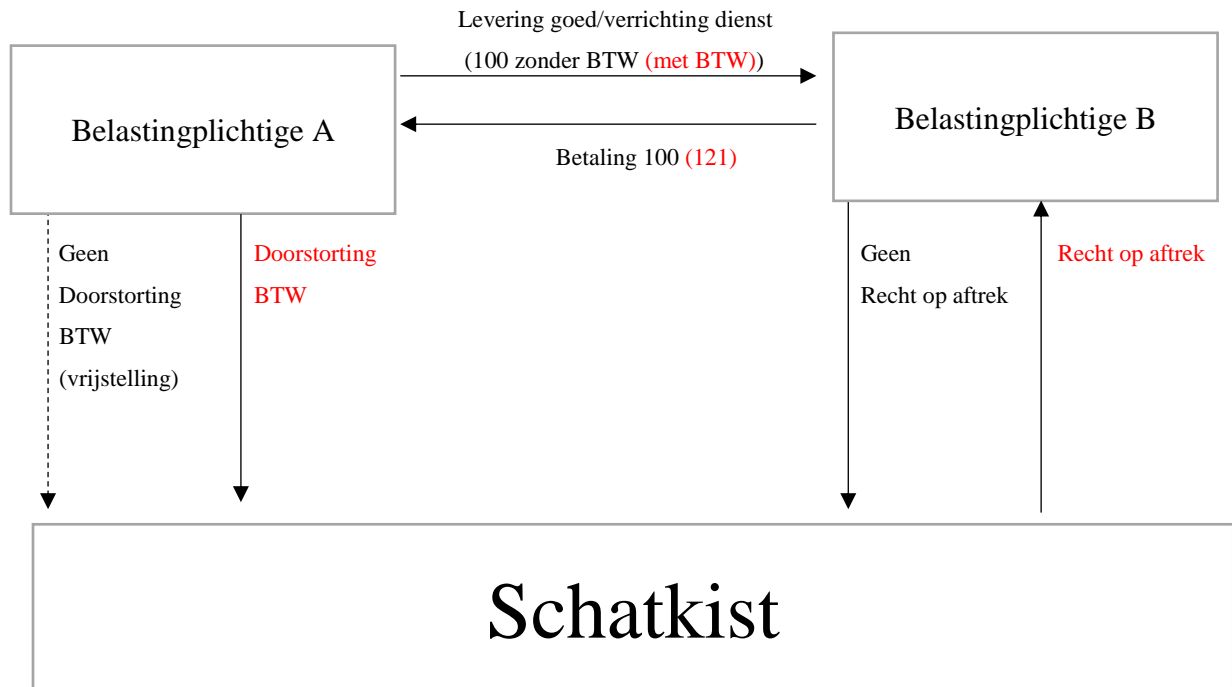


(10) verjaringstermijn weigering teruggave BTW

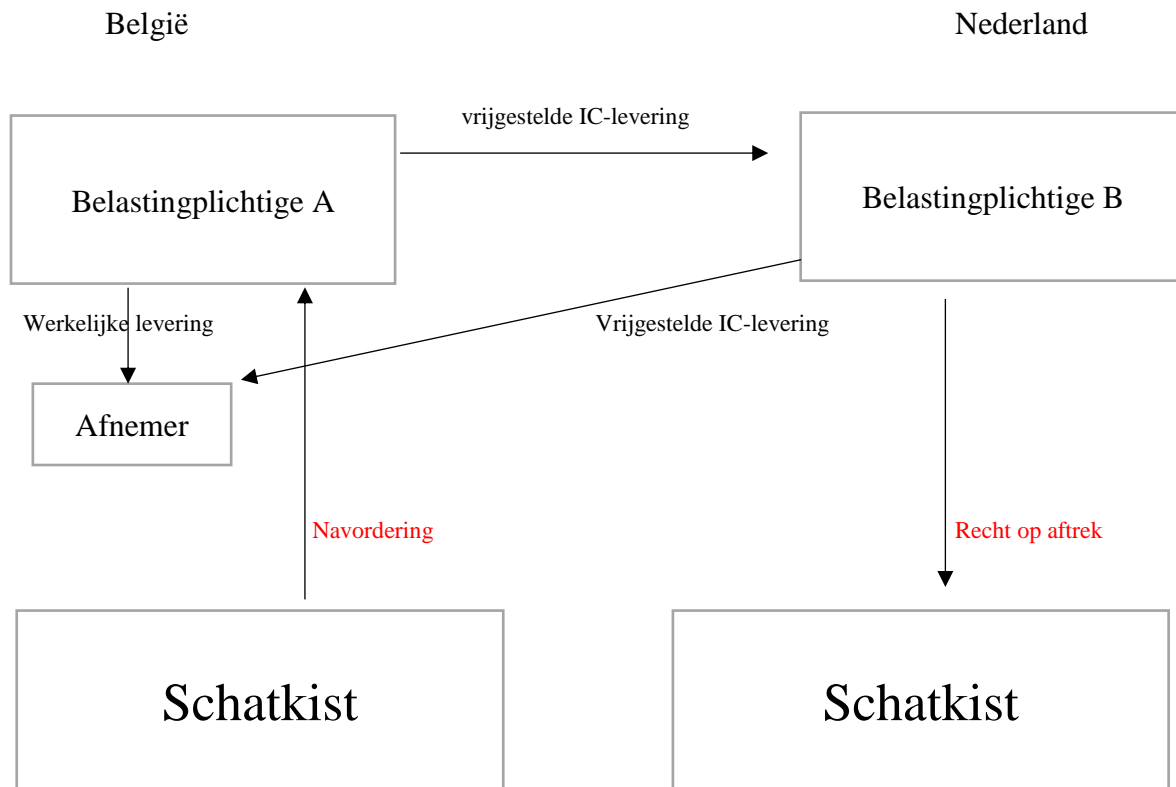


(11) onwettigverklaring wegens strijdigheid

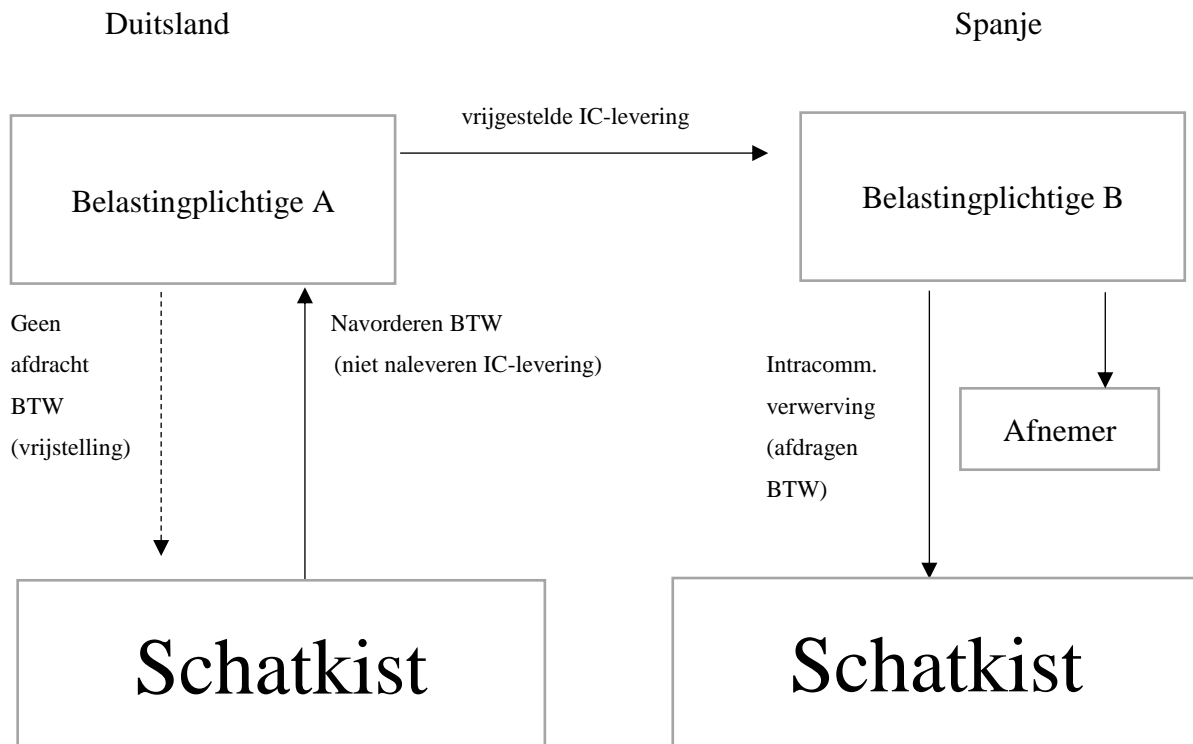
Huidige situatie **versus** nieuwe situatie



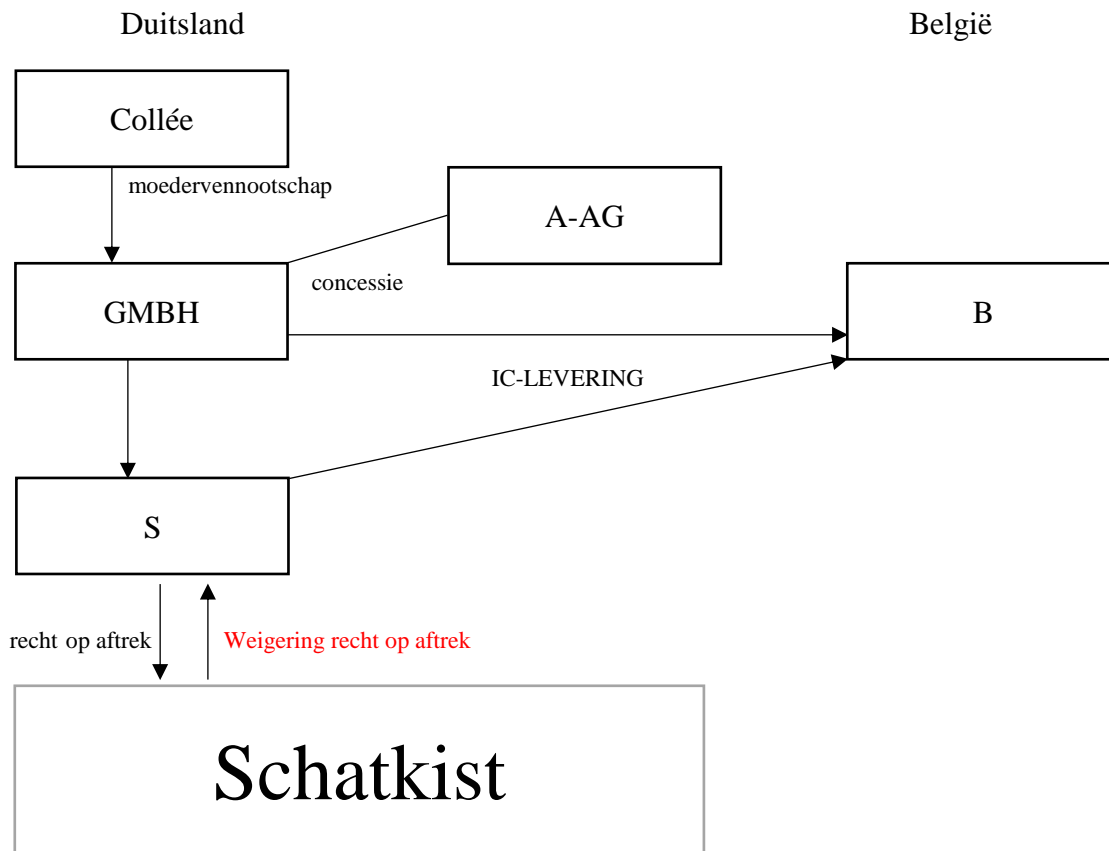
(12) misbruik – herdefiniëring



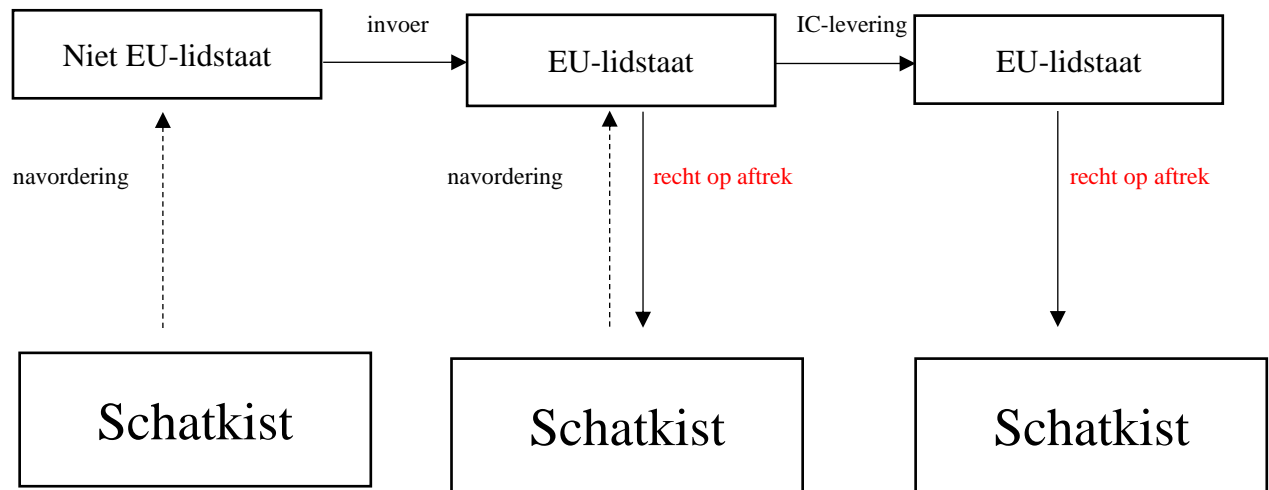
(13) Weigering intracommunautaire vrijstelling



(14) Weigering intracommunautaire vrijstelling – goede trouw belastingplichtige



(15) Weigering intracommunautaire levering – vervoer



(16) Vereenvoudigd intracommunautair driehoeksverkeer

