

HET VREEMDE VAN BTW: VAN AMBTENARENRECHT NAAR RECHTERSRECHT)

Henri Vandenberg

Jubel.be, 15 mei 2020.

Een befaamd fiscalist heeft ooit gezegd , ik meen in 1982, dat de btw een eenvoudige belasting is en dat we er weinig procedures over zullen tegenkomen. In dat jaar bestond de btw in België ongeveer tien jaar (ingevoerd in 1971) en inderdaad, toen werd er over btw niet veel geprocedeerd. De btw is een belasting die lang tot weinig betwisting aanleiding heeft gegeven.

Hoe zou het ook ingewikkeld kunnen zijn?! We gaan naar de winkel, kopen één en ander en betalen bij de prijs van onze aankopen ook btw. Iedereen weet dat men btw betaalt. Het geheel verloopt heel eenvoudig. We kopen één en ander, betalen dan btw en de verkoper draagt die btw af aan de Staat. Wat zou daar nu ingewikkeld aan kunnen zijn?! Kan het nog eenvoudiger?

Die verkoper kreeg dan het recht de btw die drukt op al zijn kosten af te trekken. Hij mocht die recupereren. De filosofie van het stelsel is namelijk dat alle goederen vrij moeten zijn van btw tot ze bij de consument terecht komen. Alleen de consument betaalt btw . De tussenpersonen in de handel en de fabrikanten betalen geen btw. Hun kosten moeten dan ook vrij blijven van btw. Daarom stelt men dat de belastingplichtige een recht op aftrek heeft van btw. Er bestaan hier beperkingen aan. Daar komen we nog op terug.

De befaamde fiscalist, Jos Defoort beschreef een dertigtal jaar geleden in zijn boek 'De belastingmaatschappij' op eerder cynische wijze, hoe de btw bij uitstek een 'moderne' belasting is, een belasting van "het nieuwe type". "Het is de uiteindelijke belasting, de belasting van de toekomst, de revolutionaire belasting !", niet zonder enige zin voor overdrijving¹.

"De BTW is een belasting die de belastingplichtige zelf niets kost, een belasting waar de belastingplichtige zelf de belasting int. Zijn facturen zijn aanslagbiljetten die hij naar zijn klanten rondstuurt, en die de bestemming met de glimlach betaalt, wetende dat hetgeen hij betaalt, onmiddellijk van de fiscus kan teruggevorderd worden".

"Zoals elk spel zonder grenzen, heeft de BTW glimlachende toezichters nodig, ambtenaren die alleen maar tussenkomen wanneer er iets aan de machine hapert. De machine : werkt vanzelf. De ambtenaren zijn geen controleurs of ontvangers meer. Zij vormen [slechts] de onderhoudsploeg van een volautomatische fabriek. De medewerking van de belastingplichtige wordt bij de BTW werkelijk gemaximaliseerd. [...]".

"Iedere BTW-plichtige controleert en wordt gecontroleerd, betaalt en ontvangt. De droom van de Franse Revolutie, de 'citoyenfonctionnaire' wordt eindelijk in de BTW geboren. De maandelijkse aangiften geven geen aanleiding tot aanslagen. Het zijn eerder interne rapporten waardoor de ambtenaren-leden van de onderhoudsploeg op de hoogte gebracht worden van de toestand, wat hen moet toelaten te controleren of de machine gesmeerd loopt en eventuele wijzingen op te sporen"

Jos Defoort vergiste zich. Hij meende dat de btw in de praktijk door administratieve onderrichtingen zou worden geregeld en minder door de wet. Het aantal vonnissen zou op één hand kunnen worden

¹ J. Defoort, De belastingmaatschappij, Kalmthout, Biblio, 1982, 195.

geteld. In 1982 was dat weliswaar een correcte ervaring, zoals we net uitlegden, maar de toekomst zou anders uitwijzen.

Zoals Jan Van Dijck stelt :

“Dat kan dertig jaar geleden misschien wel zo geweest zijn. Vandaag is dat geenszins het geval. Het aantal vonnissen en arresten die over BTW-betwistingen handelen, is haast niet meer te tellen, zelfs niet op de vingers van zeer vele handen. Veel van die betwistingen betreffen niet enkel feitelijkheden, maar ook de interpretatie van de regels die in het BTW-Wetboek te lezen staan, en bovendien van de communautaire voorschriften zoals die in de Europese BTW-richtlijn voorkomen”.²

Wie in 1980 met btw geconfronteerd werd, zal nooit enige verwachting gehad hebben van de evolutie die deze belasting nadien heeft meegemaakt en die haar verdomd ingewikkeld maakte. Verschillende raadsheren op een hof van beroep hebben zich reeds laten ontvallen dat als ze met btw geconfronteerd werden, ze zich steeds ongemakkelijk voelden, want dat het toch allemaal nogal vreemd kon zijn. Btw heeft een eigen filosofie ontwikkeld. Enkele dagen geleden kwam ik een accountant tegen die terugkwam van een seminarie over btw. Daar ging hij zich toch niet veel meer mee bezig houden. Zo een rare bedoening dat dat geworden was! Inderdaad btw is niet simpel gebleven als het dat al ooit was.

De btw werd ingevoerd in 1971. Toen ondergetekende de schoolbanken verliet bestond de btw vier jaar. Er was dus nog niet veel gebeurd in die tussentijd. Het was nog stil en het zou nog wel even stil blijven. Er roerde zich niet veel; men was duidelijk nog niet gewend aan deze nieuwe belasting; de commentaren waren miniem. Rechtspraak was er omzeggens nog niet. Van het Europees Hof hadden we nog maar vaag gehoord.

De btw werd ingevoerd in een wetboek van ongeveer 100 artikelen, een mooi evenwichtig opgebouwd geheel. Vele jaren heeft het geduurd vooraleer men inzag dat btw ook een juridische grondslag had in een wet. In de eerste jaren van de btw raadpleegde men geen wetboeken. Alles was immers uitgeklaard in aanschrijvingen (ik denk dat dit woord niet meer gebruikt wordt, nu gaat het om circulaire, beslissingen, enz.). Maar in die aanschrijvingen stond alles uitgelegd. Er waren geen aanschrijvingen die de wet volgden, maar aanschrijvingen per onderwerp. In veel aanschrijvingen werd dan de wet toegelicht voor die bepaalde sector of onderwerp en werd de administratieve interpretatie gegeven, en al dikwijls werden er dan ook toegevingen of afwijkingen toegestaan die niet in de wet stonden. Er ontstond aldus een soort administratief btw-recht van toegevingen, afwijkingen van de wet, uitzonderingen waar men in de wetten en koninklijke besluiten niets van terugvond. De garagisten hadden er, de kleinhandelaars. Er was een aanschrijving over de belastingplichtige, enz. Regelmatig kwamen er aanschrijvingen bij. Ze hadden nummers per jaar en werden keurig en mappen geborgen, gemakkelijk te raadplegen en te volgen. Dat er ook een wet was, daar hield niemand zich mee bezig. Niemand raadpleegde die en iemand bouwde er zijn verdediging mee op. Alles stond in de aanschrijvingen. Dat heeft zo geduurd tot eind jaren tachtig. Er waren weinig uitspraken van het Europees Hof van Justitie. Ik denk dat het eerste vonnis over btw dateert uit 1981 van de vrederechter te Antwerpen. Toen werd btw nog behandeld op alle

² Lustrumnummer 25 jaar TRV, nr. 2013/1

rechtbanken naargelang het bedrag dat op het spel stond. Leg aan een vrederechter meer eens uit dat er een btw wetboek bestaat!

Het was voor een jonge snaak als ondergetekende, dan ook opvallend dat, wanneer men iets moest opzoeken over btw, de accountant of belastingconsulent, in de reeksen aanschrijvingen dook om het antwoord te zoeken. Wat in de wet stond en welke wetten er waren, bleef een beetje in het vage. Voor rechtsstudenten was dat natuurlijk minder zo; die kenden de wet want zij mochten deze hanteren op het examen (althans aan de unief, niet aan de FHS, daar moesten we de wet echt van buiten kennen).

Naast de aanschrijvingen bestond er een btw-handleiding; die telde toen toch reeds een driehonderdtal bladzijden. Studenten op de FHS en in Leuven mochten deze studeren. Er was ook nog een btw-commentaar maar die uitgave is nooit goed van de grond geraakt. Als tijdschrift was er de Btw-revue. Dat was het zo ongeveer; er werd niet veel over btw gepubliceerd want er was niet veel over te vertellen; het was een nogal droge stof waar (nog) niets in bewoog.

Er waren een paar Europese richtlijnen, maar die waren nog summier en hielden geen uniformisering binnen Europa van de btw in.

Dat bleef zo tot eind van de jaren tachtig of midden van de jaren tachtig. Stilaan kwam er verandering. De rechtspractici kregen meer en meer voeling met de wet zelf.

In 1978 werd de Zesde richtlijn ingevoerd, die voorzag in een relatief grote uniformisering van de btw. Stilaan begon er wat te roeren. In 1982 stelde een auteur zich reeds de vraag of ze evolueerden van wettelijk recht naar rechtersrecht?!

Het Europees Hof liet zich gelden en de rechtspraak begon toe te nemen.

Om even een vergelijking te maken, toen ondergetekende in 1990 aan zijn Btw-handboek begon te schrijven, kreeg hij een boek van ongeveer 350 bladzijden geschreven. In 2002 is dat boek verdrievoudigd. Het boek nu bijwerken is niet meer doenbaar voor een persoon alleen. De te verwerken stof over de laatste tien jaar is het dubbele of in elk geval groter dan alles van de jaren voordien. Het is bijna niet meer bij te houden.

In 1990 kon men nog alle arresten van het Europees Hof van buiten kennen; het waren er niet zeer veel; nu zijn ze niet meer te tellen.

De btw evolueerde van een statische belasting, geïnspireerd of geschreven vanuit de traditie van de met het zegel gelijkgestelde taksen, waar heel wat werd uit over genomen, naar een Europese belasting waar bijna elk geding van enige principiële inhoud moet opgelost worden door het Europees Hof.

De Belgische rechters hebben lange tijd huiverig gestaan tegenover het stellen van prejudiciële vragen. De Nederlanders waren snel hiermee vertrouwd (typisch Nederlands en behoudsgezind België) Maar België heeft zijn achterstand ingehaald.

Begrippen evolueerden en nieuwe begrippen vonden ingang.

In den beginne waren de begrippen duidelijk. Wie een belastingplichtige was, wat hij moest doen, wanneer hij recht op aftrek had; het was allemaal duidelijk omschreven.

Maar het begon te vloeien.

Het begrip belastingplichtige werd een evoluerend begrip. Men was niet alleen belastingplichtige wanneer men handelingen regelmatig stelde als een beroepsbeoefening, maar men werd dit reeds vanaf het moment dat men het voornemen had dergelijke handelingen te stellen. Het duidelijk en eerlijk voornemen was voldoende. En had de administratie iemands belastingplicht erkend, dan mocht ze hier niet op terugkomen. Aftrek van btw kreeg men vanaf het moment dat men de aankopen bestemde voor het stellen van belastbare handelingen, in plaats van vanaf het werkelijk gebruik ervoor; het bestemmingsbeginsel wordt strikt nageleefd.

Begrippen doen aldus hun intrede die een mate van subjectiviteit inhouden en voer voor discussie in de praktijk kunnen vormen.

In 1993 werd de richtlijn nogmaals aangepast en werden de grenzen afgeschaft en leerden we te leven met intracommunautaire leveringen.

Enkele jaren geleden werden de regels in verband met de plaats van de diensten herschreven.

Van het Europees Hof kreeg de belastingplichtige die een goed deels voor privédoeleinden gebruikte, het recht dat goed in die mate buiten btw te houden, zonder recht op aftrek en zonder belastbaarheid op moment van de verkoop ervan in de mate van het privégebruik.

Ook de regels van toepassing op buitenlandse belastingplichtigen kregen een ander kleedje.

Enfin, aan evolutie en veranderingen geen gebrek!

Net zoals de regels wie nu in feite de btw op een handeling verschuldigd is, die zijn ook uitgebreid geworden.

Op zeker moment heeft men ook de btw eenheid ingevoerd. Het succes ervan is minder dan men verwacht heeft, denk ik.

Ook nieuwe begrippen doen hun intrede.

Het Europees Hof hechtte en hecht nog steeds veel belang aan het neutraliteitsbeginsel; alle goederen moeten (behoudens wettelijke uitzonderingen) vrij zijn van btw tot in eindfase van consumptie; de staat mag niet méér btw krijgen dan de eindconsument betaalt. Ook dat leidt in de praktijk tot soms eigenaardige toestanden. Alle elementen (kosten) die deel uitmaken van de prijs van de geleverde goederen of diensten, moeten vrij zijn van btw tot in eindfase van consumptie. Alle kosten die verhaald worden middels belastbare handelingen moeten vrij zijn van btw.

Het neutraliteitsbeginsel houdt ook in dat allen die met elkaar concurreren, in gelijke omstandigheden gelijk moeten behandeld worden.

Dan is er het evenredigheids- en rechtszekerheidsbeginsel; die krijgen van het Europees Hof een ver doorgedreven inhoud. De staat mag geen maatregel nemen of voorwaarden stellen, die verder gaan dan nodig. Regelmatig wordt een lidstaat teruggefloten! Maatregelen moeten evenredig zijn met hun doel.

Fouten en vermeldingen of gebrek aan vermeldingen in facturen kunnen het recht op aftrek niet in de weg staan indien de goederenstroom kan gevolgd worden en de heffing van de btw kan gecontroleerd worden. Wanneer blijkt dat over een handeling btw verschuldigd wordt na het verstrijken van de aangiftetermijn en termijn voor aftrek, dan moet de aftrek toch toegestaan worden. Met andere woorden, het gaat om het belang van het systeem, het doel ervan; eens dit bereikt, dan mogen formaliteiten niet de rechten van de belastingplichtige aantasten.

De rechtszekerheid staat hoog in het vaandel, de rechtsonderhorigen moeten duidelijk vooraf hun plichten kennen en weten of ze belastbaar zijn.

Ook het vertrouwensbeginsel krijgt een inhoud die verder gaat dan in onze nationale rechtspraak. De belastingplichtige moet kunnen vertrouwen op het woord van de bevoegde ambtenaar, wanneer deze een uitleg geeft over de strekking van de wet; ook al zou zijn interpretatie tegen de wet ingaan.

Rechtsmisbruik kan volgens het Hof niet door de beugel en fraude wordt eveneens streng afgestraft; Wie weet of behoort te weten dat er in een keten van transacties fraude gepleegd wordt, krijgt geen genade van het Hof en verliest zijn recht of aftrek.

De invloed van het Europees Hof in deze evolutie is maar al te duidelijk en niet weg te cijferen.

In 1971, 1978 en 1993 werd steeds een toekomstige volledige harmonisatie van de btw op Europees vlak in het vooruitzicht gesteld, maar telkens werden de bakens verschoven en van een volledige eenheid is nog niet veel te merken.

De tarieven blijven blijkbaar verschillend in alle landen en lijken moeilijk één te maken. Het komt dus neer op een geldkwestie.

Nochtans roept er veel om vereenvoudiging. Het systeem van intracommunautaire leveringen is een vraag om blijvende moeilijkheden en onzekerheid. Het systeem van buitenlandse belastingplichtige is eveneens een bron van onrust, en last but not least de regels in verband met plaats van de diensten zouden nu toch eens eindelijk mogen vereenvoudigd worden. De toepassing ervan is geen sinecure in vele gevallen!

Waar er niet veel in verandert zijn de regels van bewijs, heffing en controle van btw en invordering. Deze hebben weinig veranderingen ondergaan; er zijn na 1971 regels ingevoerd in verband met beslag eventueel bij derden en aansprakelijkheid bij niet betaling van de btw.

De verjaringstermijnen zijn wel een tweetal keren veranderd.

De procedure op zichzelf is nog steeds dezelfde los van de wijziging ervan in 1999 naar aanleiding van de grote wijziging van de procedure in alle soorten van belastingen. Maar de impact inzake

btw was relatief klein. Men procedeerde reeds op de rechtbank van eerste aanleg en dat is nog steeds zo.

In 2000-2001 was er een toename van de gedingen op de rechtbanken merkbaar, vooral omdat velen dachten dat het om iets nieuws ging en de verwachting hadden een snel antwoord te krijgen van de rechter.

Een toename van de gedingen is ook toe te schrijven aan het feit dat sedert 1999 de rechter de opgelegde boetes mag beoordelen naar evenredigheid.

Om diverse redenen die niets te maken hebben met de btw zelf, is het aantal gedingen op de rechtbank fel verminderd.

Het oplossen van geschillen is door de wetten van 1999 niet vergemakkelijkt.

De vraag kan gesteld worden of we een Europese rechtbank inzake btw zouden moeten instellen in plaats van het systeem van prejudiciële vragen. Het lijkt mij toe dat dit te vroeg is; er zijn te veel landelijke verschillen en ook niet alle problemen hebben een Europese inslag. Problemen van bewijs, omzetverhogingen en fraude blijven meestal van Europese impact gespeend.

Natuurlijk is het zo dat, wanneer er zich een Europees probleem stelt en een prejudiciële vraag op zijn plaats is, men tijd verliest. Men moet eerst de nationale procedure doorlopen, de rechter moet een vonnis uitspreken en dan gaan we pas naar Europa. Het zou twee jaar sneller moeten kunnen gaan. Maar dikwijls is de Europese impact ook niet zeker: vele gedingen waarin een Europees probleem aan de orde komt, kunnen toch opgelost worden zonder dat dit probleem te berde komt.

En de rechter is het ook niet altijd eens met de rechtsonderhorigen dat er zich een Europees probleem stelt (wellicht heeft hij – zoals men nogal pleegt te zeggen van rechters: het dan weer eens niet begrepen!) en de rechtsonderhorige meent ook dikwijls ten onrechte dat er zich een Europees probleem stelt. (Maar ja, zoals men moet weten, de advocaat moet alle roeispansen die hij heeft, gebruiken in de verdediging van zijn cliënt; niet zijn mening telt; de rechter oordeelt).

Het ziet er naar uit dat btw nog wel enige tijd voor beroering zal blijven zorgen.

Menig rechtsonderhorige of zelfs rechter heeft moeite met de filosofie van de btw. Blijkbaar geraakt men niet goed vertrouwd met de regels die gelden.

Nu dat is ook wel begrijpelijk. Btw is eenvoudig in zijn opzet en bedoeling. Het systeem is klaar en duidelijk, maar de uitwerking ervan en de invulling van vele begrippen is soms eigenaardig en vereist een aparte instelling van de burgers en rechters die verschilt van andere belastingen.

Eenvoud siert, wordt gezegd. Wel, de btw was in 1971 een zeer mooi en eenvoudig wetboekje van om en nabij 100 artikelen. Hieraan zijn dan een reeks koninklijke besluiten en ministeriële besluiten gekoppeld (samen meer dan zestig, denk ik). Daardoor wordt het al wat minder overzichtelijk, maar ondertussen zijn de 100 artikelen uit het eerste wetboek uitgegroeid tot een allegaartje van artikels met nummer bis ters enz. tot ergens zelfs terdecies en dan nog een daaraan gekoppeld terdecies

A, B, C. Ja, dan wordt het natuurlijk niet meer zo overzichtelijk. Een aantal koninklijke besluiten zijn afgeschaft, maar anderen zijn bijgekomen.

Echt overzichtelijk is het geheel niet meer.

Vanaf eind jaren tachtig kwam de idee in zwang dat btw een juridische grondslag had en al snel bleek dat de aanschrijvingen wel eens een loopje durfden nemen met de wet. En discussies ontstonden! Deze werden nog versterkt door het feit dat inmiddels in 1978 de Zesde Richtlijn (nu vervangen door RI. 2006/112) werd ingevoerd in België waardoor de Europese grondslag van de btw vergrootte en men ook ging discussiëren over het verschil tussen een Belgische wet en de Richtlijnen. De bron voor discussie was gevonden en alras werden er kritische commentaren geschreven.

Btw bleek toch wel een niet zo eenvoudige belasting te zijn. Er zaten vreemde dingen in.

Henri Vandebergh