

Hof van Cassatie van België

Arrest

I

Nr. F.22.0162.N

W.W.,

eiser,

met als raadslieden mr. Michel Maus, advocaat bij de balie West-Vlaanderen, met kantoor te 8020 Oostkamp, Hertsbergsestraat 4 en mr. Pieterjan Smeyers, advocaat bij de balie Brussel, met kantoor te 1170 Brussel, Vorstlaan 90,

tegen

BELGISCHE STAAT, vertegenwoordigd door de minister van Financiën, met kabinet te 1000 Brussel, Wetstraat 12, voor wie optreedt de adviseur-generaal-centrumdirecteur centrum KMO Kortrijk, met kantoor te 9050 Ledeborg (Gent), G. Crommenlaan 6 bus 742,

verweerder,

vertegenwoordigd door mr. Geoffroy de Foestraets en mr. Stefan De Vleeschouwer, advocaten bij het Hof van Cassatie, beiden met kantoor te 1000 Brussel, Dalstraat 67, waar de verweerder woonplaats kiest.

II

Nr. F.22.0166.N

BELGISCHE STAAT, vertegenwoordigd door de minister van Financiën, met kabinet te 1000 Brussel, Wetstraat 12, voor wie optreedt de adviseur-generaal-centrumdirecteur centrum KMO Kortrijk, met burelen te 9050 Ledeborg (Gent), G. Crommenlaan 6 bus 742,

eiser,

vertegenwoordigd door mr. Geoffroy de Foestraets en mr. Stefan De Vleeschouwer, advocaten bij het Hof van Cassatie, beiden met kantoor te 1000 Brussel, Dalstraat 67, waar de eiser woonplaats kiest.

tegen

W.W.,

verweerder.

I. RECHTSPLEGING VOOR HET HOF

De cassatieberoepen zijn gericht tegen het arrest van het hof van beroep te Gent van 22 maart 2022.

De eerste voorzitter heeft bij beschikking van 16 december 2024 beslist dat de zaken worden behandeld in voltallige zitting.

Advocaat-generaal Johan Van der Fraenen heeft op 31 december 2024 een schriftelijke conclusie neergelegd.

Raadsheer Bart Wylleman heeft verslag uitgebracht.

Advocaat-generaal Johan Van der Fraenen heeft geconcludeerd.

II. CASSATIEMIDDEL

De eiser I voert in zijn verzoekschrift dat aan dit arrest is gehecht, een middel aan.

De eiser II voert in zijn verzoekschrift dat aan dit arrest is gehecht, een middel aan.

III. BESLISSING VAN HET HOF***Beoordeling******A. Voeging***

1. De cassatieberoepen in de zaken F.22.0162.N en F.22.0166.N zijn gericht tegen hetzelfde arrest en dienen bijgevolg te worden gevoegd.

B. Zaak F.22.0162.N***Middel in zijn geheel***

2. De appelrechter stelt vast en oordeelt dat:

- de eiser een garagebox huurt voor 50 euro per maand en deze voor een periode van 7 jaar onderverhuurt aan CEDEF cvoa, waarvan hij de zaakvoerder is, voor 666,67 euro per maand;
- de eiser op 31 december 2014 een stuk heeft uitgereikt aan CEDEF cvoa met omschrijving ‘vooruitbetaling huur’ ten bedrage van 56.000 euro plus 11.760 euro btw;
- CEDEF cvoa dit document heeft ingeschreven als aankoopfactuur en de btw in aftrek heeft gebracht in haar btw-aangifte, terwijl de eiser het document niet heeft ingeschreven en deze btw evenmin heeft opgenomen in zijn btw-aangifte voor het vierde kwartaal van 2014;
- de btw krachtens artikel 51, § 1, 3°, Btw-wetboek verschuldigd is louter door vermelding ervan op een stuk;

- de btw vermeld op het document dat werd uitgereikt op 31 december 2014, op grond van artikel 51, § 1, 1°, artikel 53, § 1, eerste lid, 2° en 3°, en artikel 53octies, § 1, eerste lid, Btw-wetboek, alsook artikel 18 KB nr. 1 van 29 december 1992, en met toepassing van artikel 22 Btw-wetboek, diende te worden opgenomen in de btw-aangifte van het vierde kwartaal van 2014.

3. Het eerste onderdeel voert aan dat de appelrechter een te ruime interpretatie geeft van artikel 51, § 1, 3°, Btw-wetboek door genoeg te nemen met een stuk waarop btw is vermeld, terwijl de toepassing van deze bepaling een factuur of een als zodanig geldend stuk vereist. Het tweede onderdeel voert aan dat het arrest minstens behept is met een motiveringsgebrek doordat de rechter niet of niet correct motiveert waarom het stuk in kwestie kan worden beschouwd als een factuur of een als zodanig geldend stuk.

4. Het oordeel dat de btw die werd aangerekend op de onderverhuur van de bergruimte opeisbaar werd in het laatste kwartaal van 2014 steunt niet alleen op artikel 51, § 1, 3°, Btw-Wetboek maar ook op de zelfstandige, niet bekritiseerde reden dat artikel 22 Btw-Wetboek tot hetzelfde besluit leidt.

In zoverre de onderdelen gericht zijn tegen het oordeel dat de btw die werd aangerekend op de onderverhuring van de bergruimte opeisbaar werd in het laatste kwartaal van 2014, kunnen ze niet tot cassatie leiden en zijn ze bij gebrek aan belang niet ontvankelijk.

5. Het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft in zijn arrest van 29 september 2022, C-235/21, *RaiFFEisen Leasing t. Republika Slovenija*, geoordeeld dat, om als factuur in de zin van artikel 203 van de Richtlijn 2006/112/EG te kunnen worden erkend, een document, ten eerste, de btw moet vermelden en, ten tweede, de informatie moet bevatten die is bedoeld in de bepalingen van afdeling 4 van hoofdstuk 3, titel XI, van de richtlijn, met als opschrift “*Inhoud van de facturen*”, die noodzakelijk is opdat de belastingdienst kan vaststellen of is voldaan aan de materiële voorwaarden voor het recht op btw-aftrek.

6. In zoverre het eerste onderdeel is gericht tegen het oordeel dat de btw die werd aangerekend op de prestatievergoeding van de zaakvoerder opeisbaar werd in het laatste kwartaal van 2015, steunt het op de onjuiste veronderstelling dat een stuk, om te kunnen gelden als een factuur in de zin van artikel 51,

§ 1, 3°, WIB92, de in artikel 226 van de Richtlijn 2006/112/EG en artikel 5 van het koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992 bedoelde vermeldingen moet bevatten en faalt het naar recht.

7. Het tweede onderdeel voert aan dat het arrest “*niet motiveert (of niet correct) waarom het stuk in casu kan worden beschouwd als ‘een factuur of een als zodanig geldend stuk’*” en voert op die grond schending van artikel 149 Grondwet aan, zonder te verduidelijken op welk in conclusies aangevoerd middel het arrest niet antwoordt of welke feitelijke vaststellingen het arrest niet bevat om de wettigheid ervan te kunnen nagaan.

In zoverre is het onderdeel bij gebrek aan nauwkeurigheid niet ontvankelijk.

B. Zaak F.22.0166.N

Eerste onderdeel

8. De rechter aan wie gevraagd wordt een administratieve geldboete opgelegd op grond van artikel 70, § 1, Btw-wetboek, die een repressief karakter heeft in de zin van artikel 6.1 EVRM, te toetsen, moet de wettigheid van die sanctie onderzoeken en mag in het bijzonder nagaan of die sanctie verzoenbaar is met de dwingende eisen van internationale verdragen en van het interne recht, met inbegrip van de algemene rechtsbeginselen.

9. Het bij artikel 6.1 EVRM gewaarborgde recht op toegang tot de rechter en het daaruit voortvloeiend beginsel dat een administratieve sanctie met een repressief karakter in de zin van artikel 6.1 EVRM ter controle moet kunnen worden voorgelegd aan een rechter met volle rechtsmacht, houdt niet in dat de rechter de administratieve geldboete kan verminderen tot beneden het wettelijk minimum of tot beneden het door de wet opgelegde vaste boetetarief.

Aan het vereiste dat de rechter de administratieve boete moet kunnen toetsen met volle rechtsmacht is immers voldaan indien alles wat onder de beoordelingsbevoegdheid van het bestuur valt, door de rechter kan worden getoetst.

10. Krachtens artikel 9 van het organiek Regentbesluit nr. 78 van 18 maart 1831 van het bestuur van 's lands middelen, beschikt de minister van Financiën op de verzoeken om kwijtschelding van boeten of verhogingen van recht ten titel van boeten, andere dan degene uitgesproken door de rechter.

Uit het voormelde principe dat, om te voldoen aan het vereiste van een toets met volle rechtsmacht, niets van wat onder de beoordeling van de administratie valt aan het toezicht van de rechter mag ontsnappen, volgt dat wanneer de belastingplichtige opkomt tegen de beslissing van de minister of zijn gemachtigde over een verzoek met toepassing van artikel 9 van het Regentbesluit, de rechter de boete moet kunnen kwijtschelden of verminderen op dezelfde wijze als de minister of zijn gedelegeerde dat kan.

11. De appelrechter oordeelt dat:

- de administratie bij toepassing van artikel 70, § 1, Btw-wetboek aan de verweerder een geldboete heeft opgelegd gelijk aan het dubbel van de niet betaalde belasting;
- uit de feiten blijkt dat de verweerder bewust verschuldigde btw niet heeft aangegeven en betaald;
- de administratieve sanctie van 200 pct. of hier concreet 67.830 euro onmiskenbaar een repressief karakter heeft en de rechter in dat geval de sanctie met volle rechtsmacht kan beoordelen;
- zelfs al is de overtreding zeer laakbaar, de kans op herval van de verweerder ingevolge de stopzetting van zijn activiteit als boekhouder en zijn pensioen beperkt is waardoor de preventieve werking van de sanctie eerder beperkt zal zijn;
- het om die reden past de sanctie te herleiden naar 100 pct., hetgeen nog steeds zwaar is, maar zich meer in een evenredige verhouding bevindt met de aard, de ernst en de omvang van de overtreding, mede gelet op de beperkte preventieve werking ervan.

12. Door aldus, buiten de context van een beroep tegen de beslissing van de minister of zijn gedelegeerde over een verzoek tot kwijtschelding met toepassing van artikel 9 Regentbesluit, de boete met toepassing van artikel 6.1

EVRM te verminderen tot beneden het wettelijk tarief van 200 pct. van de verschuldigde belasting, verantwoordt de appelrechter zijn beslissing niet naar recht.

Het onderdeel is gegrond.

Dictum

Het Hof,

Voegt de zaken F.22.0162.N en F.22.0166.N.

Zaak F.22.0162.N

Verwerpt het cassatieberoep.

Veroordeelt eiser I tot de kosten.

Bepaalt de kosten voor eiser I op 311,60 euro.

Zaak F.22.0166.N

Vernietigt het bestreden arrest in zoverre het oordeelt over de opgelegde boete en uitspraak doet over de kosten.

Beveelt dat van dit arrest melding zal worden gemaakt op de kant van het gedeeltelijk vernietigde arrest.

Houdt de kosten aan en laat de beslissing daaromtrent aan de feitenrechter over.

Verwijst de aldus beperkte zaak naar het hof van beroep te Antwerpen.

Dit arrest is gewezen te Brussel door het Hof van Cassatie, eerste kamer in voltallige zitting, samengesteld uit eerste voorzitter Eric de Formanoir, als voorzitter, sectievoorzitters Christian Storck en Geert Jocqué, en de raadsheren Bart Wylleman, Marie-Claire Ernotte, Marielle Moris, Sven Mosselmans, Myriam Ghyselen en Michael Traest en in openbare rechtszitting van 25 april 2025 uitgesproken door eerste voorzitter Eric de Formanoir, in aanwezigheid van advo-

25 APRIL 2025

F.22.0162.N –
F.22.0166.N/8

caat-generaal Johan Van der Fraenen, met bijstand van griffier Elien Van Isterdael.

E. Van Isterdael

M. Traest

M. Ghyselen

S. Mosselmans

M. Moris

M.-C. Ernotte

B. Wylleman

G. Jocqué

Ch. Storck

E. de Formanoir

Verzoekschrift

VOORZIENING IN CASSATIE

VOOR : W.W.,

Eiser in cassatie

bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. Michel Maus, advocaat bij de balie WestVlaanderen, kantoorhoudend te 8020 Oostkamp, Hertsbergsestraat 4 en Mr. Pieterjan Smeyers, advocaat bij de balie Brussel, kantoorhoudend te 1170 Brussel, Vorstlaan 90;

TEGEN :

De BELGISCHE STAAT, Federale Overheidsdienst Financiën, in de persoon van de Minister van Financiën, wetstraat 12, 1000 Brussel, ten verzoeken van de adviseur-generaal-centrumbirecteur KMO-Kortrijk, met kantoor te 8500 KORTRIJK, Hoveniersstraat 31;

Verweerder in cassatie

5 Aan de Heren Eerste Voorzitter en Voorzitter en aan de Dames en Heren Raads-heren, leden van het Hof van Cassatie,

Hooggeachte Dames en Heren,

Eiseres heeft de eer aan Uw toezicht te onderwerpen een arrest van het Hof van Beroep te Gent, 5^{de} kamer, van 22 maart 2022, met rolnummer 2021/AR/487 en repertoriumnummer 2022/2220.

SAMENVATTING VAN DE FEITEN EN PROCEDUREVOORGAANDEN

- 15 1. Onderhavige zaak heeft betrekking op een btw-dwangbevel (art. 500/1895/77883) op naam van eiser in cassatie, uitgevaardigd op 12 december 2017 door C., Ontvanger, uitvoerbaar verklaard op 13 december 2017 door D., adviseur, en aan eiser in cassatie ter kennis gebracht op 14 december 2017.

A. Met betrekking tot de huur

- 20 2. Eiser in cassatie verhuurd een bergruimte aan zijn vennootschap (CVOA CEDEF), met een oppervlakte van een 90m², die door de CVOA CEDEF uitsluitend gebruikt wordt als opslagplaats voor de archieven van klanten en ook voor haar eigen archieven. In 2014 werd hiertoe een vooruitbetaalde huur aangerekend voor een periode van 7 jaar.

OVEREENKOMST TER BESCHIKKING STELLEN VAN EEN BERGRUIMTE

Tussen

- 1) W.W.
- 2) De CVOA CEDEF Koning Albertstraat 40 8500 Kortrijk
- 3) F.L.

Is overeengekomen hetgeen volgt

In het vooruitzicht van de overname van de klantendossiers van de CVOA CEDEF door F.L., stelt W.W. een bergruimte ter beschikking van zijn vennootschap de CVOA CEDEF voor de opslag van het archief aan klantendossiers en andere relevante stukken en dit voor een periode van zeven jaar.

Hiervoor wordt aan W.W. eind 2014 een vooruitbetaalde huur toegekend van 56.000 €. Conform de BTW-wetgeving is deze ter beschikkingstelling van een bergruimte onderworpen aan de BTW tegen het tarief van 21%.

Het totale bedrag van 67.760 € (56.000 + 11.760 BTW) wordt eind 2014 als een schuld van de CVOA CEDEF tov. W.W. geboekt, onder de vorm van een overige lening.

De jaarlijkse uitbetaling aan W.W. gedurende de periode van 7 jaar vanaf 2015, wordt in onderling overleg tussen hem en de CVOA CEDEF geregeld, als uitbetaling van de schuld van deze laatste tov. van W.W.

leper, 15/12/2014

- 25 3. De administratie voerde op 20 april 2017 een fiscale controle uit en heeft in hoofde van de CVOA CEDEF voor de periode 01/01/2014 tot 31/12/2015 de in aftrek genomen BTW teruggevorderd, met betrekking tot :
- Stuk 31/12/2014 (Stuk 1) : betreft de terbeschikkingstelling van een bergruimte voor het opslaan van dossiers, waarvan de administratie meent dat dit beschouwd moet worden als een vrijgestelde onroerende verhuur;

3

30 4. In hoofde van eiser in cassatie werd door de administratie **nogmaals** de BTW aangerekend op basis van hetzelfde stuk d.d. 31 december 2014 (**Stuk 1**) waarvan de administratie meent dat de uitreiking de verschuldigheid van BTW tot gevolg heeft :

35 - Stuk 31/12/2014 (**Stuk 1**) : betreft de terbeschikkingstelling van een berguimte voor dossiers, waarvan de administratie meent dat dit beschouwd moet worden als een vrijgestelde onroerende verhuur;

De administratie rekent in feite nogmaals dezelfde BTW aan welke eiser in cassatie reeds spontaan in zijn BTW-aangiften van 2015-2016-2017 en 2018 heeft aangegeven.

40 **B. Met betrekking tot de prestatievergoeding**

5. De betwisting heeft daarnaast betrekking op een dossiervergoeding van 105.500,00 EUR die op 31 december 2014 werd gefactureerd aan CEDEF cvoa door eiser in cassatie, tevens de zaakvoerder van CEDEF cvoa.

45 6. Eind 2015 werd door CEDEF cvoa een samenwerkingsovereenkomst gesloten met F.L. binnen het kader van de overname van de klantendossiers van CEDEF cvoa. Aangezien L. niet over de vereiste financiële middelen beschikt om een reguliere overname te doen van de klantenportefeuille (1 x jaaromzet) en bovendien niet de titel had van Accountant — belastingconsulent, maar enkel van boekhouder, werd in de overeenkomst voorzien dat L. tot eind 2018 kosteloos prestaties zou uitvoeren, waarna zij het cliënteel begin 2019 verwierf.

50

In deze 3-jarige periode kon L. zich vertrouwd maken met de werking van het accountantskantoor en geïntroduceerd worden bij haar toekomstige klanten. Onder-tussen is L. sinds begin 2019 de trotse opvolger van de klanten van CEDEF cvoa, CEDEF cvoa zelf blijft bestaan als managementvennootschap van de zaakvoerder
55 van CEDEF cvoa (eiser in cassatie).

Tegelijk verbond eiser in cassatie zich ertoe om in deze 3-jarige periode het be-stand cliënteel te blijven bedienen.

OVEREENKOMST tot overname klantendossiers

60 Tussen :

- 1) Tussen W.W.
- 2) De CVOA CEDEF Koning Albertstraat 40 8500 Kortrijk
- 3) F.L.

Is overeengekomen hetgeen volgt

- 65 In het vooruitzicht van de overname van de klantendossiers van de CVOA CEDEF door F.L., wordt overeengekomen dat W.W. eind 2015 als vergoeding een bedrag van 105.500 € + BTW wordt toegekend door de CVOA CEDEF, onder de ontbindende voorwaarde dat uiterlijk eind 2018 deze overeenkomst eindigt wanneer de klanten niet meer zouden bestaan in de schoot van de CVOA CEDEF.
- 70 Deze toekenning wordt eind 2015 als een schuld van de CVOA CEDEF tov. W.W. geboekt,
- onder de vorm van een overige lening. Indien deze ontbindende voorwaarde zich eind 2018 volledig zou voordoen, waarbij alle klanten in de schoot van de CVOA CEDEF zouden verdwenen zijn, vervalt deze overeenkomst tussen de
- 75 CVOA CEDEF en W.W. en is deze laatste het totale bedrag van 105.500 € + BTW terug verschuldigd aan de CVOA CEDEF.
- Volgens zijn eigen risicoinschatting mag W.W., tijdens de 3-jarige periode, op voorhand een deel van deze toekenning als verworven beschouwen en dit fiscaal laten belasten in functie van de jaarlijkse uitbetalingen door de CVOA CEDEF
- 80 van haar schuld tegenover hem onder de vorm van een overige lening. W.W. bepaalt zelf het deel van de jaarlijkse uitbetalingen van de CVOA CEDEF dat hij aldus wil laten belasten. Indien tijdens deze 3-jarige periode klanten bij de CVOA CEDEF zouden verdwijnen, dient dit onmiddellijk als een vermindering van de schuld van de CVOA CEDEF tov. W.W. te worden geboekt.
- 85 F.L. verklaart zich akkoord met deze regeling waardoor zij in compensatie, voor het uitvoerende werk dat zij gedurende deze driejarige periode verricht, de klantendossiers vanaf 2019 zou verwerven.

Ieper, 1 december 2015

- 90 Door CEDEF cvoa werd eind 2015 een bedrag van 105.500,00 EUR aan eiser in cassatie toegekend (op dat ogenblik was het nog zeker dat de ontvangsten van de klanten er waren) voor diens prestaties ten behoeve van CEDEF cvoa in 2015 en ook nog voor een kleiner deel voor zijn prestaties in 2013 en 2014, met een ontbindende voorwaarde gekoppeld dat het cliënteel tot 2019 diende behouden blijven, zodat het op dat ogenblik naar diens opvolgster kon overgaan.

95 In het tegenovergestelde geval diende eiser in cassatie het toegekende bedrag van 105.500,00 EUR in functie van het verdwenen cliënteel aan CEDEF cvoa te crediteren en terug te storten.

Op deze manier zou er begin 2019 dan toch terug voldoende geld aanwezig zijn bij CEDEF cvoa en zou diens opvolgster door CEDEF cvoa kunnen vergoed
100 worden voor de drie jaar werk die zij in eerste instantie gratis gepresteerd had.

Aangezien in de daaropvolgende jaren bij CEDEF cvoa cliënteel verdween werden de volgende tegenboekingen gedaan:

- een bedrag van 38.000,00 EUR — voor het verlies van 4 klanten - werd per 31/12/2015 gecrediteerd op basis van een stuk d.d. 2 januari 2017 (Stuk 3). Zodoende bleef er op 31/12/2015 nog slechts een schuld van $105.500,00 - 38.000,00 = 67.500,00$ € EUR BTW over van CEDEF cvoa tegenover eiser in cassatie. Dit in correcte toepassing van de overeenkomst tot overname klantendossiers die bepaalt dat wanneer cliënteel verdwijnt de vergoeding voor W. moet teruggeschroefd worden in functie van dit verdwenen cliënteel. De BTW op dit bedrag van 38.000,00 EUR nl. 7.980,00 € werd
105
110 begin 2017 in de btw-aangifte van CEDEF cvoa als btw op een ontvangen creditnota aangegeven - een bedrag van 2.400,00 EUR - voor het verlies van 3 klanten — werd per 31/12/2017 gecrediteerd

Uiteindelijk betreft het per 31/12/2015 nog een bedrag van 67.500,00 en niet 105.500,00.

115 7. In hoofde van eiser in cassatie werd door de administratie **nogmaals** de BTW aangerekend op basis van hetzelfde stuk d.d. 31 december 2015 (**Stuk 2**) waarvan de administratie meent dat de uitreiking de verschuldigdheid van BTW tot gevolg heeft :

- Stuk 31/12/2015 (**Stuk 2**) : betreft de prestatievergoeding voor de klantendossiers van CEDEF cvoa;

120 De administratie rekent in feite nogmaals dezelfde BTW aan welke eiser in cassatie reeds spontaan in zijn BTW-aangiften 2016-2017 en 2018 heeft aangegeven.

8. De BTW-administratie is van oordeel dat eiser in cassatie btw verschuldigd was ingevolge het stuk d.d. 31 december 2014 (huur) (**Stuk 1**) en het stuk d.d. 31 december 2015 (prestatievergoeding) (**stuk 2**).

125 Eiser in cassatie kon zich hiermee niet akkoord verklaren.

9. Eiser diende een bezwaarschrift in, dat ongegrond werd verklaard, waarna hij een procedure inleidde voor de Rechtbank van Eerste Aanleg West-Vlaanderen, afdeling Brugge.

6

130 Bij een vonnis van 5 oktober 2020 verklaarde de Rechtbank de rechtsvordering van eiser ongegrond.

Eiser stelde tegen dit vonnis hoger beroep in.

Bij een arrest van het hof van beroep te Gent van 22 maart 2022, werd het hoger beroep ontvankelijk, maar ongegrond verklaard.

135 10. Eiser meent tegen voormeld arrest van 22 maart 2022 het hiernavolgende cassatiemiddelen te kunnen aanvoeren.

MIDDELEN TOT CASSATIE

GESCHONDEN WETSBEPALINGEN

Artikel 149 van de Grondwet.

Artikel 51, §1, 3° W.BTW juncto de artikelen 218 en 226 van Richtlijn 2006/112/EG

140 AANGEVOCHTEN BESLISSING

11. Het bestreden arrest stelt dat de btw vermeld op zowel het document uitgereikt op 31 december 2014 als op het document uitgereikt op 31 december 2015 zowel krachtens artikel 51, §1 W.BTW als krachtens de regels inzake opeisbaarheid van btw, bij toepassing van artikel 22 W.BTW opgenomen diende te worden in de btw-aangifte van het vierde kwartaal 2014.

Deze beslissing steunt op de overwegingen weergegeven op de pagina's 5 t.e.m. 8 6, titel 4,1 en titel 4.2

EERSTE GRIEF

150 12. Het bestreden arrest stelt dat de btw vermeld op zowel het document uitgereikt op 31 december 2014 (huur) als op het document uitgereikt op 31 december 2015 (prestatievergoeding) zowel krachtens artikel 51, 51 W.BTW als krachtens de regels inzake opeisbaarheid van btw, bij toepassing van artikel 22 W.BTW opgenomen diende te worden in de btw-aangifte van het vierde kwartaal van respectievelijk 2014 en 2015.

155 EERSTE ONDERDEEL

13. Het Hof van Beroep steunt zich op artikel 51, §1, 3° W.BTW dat luidt als volgt :

"De belasting is verschuldigd :

160 *3^o door eenieder die op een factuur of op een als zodanig geldend stuk de belasting over de toegevoegde waarde vermeldt, zelf indien hij geen goed heeft geleverd, noch een dienst heeft verstrekt. Hij wordt schuldenaar van de belasting op het tijdstip van het uitreiken van de factuur of het stuk."*

Het Hof interpreteert deze bepaling echter te ruim, aangezien zij meent dat krachtens artikel 51, §1, 3^o W.BTW btw verschuldigd is louter door de vermelding van de btw op "een stuk".

Het Hof oordeelt m.a.w. dat artikel 51, §1, 3^o W.BTW van toepassing is zonder in concreto na te gaan of het stuk waarvan sprake in casu kan worden beschouwd als een 'een factuur of een als zodanig geldend stuk'.

170 Artikel 51, §1, 3^o W.BTW vormt overigens de omzetting van artikel 203 van Richtlijn 2006/112/EG dat veel enger is opgesteld en luidt als volgt : "De btw is verschuldigd door eenieder die deze belasting op een factuur vermeldt."

Overeenkomstig artikel 218 van Richtlijn 2006/112/EG wordt als factuur aanvaard ieder document of bericht op papier of in elektronisch formaat dat aan de in dit hoofdstuk (zijnde hoofdstuk 3 van de Richtlijn) vastgestelde voorwaarden voldoet.

Artikel 226 van Richtlijn 2006/112/EG geeft een opsomming van de verplichte vermeldingen op een factuur, waaronder :

- 180 ● een opeenvolgend nummer, met één of meer reeksen, waardoor de factuur eenduidig wordt geïdentificeerd ;
- het in artikel 214 bedoelde btw-identificatienummer van de afnemer waaronder hij een goederenlevering of een dienst heeft afgenomen waarvoor hij tot voldoening van de belasting is gehouden of waaronder hij een in artikel 138 bedoelde goederenlevering heeft afgenomen ;
- 185 ● de hoeveelheid en de aard van de geleverde goederen of de omvang en de aard van de verrichte diensten ;

- 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 vooruitbetaling is gedaan, voor zover die datum vastgesteld is en verschilt van de uitreikingsdatum van de factuur;
- wanneer de btw verschuldigd wordt op het moment waarop de betaling wordt ontvangen overeenkomstig artikel 66, onder b), en het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt, de vermelding "kastsel";
- de maatstaf van heffing voor elk tarief of elke vrijstelling, de eenheidsprijs, BTW niet inbegrepen, evenals de eventuele vooruitbetalingskortingen, prijskortingen en -rabatten indien die niet in de eenheidsprijs zijn begrepen.

Artikel 226 van Richtlijn 2006/112/EG werd omgezet in het Belgisch recht in artikel 5 van het Koninklijk Besluit nr. 1 van 29 december 1992 (KB nr. 1).

Het door eiser in cassatie opgestelde stuk vermeldt geen enkele van deze verplichte vermeldingen. Aldus kan dit stuk noch als een factuur, noch als een als zodanig geldend stuk worden beschouwd.

Hiermee schendt het arrest artikel 51, 51, 3^o W.BTW juncto de artikelen 218 en 226 van Richtlijn 2006/112/EG..

TWEEDE ONDERDEEL

14. Minstens motiveert het Hof niet (of niet correct) waarom het stuk waarvan sprake in casu kan worden beschouwd als 'een factuur of een als zodanig geldend stuk'.

Het Hof oordeelt enkel dat er sprake is van een document dat werd uitgereikt met vermelding van respectievelijk 'vooruitbetaalde huur berguimte' en 'vergoeding dossiers' en met aanrekening van btw.

Het arrest schendt hiermee artikel 149 van de Grondwet.

TOELICHTING

15. De stukken betreffen louter een(hulp)boekingsstuk.

215 16. Het **stuk d.d. 31 december 2014 (Stuk 1)** werd uitgevaardigd om de overeenkomst ter beschikking stellen van een bergruimte in de boekhouding van de CVOA CEDEF te kunnen inboeken.

In de overeenkomst staat er heel duidelijk: "De jaarlijkse uitbetaling aan W.W. gedurende de periode van 7 jaar wordt in onderling overleg tussen hem en de
220 CVOA CEDEF geregeld, als uitbetaling van de schuld van deze laatste t.o.v. van W.W.".

Eiser in cassatie stelt gedurende een periode van 7 jaar een bergruimte ter beschikking van CVOA CEDEF. Deze bergruimte wordt eind 2014 door eiser in cassatie ter beschikking gesteld en eind 2014 wordt hiervoor door eiser in cassatie
225 een bedrag van 56.000,00 € vooruitaangerekend, maar **niet vooruitbetaald**. Deze betalingen gebeuren in onderling overleg tussen eiser in cassatie en CVOA CEDEF gedurende de periode van 7 jaar. Dus wordt er jaarlijks afgerekend en afbetaald zoals blijkt uit het overzicht hieronder.

Ereloonnota 5	31/12/2015	7.000,00€
Ereloonnota 1	31/12/2016	1.000,00€(+103,30€dossierkosten)
Ereloonnota 2	31/12/2016	6.000,00€
Ereloonnota 1	15/02/2017	14.000,00€
Ereloonnota 3	22/04/2017	13.000,00€
Ereloonnota 1	31/03/2018	<u>15.000,00€</u>
		56.000,00€

230 Het is duidelijk dat er afrekeningen en afbetalingen gebeuren gezien de periodieke bedragen die worden aangerekend niet steeds dezelfde zijn. Ook de data waarop en de perioden waarover wordt afgerekend vallen niet steeds op hetzelfde ogenblik (dit is wat de BTW-handleiding voorziet in 72/2 : ongeacht de duur van de periode).

235 Al deze ereloonnota's werden door eiser in cassatie bij de afrekeningen en afbetalingen in de desbetreffende jaren op zijn BTW-aangiften aangegeven.

Dat eiser in cassatie het desbetreffende stuk niet opgenomen heeft in de BTW-aangiften van het vierde kwartaal 2014 is te verklaren door het feit dat de BTW hiervoor op dat ogenblik niet opeisbaar **was**.

240 In 2015, 2016, 2017 en 2018 werden er door eiser in cassatie effectief ereloonnota's (facturen) opgesteld bij de afrekeningen en de afbetalingen op het ogenblik waarop de BTW opeisbaar was.

Conform artikel 22, § 2 van het BTW-wetboek vond de opeisbaarheid van de belasting slechts plaats bij de afrekeningen en afbetalingen die opgesteld werden en waardoor de verschuldigde BTW ook werd aangegeven in de desbetreffende periodes

245 Eiser in cassatie moest de BTW **niet opnemen** respectievelijk in het vierde kwartaal 2014 van zijn BTW-aangiften.

17. Het **stuk d.d. 31 december 2015 (Stuk 2)** werd uitgevaardigd om de overeenkomst tot overname klantendossiers in de boekhouding van de CVOA CEDEF te kunnen inboeken.

250 In 2016 en 2017 werden er door eiser in cassatie effectief ereloonnota's (facturen) opgesteld bij de afrekeningen en de afbetalingen op het ogenblik waarop de BTW opeisbaar **was**. Al deze ereloonnota's werden door eiser in cassatie in de desbetreffende jaren op zijn BTW-aangiften aangegeven

255 Dat eiser in cassatie het desbetreffende stuk d.d. 31 december 2015 (**Stuk 2**) niet opgenomen heeft in de BTW-aangiften van het vierde kwartaal 2015 is te verklaren door het feit dat de BTW hiervoor op dat ogenblik niet opeisbaar **was**.

260 Conform artikel 22 § 2 van het BTW-wetboek vond de opeisbaarheid van de belasting slechts plaats bij de afrekeningen en afbetalingen die opgesteld werden en waarvoor de verschuldigde BTW ook werd aangegeven in de desbetreffende periodes:

Ereloonnota 3 31/12/2016	8.000,00€
Ereloonnota 2 15/02/2017	28.000,00€
Ereloonnota 4 22/04/2017	17.000,00€
Ereloonnota 2 31/03/2018	<u>12.100,00€</u>
	67.500,00€

Artikel 22 § 2 W.BTW stelt dat de diensten die aanleiding geven tot opeenvolgende afrekeningen of betalingen geacht te zijn verricht bij het verstrijken van elke periode waarop een afrekening of afbetaling betrekking heeft.

265 Dit wordt duidelijk vermeld in de circulaire AFZ 02/2013 van 23/01/2013 van de BTW-administratie

In punt 81. vermeldt de circulaire:

270 *"Voor de toepassing van het Wetboek wordt onder belastbare feit verstaan het feit waardoor de wettelijke voorwaarden worden vervuld die vereist zijn voor het opeisbaar worden van de belasting - Onder opeisbaarheid van de belasting wordt verstaan het recht dat de schatkist heeft om krachtens de wet de belasting vanaf een bepaald tijdstip te vorderen van de persoon die de belasting moet voldoen, ook al kan de betaling daarvan uitgesteld worden"*

In punt 118. vermeldt de circulaire:

275 *"Voor de diensten vindt het belastbare feit plaats en wordt de belasting opeisbaar op het tijdstip waarop de dienst is verricht" en in punt 119. vermeldt de circulaire: "De diensten die aanleiding geven tot opeenvolgende afrekeningen of betalingen worden geacht te zijn verricht bij het verstrijken van elke periode waarop een afrekening of betaling betrekking heeft"*

11

280 De administratie tracht haar gelijk te bewijzen door te verwijzen naar de toepassing van artikel 51 §1 W.BTW die inderdaad bepaalt dat belasting verschuldigd is, maar **niet het tijdstip** waarop de belasting verschuldigd is, dit laatste wordt immers geregeld door artikel 22 § 1 van het BTW-wetboek.

OM DEZE REDENEN

285 Besluiten ondergetekende advocaten, voor eiser in cassatie, dat het U, Hooggeachte Dames en Heren, moge behagen het bestreden arrest te vernietigen, de zaak en de partijen naar een ander hof van beroep te verwijzen en over de kosten uitspraak te doen als naar recht.

7 november 2022

290 Voor eiser in cassatie,
Zijn raadslieden,

Michel Maus
Advocaat bij de balie West-Vlaanderen

Pieterjan Smeyers
Advocaat bij de balie Brussel

295 Biilage : inventaris van de stukken

300

305

310

VOORZIENING TOT CASSATIE

VOOR: De **BELGISCHE STAAT**, ON 0308.357.159, Federale overheidsdienst

315

Financiën, vertegenwoordigd door de Minister van Financiën, wiens kabinet gevestigd is te 1000 Brussel, Wetstraat 12, voor wie optreedt de Adviseur-Generaal-Centrumdirecteur centrum KMO Kortrijk, met burelen te 9050 Ledeberg (Gent), G. Crommenlaan 6 bus 742

320

bijgestaan en vertegenwoordigd door Meester Geoffroy de FOESTRAETS en door Meester Stefan DE VLEESCHOUWER, beiden advocaat bij het Hof van Cassatie, kantoor houdende te 1000 Brussel, Dalstraat 67, waar keuze van woonplaats wordt gedaan,

325

eiser tot cassatie,

TEGEN: W.W.,

330

verweerder in cassatie,

* * *

335

Aan de Eerste Voorzitter en Voorzitter, de Dames en Heren Raads-heren, leden van het Hof van Cassatie,

* * *

340

Hooggeachte Dames en Heren,

Eiser heeft de eer het arrest aan Uw toezicht te onderwerpen dat op 22 maart 2022 op tegenspraak werd gewezen door de vijfde kamer van het hof van beroep te Gent (2021/ AR/487).

345

FEITEN EN PROCEDUREVOORGAANDEN

350 Verweerder is sinds 1986 zelfstandig accountant en sinds 2002 zelf-
standig belastingconsulent. Bij onderhandse akte van 1 februari 1993 heeft
de verweerder de coöperatieve vennootschap met onbeperkte aansprake-
lijkheid Cedef opgericht, waarvan het maatschappelijk doel bestaat uit de
uitbating van een accountancykantoor. Sinds 1 november 1999 is verweer-
355 der voor zijn economische activiteit van accountant en belastingconsulent
ingeschreven als btw-belastingplichtige.

Bij een btw-controle van Cedef cvoa werd vastgesteld dat eiser op
twee aankoopfacturen van deze vennootschap 21% btw had aangerekend
die hij niet in zijn aangiften had opgenomen, noch had betaald. Deze be-
360 wust begane overtredingen werden vastgesteld in een proces-verbaal van
30 november 2017, waarna op 12 december 2017 een dwangbevel werd
uitgevaardigd voor een bedrag van 33.915,00 EUR aan verschuldigde btw,
alsmede een geldboete van 67.830,00 EUR (200%) en 6.239,44 EUR aan in-
tresten.

365 Op 1 maart 2018 diende verweerder een bezwaarschrift in, waarbij
tevens de tussenkost van de fiscale bemiddelingsdienst werd aange-
vraagd. Op 29 januari 2019 werd een afwijzende beslissing verzonden
naar verweerder.

370 Met een verzoekschrift van 29 april 2019, neergelegd ter griffie van
de rechtbank van eerste aanleg West-Vlaanderen, afdeling Brugge, stelde
verweerder verzet in tegen het litigieuze dwangbevel.

375 Bij vonnis van 5 oktober 2020 van voormelde rechtbank werd de
vordering van verweerder ongegrond verklaard.

380 Verweerder tekende hoger beroep aan tegen deze beslissing bij ver-
zoekschrift neergelegd ter griffie van het hof van beroep te Gent op 18
maart 2021.

Het bestreden arrest van het hof van beroep te Gent van 22 maart
2022 bevestigt het beroepen vonnis, behoudens wat betreft de opgelegde
geldboete die wordt verminderd van 200% naar 100%.

385

ENIG MIDDEL TOT CASSATIE*Geschonden wetsbepalingen:*

- 390 - de artikelen 3 en 6, in het bijzonder §1, van het Europees Verdrag
tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele
vrijheden, gesloten te Rome op 4 november 1950, goedgekeurd
bij Wet van 13 mei 1955;

- 395 - het evenredigheidsbeginsel, zoals neergelegd in artikel 3 van
voormeld Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van
de mens en de fundamentele vrijheden;
- het algemeen rechtsbeginsel inzake de scheiding der machten;
- de artikelen 70, §1 en §1bis, 72, 84, derde lid, van de Wet van 3 juli
1969 tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toe-
400 gevoegde waarde (btw-wetboek);
- artikel 1, eerste lid, 2° en laatste lid, van de bijlage bij het konink-
lijk besluit nr.41 van 30 januari 1987 tot vaststelling van het be-
drag van de proportionele fiscale geldboeten op het stuk van de
belasting over de toegevoegde waarde;
- 405 - artikel 9 van het organiek Regentsbesluit nr. 78 van 18 maart 1831
van het bestuur van 's lands middelen.

Aangevochten beslissing:

410 Het bestreden arrest bevestigt het beroepen vonnis, behoudens wat
betreft de opgelegde geldboete die wordt verminderd van 200% naar
100%, met het bevel aan eiser om over te gaan tot herberekening en tot te-
rugbetaling van het eventueel reeds teveel betaalde, zulks op grond van
de volgende overwegingen:

415 *“De administratie heeft in toepassing van artikel 70, §1bis W.btw een
geldboete opgelegd gelijk aan het dubbel van de belasting, voor ieder die op
onrechtmatige of ongeoorloofde wijze de belasting in aftrek heeft gebracht.*

420 *Samen met de administratie en de eerste rechter is ook dit hof van oordeel
dat uit de feiten blijkt dat de (verweerder) bewust verschuldigde btw niet
heeft aangegeven en betaald.*

425 *De administratieve sanctie van 200% of hier concreet 67.830,00 euro heeft
onmiskkenbaar een repressief karakter. De rechter kan in dat geval de sanc-
tie met volle rechtsmacht beoordelen. Zelfs al is de overtreding als zeer
laakbaar aan te merken, oordeelt het hof dat ingevolge de stopzetting van
zijn activiteiten als boekhouder en zijn pensioen, de kans op herval beperkt
is waardoor de preventieve werking van de sanctie eerder beperkt zal zijn.*
430 *Om die reden past het om de sanctie te herleiden naar 100%, hetgeen nog
steeds zwaar is maar zich meer in een evenredige verhouding bevindt met
de aard, de ernst en de omvang van de overtreding, mede gelet op de be-
perkte preventieve werking ervan. Ingevolge de manifeste fraude is het
neutraliteitsbeginsel hier niet toepasselijk” (arrest, p.8, 4.3).*

435

Grievan

Eerste onderdeel

440 1./ Krachtens artikel 70, §1 btw-wetboek, wordt voor iedere overtreding van de verplichting de belasting te voldoen, een geldboete opgelegd gelijk aan het dubbele van de ontdoken of niet tijdig betaalde belasting.

445 Ieder die op onrechtmatige of ongeoorloofde wijze de belasting in aftrek heeft gebracht, verbeurt krachtens artikel 70, §1bis btw-wetboek een geldboete gelijk aan het dubbel van die belasting in zover die overtreding niet wordt bestraft bij toepassing van §1, eerste lid.

450 Het betreft een gebonden bevoegdheid zodat de administratie krachtens voormelde bepalingen verplicht is om een boete van dergelijke omvang op te leggen.

455 2./ Overeenkomstig artikel 84, derde lid btw-wetboek, wordt, binnen de door de wet gestelde grenzen, het bedrag van de proportionele fiscale boeten bepaald volgens een schaal waarvan de trappen door de Koning worden vastgesteld.

460 Artikel 1, eerste lid, 1° van het KB nr. 41 van 30 januari 1987 tot vaststelling van het bedrag van de proportionele fiscale geldboeten stelt dat voor de overtredingen beoogd in artikel 70, §1 btw-wetboek, de schaal voor de vermindering van de proportionele fiscale geldboeten is bepaald in tabel G.

465 Artikel 1, eerste lid, 2° van voormeld KB nr. 41 van 30 januari 1987 stelt dat voor de overtredingen beoogd in artikel 70, §1bis btw-wetboek, de schaal voor de vermindering van de proportionele fiscale geldboeten is bepaald in tabel H.

470 Krachtens artikel 1, laatste lid, KB nr. 41, zijn de schalen voor vermindering van de proportionele fiscale geldboete evenwel niet van toepassing ten aanzien van overtredingen begaan met het oogmerk de belasting te ontduiken of de ontduiking ervan mogelijk te maken.

475 Ingeval van belastingfraude kan de administratie bijgevolg enkel de in artikel 70, §1 en §1bis btw-wetboek wettelijk voorziene geldboete van 200% opleggen, zonder mogelijkheid tot vermindering.

480 3./ Artikel 9 van het organiek Regentsbesluit nr.78 van 18 maart 1831 bepaalt dat de Minister (van Financiën) beschikt op de verzoeken om kwijtschelding van boeten of verhogingen van recht ten titel van boeten, andere dan degene uitgesproken door de rechter, en de overeenkomsten bekrachtigt tussen het bestuur en de belastingplichtige, wanneer zij door de wetten toegelaten zijn.

485 Deze bepaling betreft het genaderecht van de uitvoerende macht, in het kader waarvan de bevoegde Minister, op verzoek van de belastingplichtige, over de proportionaliteit van de opgelegde boete kan oordelen overeenkomstig artikel 6 EVRM, waarbij hij deze boete desgevallend kan kwijtschelden of verminderen, zelfs wanneer er sprake is van belastingfraude.

490 Uit voormeld artikel 9 volgt echter niet dat, bij ontstentenis van een dergelijk verzoek aan de bedoelde Minister tot kwijtschelding of vermindering van de boete, de rechter over dezelfde matigingsbevoegdheid als de Minister beschikt zodat de rechter in dat geval de proportionele geldboete, opgelegd wegens belastingfraude, niet vermag vast te stellen op een
495 bedrag onder het wettelijk tarief.

Het algemeen beginsel inzake de scheiding der machten verbiedt dat de rechter het bedoelde genaderecht van de Minister zelf kan uitoefenen.

500 Noch het bij artikel 6.1 EVRM gewaarborgde recht op toegang tot de rechter, noch het evenredigheidsbeginsel, verleent de rechter de bevoegdheid om in de plaats van de Minister het bedrag van de geldboete, opgelegd wegens belastingfraude, te bepalen op een bedrag dat lager is
505 dan het wettelijk tarief.

4./ In onderhavige zaak was verweerder een geldboete opgelegd gelijk aan 200% van de ontdoken belastingen, in toepassing van artikel 70, §1 btw-wetboek, uit hoofde van overtredingen begaan met het oogmerk de
510 belasting te ontduiken of de ontduiking ervan mogelijk te maken (in het bestreden arrest wordt per vergissing verwezen naar een geldboete opgelegd in toepassing van artikel 70, §1bis btw-wetboek, dat de onrechtmatige aftrek van btw viseert; deze geldboete was opgelegd in het verwante dossier lastens de cvoa Cedef).

515 Het bestreden arrest stelt uitdrukkelijk vast dat uit de feiten blijkt dat verweerder bewust verschuldigde btw niet heeft aangegeven en betaald (p.8, 4.3, tweede al.) en dat er sprake is van manifeste fraude (derde al.)

520 Gelet op artikel 1, laatste lid, KB nr. 41 van 30 januari 1987, was een evenredigheidstoets door de administratie van de opgelegde geldboete derhalve uitgesloten en was zij verplicht om de wettelijk voorziene boete van 200% op te leggen aan verweerder.

525 Nu het bestreden arrest niet vaststelt dat verweerder een verzoek tot kwijtschelding of vermindering van de administratieve boete inzake btw had ingediend bij de Minister op grond van artikel 9 van het organiek Regentsbesluit nr.78 van 18 maart 1831 vermocht de appelrechter de even-

redigheid van de opgelegde boete derhalve niet te toetsen en diende hij de
530 boete, vastgesteld op het wettelijk tarief van 200%, integraal te handhaven.

5/ Hieruit volgt dat het bestreden arrest, door zich de bevoegdheid toe te eigenen om te onderzoeken of de administratie naar redelijkheid kon overgaan tot het opleggen van een administratieve geldboete van
535 200%, terwijl er sprake was van belastingfraude en niet blijkt dat verweerder een verzoek tot kwijtschelding had ingediend op grond van artikel 9 van het organiek Regentsbesluit nr.78 van 18 maart 1831, zodoende geen rekening heeft gehouden met de gebonden bevoegdheid van de administratie bij het opleggen van de geldboete van 200%, mitsdien niet wettig,
540 zonder schending van voormeld artikel en van het algemeen beginsel inzake de scheiding der machten, het genaderecht van de minister heeft uitgeoefend en niet wettig de boete heeft verminderd tot 100%, op grond dat, na toetsing aan het evenredigheidsbeginsel "*(het) past (...) om de sanctie te herleiden naar 100%, hetgeen nog steeds zwaar is maar zich meer in een evenredige verhouding bevindt met de aard, de ernst en de omvang van de overtreding, mede gelet op de beperkte preventieve werking ervan*" (schending van de artikelen 3 en 6, in het bijzonder §1, EVRM, het evenredigheidsbeginsel, het algemeen rechtsbeginsel inzake de scheiding der machten, de artikelen 70, §1 en §1bis, 72, 84, derde lid, btw-wetboek, 1, eerste lid, 1° en 2° en
550 laatste lid, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr.41 van 30 januari 1987, 9 van het organiek Regentsbesluit nr. 78 van 18 maart 1831).

Tweede onderdeel

555 6./ De rechter aan wie gevraagd kan worden een administratieve sanctie te toetsen die een repressief karakter heeft in de zin van artikel 6 EVRM, moet de wettigheid van die sanctie kunnen onderzoeken en mag in het bijzonder nagaan of die sanctie verzoenbaar is met de dwingende eisen van internationale verdragen en van het interne recht, met inbegrip
560 van de algemene rechtsbeginselen.

Dit toetsingsrecht moet in het bijzonder aan de rechter toelaten na te gaan of de straf niet onevenredig is met de inbreuk, zodat de rechter mag onderzoeken of het bestuur naar redelijkheid kon overgaan tot het
565 opleggen van een administratieve geldboete van zodanige omvang.

Bij het beoordelen van de onevenredigheid van de opgelegde sanctie mag de rechter acht slaan op al relevante factoren en in het bijzonder op de zwaarte van de inbreuk, de hoogte van reeds opgelegde sancties, de
570 wijze waarop in gelijkaardige zaken werd geoordeeld, de weerslag van de sanctie voor de betrokkene, de mate waarin het bestuur zelf gebonden was in verband met de sanctie en het concurrentieverstorend effect dat anderen ondervinden van het asociale of frauduleuze gedrag van de betrokkene.

575

Voormeld toetsingsrecht houdt niet in dat de rechter op grond van een subjectieve appreciatie van wat hij redelijk acht, om loutere redenen van opportuniteit en tegen wettelijke regels in, boeten kan kwijtschelden of verminderen.

580

Onevenredigheid tussen een sanctie en de bestanddelen van een inbreuk wijst op een objectieve verhouding zodat de rechter, wanneer hij vaststelt dat een boete onevenredig is, de gepleegde inbreuken en de opgelegde sanctie tegen elkaar moet afwegen, los van de bijzondere omstandigheden die eigen zijn aan elk individueel geval.

585

7./ De administratie had in toepassing van artikel 70, §1 btw-wetboek een geldboete opgelegd aan verweerder gelijk aan het dubbel van de belasting, wegens het bewust niet aangeven en betalen van verschuldigde btw (in het bestreden arrest wordt per vergissing verwezen naar een geldboete opgelegd in toepassing van artikel 70, §1bis btw-wetboek, dat de onrechtmatige aftrek van btw viseert; deze geldboete was opgelegd in het verwante dossier lastens de cvoa Cedef).

590

595

Krachtens artikel 1, laatste lid, KB nr. 41, zijn de schalen voor vermindering van de proportionele fiscale geldboete niet van toepassing ten aanzien van overtredingen begaan met het oogmerk de belasting te ontduiken of de ontduiking ervan mogelijk te maken.

600

Hoewel de opgelegde geldboete krachtens de wet niet in aanmerking kwam voor kwijtschelding of vermindering - behoudens in geval van een verzoek tot kwijtschelding of vermindering op grond van artikel 9 van het organiek Regentsbesluit nr.78 van 18 maart 1831 - en het bestuur dus zelf gebonden was in verband met de hoogte van de geldboete (zie het eerste onderdeel), werd de boete van 200% niettemin door het bestreden arrest verminderd naar 100% van het bedrag van de verschuldigde belastingen, rekening houdend met het feit dat de kans op hervul in hoofde van verweerder beperkt is, ingevolge de stopzetting van zijn activiteiten als boekhouder en zijn pensioen, waardoor de preventieve werking van de sanctie eerder beperkt zal zijn.

605

610

➤ Het bestreden arrest besluit dat het om die reden past om de sanctie te herleiden naar 100% *“hetgeen nog steeds zwaar is maar zich meer in een evenredige verhouding bevindt met de aard, de ernst en de omvang van de overtreding, mede gelet op de beperkte preventieve werking ervan”*.

615

8./ Anders dan het bestreden arrest oordeelt, laat het feit dat de kans op hervul in hoofde van verweerder beperkt is, ingevolge de stopzetting van zijn activiteiten als boekhouder en zijn pensioen, waardoor de preventieve werking van de sanctie eerder beperkt zal zijn, niet toe daaruit wettig af te leiden dat de toepassing van de wet, in zoverre deze een geldboete

620

van 200% oplegt, onverenigbaar is met de dwingende eisen van internationale verdragen en van het interne recht, met inbegrip van de algemene rechtsbeginselen, waaronder het evenredigheidsbeginsel.

625

De vaststelling dat de preventieve werking van een sanctie eerder beperkt is, kan niet wettig door de rechter in aanmerking worden genomen bij de evenredigheidstoets.

630

De appelrechter maakt alleszins niet duidelijk waarom de wettelijk voorgeschreven geldboete van 200%, objectief gezien, kennelijk onredelijk is in verhouding tot de ernst van de gepleegde inbreuken, noch waaruit die onevenredigheid precies bestaat, maar beperkt er zich toe zijn subjectieve beoordeling in de plaats te stellen van de wettelijk omschreven sanctie en louter om redenen van opportuniteit, te dezen de stopzetting van de activiteiten door verweerder, tegen wettelijke bepalingen in, te beslissen dat een geldboete van 200% niet evenredig is met de inbreuken die door verweerder werden begaan, zijnde inbreuken die door de appelrechter nochtans als "zeer laakbaar" werden omschreven.

640

9/ Hieruit volgt dat het bestreden arrest, door op grond van een subjectieve beoordeling van de gegevens van de zaak, te oordelen dat een geldboete van 200% niet in redelijkheid kan worden opgelegd en niet in overeenstemming is met het beginsel van evenredigheid zodat slechts een administratieve geldboete van 100% kan worden opgelegd, deze beslissing niet naar recht heeft verantwoord, nu deze beslissing enkel wordt gemotiveerd vanuit de vaststelling dat verweerder zijn activiteiten als boekhouder heeft stopgezet en met pensioen is gegaan zodat de kans op hervaal beperkt is, zonder dat de zwaarwichtigheid van de feiten hierbij in rekening werd gebracht. De onevenredigheid van de sanctie was aldus door de appelrechter niet getoetst aan de objectieve verhouding met de ernst van de begane inbreuken waardoor de evenredigheidstoets neerkwam op een loutere subjectieve opportuniteitsbeoordeling, zonder dat hierbij in het bijzonder rekening was gehouden met de mate waarin eiser gebonden was om een geldboete van 200% op te leggen (schending van de artikelen 3 en 6, in het bijzonder §1, EVRM, het evenredigheidsbeginsel, het algemeen rechtsbeginsel inzake de scheiding der machten, de artikelen 70, §1 en §1bis, 72, 84, derde lid, btw-wetboek, 1, eerste lid, 1° en 2° en laatste lid, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr.41 van 30 januari 1987, 9 van het organiek Regentsbesluit nr. 78 van 18 maart 1831).

645

650

655

660

Toelichting

Eerste onderdeel

665

Uw Hof oordeelde in een arrest van 23 september 2022 (F.20.0112.N) dat wanneer de belastingplichtige geen verzoek tot kwijt-

670 schelding van een opgelegde geldboete heeft ingediend bij de Minister van Financiën of zijn gemachtigde op grond van artikel 9 van het organiek Regentbesluit nr.78 van 18 maart 1831, dit niet verhindert dat de rechter de evenredigheid van de opgelegde geldboete mag toetsen overeenkomstig artikel 6.1 EVRM.

675 De kritiek aangevoerd in het eerste onderdeel faalt volgens voormeld cassatiearrest derhalve naar recht.

680 De Franstalige fiscale kamer van Uw Hof huldigt in een arrest van 17 januari 2019 evenwel een tegenovergestelde rechtsopvatting en oordeelt dat, bij gebrek aan een dergelijk verzoek tot kwijtschelding gericht aan de minister of zijn gemachtigde, de rechter niet bevoegd is om een evenredige boete voor fiscale fraude vast te stellen onder het wettelijk tarief. Het recht op toegang tot een rechter, zoals gewaarborgd door artikel 6.1 EVRM, heeft niet tot gevolg dat deze bevoegdheid aan een rechter wordt toegekend, aldus de Franstalige kamer van Uw Hof (Cass. 17 januari 2019, 685 JT 2019, 812, met noot F. Koning, "Le pouvoir d'appréciation du juge fiscal sur la sanction administrative infligée au contribuable et le moment du recours auprès du ministre des Finances"; TFR 2020, afl. 583, 505-508, met noot F. Debelva en M. Kelher, "Rechterlijke matigingsbevoegdheid btw-boetes bij fraude afhankelijk van voorafgaandelijke procedure"; JLMB 690 2019, afl. 26, 1219-1221, met noot P. Moineau, "La Cour de cassation et la réduction des amendes fiscales par le juge"; Fisc.Act. 2019, afl. 8, 4-5, met noot T. Desterbeck, "Administratieve boeten inzake btw - Geen kwijtschelding door rechter, alleen door fiscus"; Fiscooloog 2011, afl. 1250, 4-7, met noot D. Nore, "Administratieve boeten - Beoordeling BTW-geldboeten : geen eenduidige criteria"). 695

700 Eiser nodigt Uw Hof dan ook uit, met het oog op rechtszekerheid, om de voorliggende rechtskwestie inzake de rechterlijke matigingsbevoegdheid van de fiscale rechter inzake btw-boetes opgelegd bij fraude, wanneer niet blijkt dat de belastingplichtige een verzoek tot kwijtschelding of vermindering van de administratieve boete heeft ingediend bij de Minister op grond van artikel 9 van het organiek Regentbesluit nr.78 van 18 maart 1831, definitief in voltallige zitting te beslechten.

705 Tweede onderdeel

Zie bijv. Cass., 21 september 2018, F.17.0051, F.17.0086.N. en F.17.0141.N, met concl. J. Van Der Fraenen.

710

OM DEZE REDENEN,

715

besluiten voor eiser ondergetekende advocaten bij het Hof van Cassatie, dat het U behage, Hooggeachte Dames en Heren, het bestreden arrest te vernietigen, de zaak en partijen te verwijzen naar een ander hof van beroep, kosten als naar recht.

720

Brussel, 31 oktober 2022

725

Geoffroy de FOESTRAETS

Stefan DE VLEESCHOUWER

NIET VERBETERDE KOPIE