

Richtlijnen voor de toepassing van de proportionele en niet-proportionele btw-geldboeten

belasting over de toegevoegde waarde ; proportionele boeten ; niet-proportionele boeten ; regentbesluit nr. 78 van 18.03.1831 ; eerste inbreuk ; goede trouw

**FOD Financiën,
Algemene Administratie van de Fiscaliteit – Bijzondere
Belastinginspectie**

Inhoudstafel

- I. Inleiding
- II. Historiek
- III. Indeling van de boeten
 - A. De proportionele geldboeten
 - B. De niet-proportionele geldboeten
- IV. Het nieuwe boetebeleid
- V. Indeling van de boeten voor de toepassing van het nieuwe boetebeleid
 - A. Inbreuken die te goeder trouw werden begaan waarop het nieuwe boetebeleid van toepassing is (Categorie I)
 - B. Inbreuken die te goeder trouw werden begaan waarop het principe 'kwijschelding bij eerste inbreuk die te goeder trouw werd begaan' *niet* van toepassing is
 - 1. Inbreuken vastgesteld naar aanleiding van een controle (Categorie II)
 - 2. Inbreuken vastgesteld door opsporingsambtenaren (NCO) of door ambtenaren van de Algemene Administratie van Douane en Accijnzen, van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit of van de Algemene Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie waarop het nieuwe boetebeleid *niet* van toepassing is (Categorie III)
 - 3. Inbreuken met betrekking tot de periodieke btw-aangiften, bijzondere btw-aangiften en MOSS-aangiften (Categorie IV)
 - 4. Bijzondere aangiften/Inbreuken die (in principe) slechts éénmaal mogelijk zijn (Categorie V)
 - C. Inbreuken met het oogmerk de belasting te ontduiken of de ontduiking ervan mogelijk te maken (Categorie VI)
- VI. Algemene richtlijnen
 - A. Algemene principes

1. Inzake het opleggen van de boete
2. Boetes in het kader van een naheffing
3. Boetes opgelegd los van enige naheffing

- B. Motivering van de geldboete
- C. Naleving van de principes van behoorlijk bestuur
- D. Una Via
- E. Rechtsmiddelen

1. In de beslissing waarin de boete wordt opgelegd dienen de beroepsmogelijkheden te worden vermeld
2. In de beslissing over het verzoekschrift op basis van het regentbesluit wordt vermeld
3. Wat het toetsingsrecht van de hoven en rechtbanken betreft
4. Termijnen

VII. Richtlijnen voor het nieuwe boetebeleid

A. Eerste categorie - Inbreuken die te goeder trouw werden begaan en waarop het nieuwe boetebeleid van toepassing is

1. Principe
2. Boetes waarvoor reeds voorzien is in een getrapte sanctionering
3. Niet indiening of laattijdige indiening klantenlijst en opgave van de intracommunautaire handelingen
4. Nihil-klantenlijsting – Aankruisen van het vak 'Geen klanten op te nemen in de klantenlijsting'
5. Klantenlijstings/Intracommunautaire opgaven – Géén boete voor ten onrechte vermelde afnemers
6. Niet-indiening klantenlijsting – Nihillijsting - boete 3.000 euro
7. Laattijdige indiening nihil-klantenlijst

B. Inbreuken die te goeder trouw werden begaan maar waarop het nieuwe boetebeleid *niet* van toepassing is

1. Tweede categorie: Inbreuken vastgesteld naar aanleiding van een controle
2. Derde categorie: Inbreuken vastgesteld door opsporingsambtenaren (NCO) of door ambtenaren van de Algemene Administratie van Douane en Accijnzen, de Algemene Administratie van de Fiscaliteit of van de Algemene Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie waarbij het principe 'eerste overtreding – goede trouw' *niet* van toepassing is
3. Vierde categorie: Inbreuken met betrekking tot de periodieke btw-aangiften
4. Vijfde categorie: Bijzondere aangifte/ Inbreuken die (in principe) slechts éénmaal mogelijk zijn

- Bijzondere aangifte – Laattijdige indiening
- Laattijdige of niet-indiening van 604A, 604B, 604C, 606bis, 606ter, 606

btw-eenheid of 104/5

- Gemeenschappelijke bepalingen

C. Zesde categorie: inbreuken met het oogmerk de belasting te ontduiken of de ontduiking ervan mogelijk te maken

VIII. Toepassing artikel 9 van het regentbesluit van 18 maart 1831 – Toepassing op basis van andere argumenten dan 'eerste inbreuk die te goeder trouw werd begaan'

A. Algemeen

B. In concreto

1. Algemeen

- Onderscheid tussen, enerzijds, *verzoekschrift* en, anderzijds, *bezwaarschrift*
- Het verzoekschrift moet individueel en gemotiveerd zijn
- Bevoegdheid
- Geen toepassingen van het regentbesluit
- Nalatigheidsinteressen
- Workflow Geschillen
- Digitalisering van het verzoekschrift en de beslissing

2. Wat is 'overmacht'?

3. Andere elementen dan overmacht

4. Over de inhoud van de beslissing

- Argumenten die de belastingplichtige in zijn voordeel kan invoeren - Algemeen
- Elementen die in het nadeel van de belastingplichtige kunnen spelen - Algemeen
- Specifiek voor klantenlijsten, intracommunautaire opgaven en aangiften MTN
- Bijzondere rekeningen en P-boeten (in bijzondere rekening of op rekening-courant)
- Bijzondere gevallen

IX. Slotbepalingen

I. Inleiding

Wat verandert er?

1. Inzake de oplegging van de boeten verandert er in feite niets. De administratieve boeten inzake btw zijn van rechtswege verschuldigd: de bevoegdheid om de boete al dan niet op te leggen of de bevoegdheid om een administratieve boete inzake btw te verminderen in functie van de omstandigheden eigen aan elk geval komt dan ook niet toe aan de verbaliserende ambtenaar.

Voor bepaalde overtredingen wordt echter een **nieuw boetebeleid** ingevoerd:

- Het betreft **een van de overtredingen opgenomen in de lijst** onder randnummer 19 van deze tekst.
Als de volgende **vier voorwaarden** cumulatief vervuld zijn, dan wordt de boete integraal kwijtgescholden:
 - a. Het betreft een eerste overtreding van dezelfde aard, in een referentieperiode van vier jaar.
 - b. Deze overtreding werd begaan te goeder trouw. Met inbreuken te goeder trouw bedoelen we inbreuken zonder het oogmerk de belasting te ontduiken of de ontduiking ervan mogelijk te maken. De goede trouw wordt verondersteld. Kwade trouw moet steeds door de administratie worden aangetoond.
 - c. Een individueel en gemotiveerd verzoekschrift wordt ingediend. De algemene principes opgenomen in de randnummers 102 tot en met 104 zijn hier eveneens van toepassing.
 - d. Op het ogenblik van de indiening van het verzoekschrift heeft de belastingplichtige voldaan aan de gesanctioneerde verplichting en alle periodieke aangiften zijn ingediend.
- Voor inbreuken vastgesteld naar aanleiding van een uitgevoerde controle die géén impact hebben op de roosters 71 of 72 wordt – voor de eerste overtreding – onder dezelfde vier voorwaarden die cumulatief moeten vervuld zijn, de boete integraal kwijtgescholden.

In dit geval geldt daarenboven **als bijkomende voorwaarde** dat de maatstaf van heffing van de desbetreffende facturen werd opgenomen in de boekhouding én in de periodieke aangifte(n).

Voor de tweede overtreding wordt de boete herleid tot 2 % en voor de derde en volgende overtredingen tot 5 %.

- Voor de niet-spontane indiening van de bijzondere btw-aangifte en voor inbreuken die (in principe) slechts éénmaal mogelijk zijn (zie nummer 25) wordt een herinneringsbrief verzonden naar de belastingplichtige waarbij een bijkomende termijn van 30 dagen verleend wordt om de situatie recht te zetten. Als de belastingplichtige/betrokkene zijn situatie binnen deze termijn regulariseert, dan wordt er géén boete opgelegd.

Indien het nieuwe boetebeleid niet van toepassing is, dan kan de boete nog altijd worden kwijtgescholden of verminderd op grond van overmacht of op grond van andere elementen eigen aan het concrete geval.

Vanaf wanneer?

2. Deze richtlijnen zullen toegepast worden voor alle verzoekschriften die behandeld worden na **1 april 2018** voor boeten die werden opgelegd na **1 januari 2018**.

II. Historiek

4. Het ***regeerakkoord van 9 oktober 2014*** voorzag een hervorming van het btw-boetesysteem, met als uitgangspunt de goede trouw van de belastingplichtige, in plaats van de kwade trouw.

In de ***Algemene Beleidsnota FINANCIEN d.d. 12 november 2015*** pleitte de minister van Financiën ervoor om uit te gaan van de goede trouw van de belastingplichtige, en dat bij een eerste inbreuk de boete in principe niet wordt opgelegd als de belastingplichtige binnen de gestelde termijn een spontane rechtzetting doet. Daarenboven werd hierbij gewezen op een mogelijk probleem voor de proportionaliteit van het bedrag van de btw-boeten in bepaalde gevallen.

5. De verplichting tot betaling van de fiscale administratieve geldboete in de btw-wetgeving vindt haar oorsprong in de wet en vloeit voort uit het materieel feit van de overtreding.

De administratieve geldboeten worden dan ook in principe van rechtswege opgelopen door het enkele feit van de overtreding, ongeacht de goede trouw, de kwade trouw, de feitelijke vergissing of de rechtsdwaling van de overtreder.

De taxatie-ambtenaar die een administratieve btw-boete oplegt, oefent hierbij in principe een gebonden bevoegdheid uit. Hij is normaal gesproken wettelijk gehouden de boete op te leggen, volgens het wettelijk (wettelijke boete, artikel 70, §§ 1 tot 4, van het Btw-Wetboek) of reglementair barema (verminderde boete, conform de bepalingen van de koninklijke besluiten nr. 41, van 30 januari 1987, tot vaststelling van het bedrag van de proportionele fiscale geldboeten op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde, voortaan 'koninklijk besluit nr.41' en koninklijk besluit nr. 44, van 9 juli 2012, tot vaststelling van het bedrag van de niet-proportionele fiscale geldboeten op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde, voortaan 'koninklijk besluit nr. 44').

6. Voor de btw komt de bevoegdheid om de fiscale geldboete te verminderen in functie van de omstandigheden eigen aan elk geval dan ook niet toe aan de verbaliserende ambtenaar. Immers, voor deze belasting wordt de discretionaire beoordelingsbevoegdheid, in principe, niet uitgeoefend in de fase van het opleggen van de fiscale geldboete.

Het principe van de gebonden bevoegdheid wordt echter afgezwakt door:

- Artikel 70, § 2, tweede lid, tweede volzin, van het Btw-Wetboek en artikel 70, § 3, tweede lid, tweede volzin, van het Btw-Wetboek: *de boete is niet verschuldigd wanneer de overtreding als louter toevallig kan worden aangemerkt.*

Moet onder 'louter toevallige overtredingen' worden verstaan, de onregelmatigheden die te wijten zijn aan onwetendheid, vergissingen of nalatigheid en waarbij aan de goede trouw van de overtreder niet kan worden getwijfeld (koninklijk besluit nr. 41, voetnoten 8, 12 en 14).

- Artikel 3 van koninklijk besluit nr. 41, dat bepaalt dat *volledige kwijtschelding van de geldboeten wordt verleend wanneer een schuldenaar zijn toestand spontaan rechtzet vóór enige tussenkomst van een fiscale administratie.*
- De Europese rechtspraak, waar deze stelt dat zelfs indien stricto sensu niet aan bepaalde vormvoorwaarden is voldaan, toch geen beperkingen van de rechten van de belastingplichtige kunnen worden opgelegd (zie randnummer 71, Uitoefening van het recht op aftrek op basis van een niet-conforme factuur – 'Substance over form'-principe).

7. Tenzij het gaat om louter toevallige overtredingen (zie randnummer 6), is het niet toepassen van een geldboete ingeval van een eerste inbreuk, die te goeder trouw werd begaan, noch in het Btw-Wetboek, noch in de koninklijke besluiten nr.41 en 44 voorzien. Een en ander kan dus door de ambtenaar die de overtreding vaststelt niet ingeroepen worden om de boete niet op te leggen.

De goede trouw wordt daarentegen in de huidige stand van de wetgeving wel in aanmerking genomen om de toepassing van de barema's voorzien in de koninklijke besluiten 41 en 44 mogelijk te maken.

- Artikel 1, tweede lid, van koninklijk besluit nr. 41: de in de tabellen A tot J van de bijlage bij dit besluit opgenomen schaal is echter niet van toepassing ten aanzien van overtredingen begaan met het oogmerk de belasting te ontduiken of de ontduiking ervan mogelijk te maken.

Artikel 2 van koninklijk besluit nr. 44: wanneer de overtreding werd begaan met de bedoeling om de belasting te ontduiken, wordt het bedrag van de hoogste geldboete die voorzien is voor deze overtreding verdubbeld, zonder dat deze het bedrag van 5.000 euro per overtreding mag overschrijden.

8. In de **Algemene Beleidsnota FINANCIEN d.d. 19 oktober 2017** wordt vooropgesteld, via een administratieve instructie, richtlijnen vast te leggen om een kwijtschelding of vermindering van de boeten mogelijk te

maken in geval van een eerste inbreuk die te goeder trouw werd begaan. Hiervoor wordt een beroep gedaan op regentbesluit [nr. 78] van 18 maart 1831 - Organiek besluit van het bestuur van 's lands middelen, voortaan 'het regentbesluit': de minister van Financiën of zijn gemachtigde doen uitspraak over de verzoekschriften tot kwijtschelding van fiscale boeten overeenkomstig artikel 9 van het regentbesluit.

III. Indeling van de boeten

9. Voor de btw worden de boeten traditioneel onderverdeeld in proportionele en niet-proportionele boeten. Deze geldboeten worden elk nog eens opgedeeld in een categorie wettelijke en een categorie verminderde administratieve geldboeten.

Beide categorieën zijn wettelijk verschuldigd, aangezien de loutere materiële overtreding van de wet in principe volstaat en het overbodig is na te gaan of de belastingplichtige het oogmerk had de btw-wetgeving te omzeilen.

A. De proportionele geldboeten

10. **Wettelijke proportionele boeten:** artikel 70, §§ 1 tot 3, van het Btw-Wetboek bepaalt de sanctie die van toepassing is op overtredingen waarvoor de opgelopen geldboete proportioneel is aan het bedrag van de rechten, m.a.w. zij wordt vastgesteld als een percentage van het bedrag van de belasting. Echter, die sancties zijn alleen van toepassing als de overtredingen werden begaan met het oogmerk de belasting te ontduiken of de ontduiking ervan mogelijk te maken.

11. **Verminderde proportionele boeten:** in de veronderstelling dat de overtredingen niet werden begaan met die bedoeling (of als de taxatie-ambtenaar dit feit niet kan aantonen), bepaalt artikel 84, derde lid, van datzelfde wetboek de vaststelling, binnen de door de wet voorziene perken, van de proportionele geldboeten overeenkomstig de schaal voor de vermindering die in bijlage gaat van het koninklijk besluit nr. 41 van 30 januari 1987.

B. De niet-proportionele geldboeten

12. De overtredingen waarvoor de opgelopen geldboete per overtreding overeenkomt met een vast bedrag worden bedoeld in artikel 70, § 4, van het Btw-Wetboek. Het systeem van de niet-proportionele geldboeten werd gewijzigd op datum van 1 juli 2012 om de belastingplichtigen ertoe aan te zetten om hun verplichtingen na te komen, en meer bepaald hun

aangifteverplichtingen. Vanaf 1 juli 2012 werd het bedrag van de geldboeten dan ook opgetrokken en beloopt het voortaan tussen de 50 euro en 5.000 euro.

13. Verminderde niet-proportionele boeten: het bedrag van de geldboeten wordt bepaald in functie van de aard en van de ernst van de begane overtreding, volgens de schaal die voorzien wordt in de bijlage van het koninklijk besluit nr. 44 van 9 juli 2012 (dat het koninklijk besluit nr. 44 van 21 oktober 1993 heeft vervangen). Die nieuwe schaal werd opgemaakt in de vorm van een tabel die, enerzijds, de mogelijke overtredingen opsomt en, anderzijds, de toe te passen overeenstemmende sancties opsomt.

14. Wettelijke niet-proportionele boeten: de aandacht wordt gevestigd op het feit dat als de overtreding werd begaan met het oogmerk de belasting te ontduiken, het hoogste bedrag van de voor die overtreding voorziene geldboete wordt verdubbeld, zonder dat deze het bedrag van 5.000 euro per overtreding mag overschrijden.

IV. Het nieuwe boetebeleid

15. Tenzij het gaat om louter toevallige overtredingen (zie randnummer 6) of de toepassing van het 'substance over form'-principe bij de uitoefening van het recht op aftrek, is het op voorhand niet sanctioneren van een eerste inbreuk als dusdanig niet mogelijk in de huidige stand van de wetgeving. Om die reden wordt – voor een welomschreven categorie van overtredingen – een systeem ingevoerd waarbij onder bepaalde voorwaarden, die cumulatief moeten vervuld zijn, volledige kwijtschelding van de opgelopen boeten kan worden verleend.

16. Deze voorwaarden zijn de volgende:

- Het betreft een eerste overtreding van dezelfde aard, in de referentieperiode.
- Deze overtreding werd begaan te goeder trouw, hetgeen betekent dat de administratie geen oogmerk om de belasting te ontduiken of om de ontduiking ervan mogelijk te maken kan aantonen.
- Mits indiening van een individueel en gemotiveerd verzoekschrift in toepassing van artikel 9 van het regentbesluit, gericht aan het bevoegde centrum (KMO, GO of Polyvalent centrum Eupen) of, meer algemeen, aan de dienst die de boete heeft opgelegd.
- Op het ogenblik van de indiening van het verzoekschrift heeft de belastingplichtige voldaan aan:

* De gesanctioneerde verplichting

* **en** aan de indieningsverplichting van zijn periodieke btw-aangiften (de naleving van de verplichting tot betaling van de verschuldigde (btw-)bedragen op rekening-courant of bij Btw-Ontvangsten Mechelen/Namen wordt derhalve

niet in aanmerking genomen).

Als we voortaan spreken over inbreuken waarop het nieuwe boetebeleid van toepassing is, dan verstaan we hieronder telkens dat deze vier voorwaarden cumulatief vervuld zijn.

Inbreuken vastgesteld naar aanleiding van een uitgevoerde controle die geen impact hebben op de roosters 71 of 72 vallen, **wat de eerste overtreding betreft**, in wezen eveneens onder de toepassing van het nieuwe boetebeleid.

V. Indeling van de boeten voor de toepassing van het nieuwe boetebeleid

17. Voor de toepassing van deze richtlijnen dienen de boeten inzake btw onderverdeeld te worden in drie klassen.

De eerste klasse omvat de inbreuken die te goeder trouw werden begaan waarop het nieuwe boetebeleid van toepassing is (**Categorie I**).

De tweede klasse omvat de inbreuken die te goeder trouw werden begaan waarop het principe 'kwijschelding bij eerste inbreuk die te goeder trouw werd begaan' niet van toepassing is. Bij deze klasse zijn er vier categorieën (**Categorie II tot V**).

De derde klasse tenslotte omvat de inbreuken met het oogmerk de belasting te ontduiken of de ontduiking ervan mogelijk te maken (**Categorie VI**).

A. Inbreuken die te goeder trouw werden begaan waarop het nieuwe boetebeleid van toepassing is (Categorie I)

18. Met inbreuken te goeder trouw bedoelen we inbreuken zonder het oogmerk de belasting te ontduiken of de ontduiking ervan mogelijk te maken. In deze gevallen kan de goede trouw dus verondersteld worden.

Tot deze categorie behoren de volgende inbreuken:

1. Niet-indiening klantenlijst
2. Laattijdige indiening klantenlijst
3. Andere boeten met betrekking tot klantenlijsten
4. Niet-indiening opgave van de intracommunautaire handelingen
5. Laattijdige indiening opgave van de intracommunautaire handelingen
6. Andere boeten met betrekking tot opgave van de intracommunautaire handelingen

7. Niet-indiening aangifte MTN (1)
8. Laattijdige indiening aangifte MTN
9. Andere boeten met betrekking tot aangiften MTN
10. Overtredingen vastgesteld door opsporingsambtenaren of door ambtenaren van de Algemene Administratie van de Douane en Accijnzen, de Algemene Administratie van de Fiscaliteit of van de Algemene Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie *met uitzondering van overtredingen voor de reglementering 'GKS' en bepaalde overtredingen waarbij de goede trouw – gelet op de aard van de overtreding – niet kan ingeroepen worden (zie randnummer 76)*
11. Een aantal minder frequente overtredingen die eveneens bedoeld zijn in de eerste categorie.

Voorbeelden

- Niet correct invullen van de periodieke btw-aangifte:
 - * Handelingen die in rooster 00 dienden opgenomen te worden, werden te goeder trouw niet opgenomen
 - * Ten onrechte opnemen van een handeling in rooster 00
 - * Uitgaande handelingen werden – te goeder trouw – verkeerdelijk opgenomen in rooster 44 in plaats van in rooster 47, of vice versa
 - * Aankoopbedrag wordt vermeld in rooster 82 i.p.v. in rooster 81 of 83
- Factuur die niet voldoet aan een of andere vormvereiste.
- 12. Inbreuken vastgesteld naar aanleiding van een controle die geen impact hebben op rooster 71 of 72 (1).

(1) Lijst van intracommunautaire leveringen van nieuwe vervoermiddelen bedoeld bij artikel 3 van KB nr. 48 (zie circulaire E.T.115.343 (AOIF nr. 31/2010) d.d. 14.04.2010). Deze lijst is beter gekend onder de naam 'MTN', Moyens de Transport Neufs.

Deze inbreuken vallen – **onder dezelfde voorwaarden** – eveneens onder het nieuwe boetebeleid.

Voor de tweede en volgende overtredingen wordt verwezen naar de randnummers 67 en 68.

B. Inbreuken die te goeder trouw werden begaan waarop het principe 'kwijschelding bij eerste inbreuk die te goeder trouw werd begaan' *niet* van toepassing is

19. Met inbreuken te goeder trouw bedoelen we inbreuken zonder het oogmerk de belasting te ontduiken of de ontduiking ervan mogelijk te maken. De goede trouw kan dus verondersteld worden. Voor deze categorie (inbreuken te goeder trouw waarop het nieuwe boetebeleid niet van toepassing is) onderscheiden we vier categorieën.

1. Inbreuken vastgesteld naar aanleiding van een controle (Categorie II)

20. Gelet op de aard van de vastgestelde overtredingen is het nieuwe boetebeleid niet van toepassing op alle andere inbreuken vastgesteld naar aanleiding van of tijdens een uitgevoerde controle, **met uitzondering van diegene die onder categorie I vallen:**

1. Inbreuken zonder impact op de roosters 71 of 72 (**eerste overtreding**) bijvoorbeeld (niet-limitatief):

- Verschuldigde btw op een intracommunautaire verwerving werd niet voldaan, maar was volledig aftrekbaar
- Verschuldigde btw koninklijk besluit nr. 1, artikel 20 werd niet voldaan, maar was volledig aftrekbaar
- Btw op intracommunautaire diensten werd niet voldaan maar was volledig aftrekbaar
- Invoer met verlegging van de heffing (vergunning E.T.14.000), btw niet voldaan, maar was volledig aftrekbaar

Voor andere voorbeelden wordt verwezen naar randnummer 72.

2. Andere overtredingen opgenomen onder randnummer 18, punt 11 (**eerste overtreding**).

Opmerking: de uitoefening van het recht op aftrek op basis van een niet-conforme factuur is géén toepassing van het nieuwe boetebeleid.

Deze materie wordt in randnummer 71 kort behandeld aangezien dit vooral in het kader van een uitgevoerde controle van belang is.

2. Inbreuken vastgesteld door opsporingsambtenaren (NCO) of door ambtenaren van de Algemene Administratie van Douane en Accijnzen, van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit of van de Algemene Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie waarop het nieuwe boetebeleid *niet* van toepassing is (Categorie III)

21. Gelet op de aard van de vastgestelde overtredingen is het nieuwe boetebeleid niet van toepassing op de hierna opgesomde inbreuken vastgesteld door voornoemde ambtenaren (limitatief):

- Inbreuken bedoeld in artikel 70, §§ 2 en 3, van het Btw-Wetboek

- Inbreuken opgenomen in de bijlage bij koninklijk besluit nr. 44, Afdeling 2, II. Kasticket en rekening of ontvangstbewijs.
- Inbreuken opgenomen in de bijlage bij koninklijk besluit nr. 44, Afdeling 3, I. Boeken, registers en journalen waarvan het houden wordt voorgeschreven door of krachtens de wetgeving. Littera A. Niet houden
- Inbreuken opgenomen in de bijlage bij koninklijk besluit nr. 44, Afdeling 4 Controlemaatregelen. Rubriek III, Verplichting bedoeld in artikel 60 van het Btw-Wetboek, A. Gebrek aan bewaring.
- Inbreuken opgenomen in de bijlage bij koninklijk besluit nr. 44, Afdeling 4 Controlemaatregelen. Rubriek IV, Verplichtingen bedoeld in de artikelen 61, 62, 62bis en 63 van het Btw-Wetboek.

3. Inbreuken met betrekking tot de periodieke btw-aangiften, bijzondere btw-aangiften en MOSS-aangiften (Categorie IV)

22. De volgende inbreuken komen niet in aanmerking voor de toepassing van het nieuwe boetebeleid:

1. Inbreuken m.b.t. de periodieke btw-aangiften:

- Laattijdige indiening
- Niet-indiening
- Niet-betaling en niet-tijdige betaling

2. Inbreuken m.b.t. de bijzondere aangiften:

- Niet-betaling en niet-tijdige betaling

3. Inbreuken m.b.t. de MOSS-aangiften:

- Laattijdige indiening
- Niet-indiening
- Niet-betaling en niet-tijdige betaling

4. Bijzondere aangiften/Inbreuken die (in principe) slechts éénmaal mogelijk zijn (Categorie V)

23. Niet-spontane indiening van de bijzondere aangifte nr. 629 (zie nrs. 75 e.v.).

24. Inbreuken die (in principe) slechts éénmaal mogelijk zijn.
Niet-indiening of laattijdige indiening van een aangifte:

- 604A
- 604B
- 604C
- 606
- 606bis
- 606ter
- Aangifte 104/5

Voor de behandeling van deze inbreuken verwijzen we naar hetgeen is uiteengezet onder randnummers 79 tot en met 87.

C. Inbreuken met het oogmerk de belasting te ontduiken of de ontduiking ervan mogelijk te maken (Categorie VI)

25. Deze inbreuken vallen buiten het bestek van deze richtlijnen.

VI. Algemene richtlijnen

A. Algemene principes

1. Inzake het opleggen van de boete

26. Gebonden bevoegdheid: de geldboete wordt in principe van rechtswege verbeurd. Op deze manier is – in deze fase – willekeur, onredelijkheid en/of onrechtmatige aantasting van het subjectief recht preventief uitgesloten.

Ook voor het toepassen van de verminderde administratieve geldboeten heeft de wetgever ervoor geopteerd om preventief op te treden. Het recht op vermindering wordt van rechtswege toegekend en alle toe te passen verminderde barema's maken het voorwerp uit van reglementaire bepalingen (i.c. de koninklijke besluiten nr. 41 en nr. 44).

Niet de belastingplichtige moet bewijzen dat hij de overtredingen beging zonder het oogmerk de belasting te ontduiken of de ontduiking ervan mogelijk te maken, maar de administratie moet dit oogmerk kunnen aantonen, opdat de wettelijke in plaats van de verminderde administratieve geldboeten zouden mogen toegepast worden.

27. Overeenkomstig artikel 109 van de wet van 4 augustus 1986, over fiscale bepalingen (ook het Charter van de belastingplichtige genoemd)

moet de administratie, telkens als zij aan een belastingplichtige een bericht zendt, waarbij hem een administratieve boete wordt opgelegd, in dit bericht:

1. De feiten vermelden die de overtreding opleveren
2. Verwijzen naar de toegepaste wet- of verordeningsteksten
3. De motieven opgeven die gediend hebben om het bedrag van de boete vast te stellen.

Tevens dienen de beroepsmogelijkheden van de belastingplichtige vermeld te worden (zie randnummers 36 en volgende).

28. Als voorzien wordt in een gradatie van het bedrag van de geldboete, moet de rang van de overtreding worden bepaald in toepassing van de volgende regels:

1. Alleen overtredingen van dezelfde aard worden in aanmerking genomen, m.a.w. de overtredingen die door de identieke rubriek van de Bijlage bij de koninklijke besluiten nr. 41 en nr. 44 worden.

Referentieperiode: voor het bepalen van het bedrag van de toe te passen boete, wordt rekening gehouden met het aantal keer dat eenzelfde overtreding werd bestraft voor zoverre dat deze overtredingen werden begaan gedurende een periode van vier jaren die voorafgaat aan het tijdstip waarop de nieuwe overtreding is begaan (zie KB nr. 44, art. 3). Onder een 'gesanctioneerde overtreding' verstaan we een overtreding die ter kennis gebracht werd van de overtreder en waarvoor een geldboete werd gevorderd, zelfs als deze later werd verminderd of kwijtgescholden op basis van het regentbesluit.

Voor de vaststelling van de referentieperiode van vier jaren worden de overtredingen begaan in de vier jaren die de inwerkingtreding van deze richtlijnen voorafgaan mee in aanmerking genomen.

Voorbeeld

- een niet-indiening: bij het verstrijken van de wettelijke indieningsdatum
- een laattijdige indiening: op datum van de laattijdige indiening.

2. Elke overtreding van dezelfde aard die wordt gesanctioneerd vormt in principe een verschillende rang van overtreding, volgens een oplopende orde.

Als evenwel bij een controle tegelijkertijd meerdere overtredingen van dezelfde aard worden vastgesteld of bestraft dienen deze te worden beschouwd als één enkele overtreding. Als echter een controle betrekking heeft op overtredingen van dezelfde aard waarvan een deel **vóór 1 januari 2018** plaatsvond en een deel erna, zijn de nieuwe regels van toepassing op het geheel.

Voorbeeld

Verzuim van inschrijvingen in het dagboek van ontvangsten (afdeling 3, I, D van het barema), begaan door een belastingplichtige op 30 november 2016, 20 juli 2017, 3 januari 2018 en 15 mei 2018. Verondersteld wordt dat er voorafgaand geen enkele overtreding van dezelfde aard werd gesanctioneerd tegen de betrokken belastingplichtige.

1ste geval: de overtreding van 30 november 2016 werd op 15 mei 2017 gesanctioneerd als een 1ste overtreding en een geldboete van 50 euro werd opgelegd, de overtreding van 20 juli 2017 wordt op 12 september 2017 gesanctioneerd als 2de overtreding en een geldboete van 125 euro werd opgelegd.

Op 15 maart 2018 wordt de overtreding van 3 januari 2018 gesanctioneerd door een geldboete van 250 euro ten titel van 3de overtreding van dezelfde aard. De overtreding van 15 mei 2018 zal eveneens worden gesanctioneerd met een geldboete van 250 euro ten titel van 3de of volgende overtreding.

2de geval: de overtreding van 30 november 2016 werd op 15 mei 2017 gesanctioneerd als een 1ste overtreding en een geldboete van 50 euro werd opgelegd, de overtredingen van 20 juli 2017 en van 3 januari 2018 worden gesanctioneerd n.a.v. eenzelfde controle, verricht op 15 maart 2018. Gelet op het feit dat zij tegelijkertijd worden gesanctioneerd, worden die overtredingen allebei beschouwd als een 2de overtreding en wordt een geldboete van 125 euro per overtreding opgelegd, hetzij een totaalbedrag van 250 euro. Op het tijdstip van het sanctioneren van de overtreding van 15 mei 2018, zal die laatste dan worden aangemerkt als een 3de overtreding en worden bestraft met een geldboete van 250 euro.

Overtreding d.d. 30.11.2017 20.07.2017 03.01.2018 15.05.2018

Eerste geval

| | | | | |
|------------------------|--------------------|--------------------|-------------------|-------------------|
| Datum vaststel. | 15.05.2017 | 12.09.2017 | 15.03.2018 | |
| | Eerste overtreding | Tweede overtreding | Derde overtreding | Derde en volgende |
| | 50 euro | 125 euro | 250 euro | 250 euro |

Tweede geval

| | | | |
|------------------------|--------------------|---------------------|-------------------|
| Datum vaststel. | 15.05.2017 | 15.03.2018 | |
| | Eerste overtreding | Tweede overtreding | Derde overtreding |
| | 50 euro | 2 x 125 euro | 250 euro |

2. Boetes in het kader van een naheffing

29. Als naar aanleiding van een controle gelijktijdig meerdere overtredingen van dezelfde aard vastgesteld en gesanctioneerd worden, dan moeten deze overtredingen beschouwd worden als één enkele overtreding. Als een controle betrekking heeft op overtredingen van dezelfde aard waarvan een deel vóór 1 januari 2018 plaatsvond en een deel erna, zijn de nieuwe regels van toepassing op het geheel.

Voorbeeld:

Tijdens een controle over de periode van 1 oktober 2017 tot en met 30 juni 2018 wordt vastgesteld dat er in de periodieke btw-aangiften met betrekking tot deze periode bedragen ten onrechte niet in de roosters '00' werden opgenomen. Deze overtredingen moeten beschouwd worden als één overtreding, waarop het nieuwe boetebeleid van toepassing is.

30. 'Kwade trouw' moet steeds door de administratie worden aangetoond.

3. Boetes opgelegd los van enige naheffing

31. Als de controleambtenaar boeten oplegt los van enige naheffing (bv. artikel 70, § 2, Btw-Wetboek), worden zij opgenomen in een proces-verbaal dat ter kennis van de overtreder wordt gebracht.

In de praktijk wordt soms vastgesteld dat om diverse redenen de overtreden wettelijke bepalingen niet vermeld werden in het proces-verbaal van vaststellingen.

Het opleggen van de boete(n) komt toe aan de teamchefs van de betrokken beheerdiensten van de AAFisc, die hiervoor een proces-verbaal opstellen waarin de boete(n) worden vastgelegd.

B. Motivering van de geldboete

32. Er wordt aan herinnerd de toepassing van administratieve boeten op een degelijke wijze te motiveren. Zie daartoe Com.IB 92, 444/32 en 445/11, *mutatis mutandis* van toepassing voor de btw.

33. Aangezien er inzake de beslissing om een administratieve btw-geldboete op te leggen in principe géén discretionaire bevoegdheid of keuze wordt gelaten aan de ambtenaar, is de motivering van die beslissing noodzakelijkerwijs beknopt. De ambtenaar kan zich er dan ook toe beperken om volgende elementen te vermelden:

- de bepaling die de verplichting vaststelt en beknopt de verplichting

- waarvan sprake
- de feiten en ze te vergelijken met de bedoelde verplichting (begane overtreding)
 - de wettelijke of reglementaire bepaling die het bedrag van de geldboete vaststelt.

C. Naleving van de principes van behoorlijk bestuur

34. De taxatie-ambtenaar dient te waken over de naleving van de principes van behoorlijk bestuur (vertrouwensbeginsel, fair-playbeginsel, evenredigheidsbeginsel, redelijkheidsbeginsel).

D. Una Via

35. Er dient toepassing te worden gemaakt, voor de inbreuken begaan vanaf 17 juli 2012, van het 'Una Via' principe, in de btw-wetgeving ingevoegd door de wet van 20 september 2012 (BS 22.10.2012).

Artikel 14 van deze wet wijzigde artikel 72 van het Btw-Wetboek maar werd nietig verklaard door het Grondwettelijk Hof in het arrest nr. 61/2014 van 3 april 2014.

E. Rechtsmiddelen

36. Artikel 2, 4^o, van de wet Openbaarheid Bestuur bepaalt: 'Met het oog op een duidelijk en objectieve voorlichting van het publiek over het optreden van de federale administratieve overheden: (...) vermeldt elk document waarmee een beslissing of een administratieve handeling met individuele strekking uitgaande van een federale administratieve overheid ter kennis wordt gebracht van een bestuurde, de eventuele beroepsmogelijkheden, de instanties bij wie het beroep moet worden ingesteld en de geldende vormen en termijnen: bij ontstentenis neemt de verjaringstermijn voor het indienen van het beroep geen aanvang'.

1. In de beslissing waarin de boete wordt opgelegd dienen de beroepsmogelijkheden te worden vermeld

37. Dit zijn de volgende drie beroepsmogelijkheden:

- Facultatief administratief beroep
- Verzoekschrift tot kwijtschelding of vermindering van de boete op basis van het regentbesluit
- Tegensprekelijk verzoekschrift

Deze bepaling vereist niet dat de administratie de territoriaal bevoegde rechtbank en het adres ervan vermeldt. De vermelding van de georganiseerde beroepsmogelijkheden en de instantie die materieel bevoegd is om kennis te nemen van het beroep, volstaat.

38. De geschillenprocedure voor btw kan worden onderscheiden in twee fasen: een administratieve fase en een gerechtelijke fase. De administratieve fase duurt in principe tot zolang het geschil tussen de administratie en de belastingplichtige niet wordt ingeleid voor de rechtbank. De gerechtelijke fase begint, wat haar betreft, slechts bij de indiening van de vordering in rechte.

39. Artikel 2, 4°, van de wet Openbaarheid Bestuur dient te worden gelezen in samenhang met de sanctie voorzien in diezelfde bepaling in het voordeel van de burger die erin voorziet dat bij ontstentenis van dergelijke vermelding, de verjaringstermijn voor het indienen van het beroep geen aanvang neemt. Voor btw bestaat, in tegenstelling tot de directe belastingen, geen verplicht voorafgaandelijk georganiseerd administratief beroep. Dat heeft onder andere tot gevolg dat er geen termijn wordt opgelegd binnen dewelke de belastingplichtige zijn rechtsvordering moet inleiden.

40. Het is verplicht om de door artikel 9 van het regentbesluit van 18 maart 1831 ter beschikking gestelde rechtsmiddelen te vermelden in elke beslissing of administratieve handeling met individuele draagwijdte en betrekking hebbende op het ter kennis brengen van een geldboete aan de belastingschuldige, door vermelding van de dienst bevoegd om kennis te nemen van het verzoek.

| |
|---|
| <p>Aangestipt wordt dat voor btw, de administratieve fase niet onvermijdelijk is, in die zin dat de belastingplichtige kan kiezen om de fiscale geldboete rechtstreeks voor de fiscale rechter aan te vechten, zonder zijn mogelijkheid van een administratief beroep te hebben uitgeput.</p> |
|---|

2. In de beslissing over het verzoekschrift op basis van het regentbesluit wordt vermeld

41. De administratieve beslissing is enkel vatbaar voor beroep voor de fiscale rechter (tegensprekelijk verzoekschrift). Op dat ogenblik start de gerechtelijke fase van de geschillenprocedure voor btw.

3. Wat het toetsingsrecht van de hoven en rechtbanken betreft

42. Belangrijk is dat er hier een duidelijk onderscheid moet gemaakt worden tussen de fase van het opleggen van de geldboete enerzijds en de fase waarin de administratie een beslissing nam op basis van het regentbesluit anderzijds.

Tevens dient opgemerkt te worden dat de hoven en rechtbanken de mogelijkheid hebben om te beoordelen of er redenen zijn om uitstel te verlenen, zelfs indien de wet hierin niet heeft voorzien (2).

(2) Arrest Grondwettelijk Hof 157/2008 van 06.11.2008, Arrest Grondwettelijk Hof 13/2013 van 21.02.2013 en Arrest van het Hof van Cassatie van 20.06.2013 (F.11.0007.F).

- Fase van het opleggen van de boete:

43. In het geval de administratie een gebonden bevoegdheid uitoefent is het toetsingsrecht van de hoven en rechtbanken op dezelfde wijze beperkt als de beslissingsbevoegdheid van de verbaliserende ambtenaar bij het opleggen van de boete.

In het Arrest nr. 96/2002 van 12 juni 2002 heeft het Grondwettelijk Hof de controle met volle rechtsmacht gedefinieerd op een wijze zodanig dat de opportuniteitsbeoordeling van de sanctie hier duidelijk van uitgesloten is.

Volgens het Grondwettelijk Hof betekent de controle met volle rechtsmacht dat de rechter kan nagaan of een administratieve beslissing in rechte en in feite verantwoord is en of deze het geheel van wettelijke bepalingen en algemene beginselen die opgelegd worden aan de administratie, waaronder het evenredigheidsbeginsel (3), in acht neemt. In voorkomend geval zal hij de boete kunnen moduleren, deze opheffen of verminderen binnen de in de artikelen 70, § 2 en 84, derde lid Btw-Wetboek aan de administratie gestelde grenzen (zie overweging B.4.3, van dit arrest).

(3) Indien de administratieve geldboete aangemerkt wordt als een strafrechtelijke sanctie in de zin van artikel 6.1 EVRM.

Dit arrest heeft het effect van het evenredigheidsbeginsel beperkt: de opheffing of de vermindering van de geldboeten is enkel toegestaan binnen de grenzen van de schaal waarvan de trappen door de wet voorzien zijn. Een vermindering van de geldboete onder de wettelijke barema's wordt dus uitgesloten.

Zie ook:

- Arrest Grondwettelijk Hof 96/2002 van 12 juni 2002
- **Fase van de beslissing op basis van het regentbesluit:**

44. In het geval van vermindering of kwijtschelding van een administratieve boete op grond van artikel 9 van het regentbesluit oefent de administratie een discretionaire bevoegdheid uit. De kwijtschelding of vermindering van de geldboete op grond van het regentbesluit houdt immers een opportunitetsbeoordeling in.

Als een administratieve boete dient te worden aangemerkt als een strafrechtelijke sanctie, in de zin van artikel 6.1 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (EVRM), beschikt de rechter over dezelfde beoordelingsbevoegdheid ten aanzien van de opgelegde administratieve geldboete als de minister van Financiën of zijn gedelegeerde. Met andere woorden, in dit geval kan de rechter de boete kwijtschelden of verminderen.

Omdat bij voorbaat moeilijk kan ingeschat worden of de rechter de administratieve geldboete al dan niet zal aanmerken als een strafrechtelijke sanctie en omdat het niet de taak van de administratie is om uitspraak te doen over de draagwijdte van het rechterlijk toezicht voor de beslissingen die op grond van het regentbesluit worden genomen, nadat de belastingplichtige of zijn mandataris een verzoekschrift heeft ingediend tot vermindering en/of kwijtschelding van administratieve geldboeten, is het aan te raden zich, in de beslissingen die op grond van het regentbesluit worden genomen, niet uit te spreken over de draagwijdte van het rechterlijk toezicht.

- Arrest Grondwettelijk Hof nr. 79/2008 van 15.05.2008

4. Termijnen

45. Er is geen enkele termijn voorzien, noch voor het inleiden van een verzoek op basis van artikel 9 van het regentbesluit, noch voor de ministeriële of administratieve beslissing die een uitspraak doet over een dergelijk verzoek. Toch wordt de overtreder verzocht een verzoek tot vermindering of kwijtschelding van de opgelegde geldboeten in te dienen bij de adviseur-generaal, centrumdirecteur binnen de termijn van drie maanden (meestal in het begeleidend schrijven met de

beroepsmogelijkheden dat bij het proces-verbaal, de bijzondere rekening of de regularisatie-opgave gevoegd wordt).

46. Deze termijn is dan ook louter indicatief, en dit in tegenstelling tot de Inkomstenbelastingen waar er strikte termijnen opgelegd worden voor bezwaarschriften én waar de administratieve fase verplicht is alvorens de zaak voor de rechtbank aanhangig kan gemaakt worden.

VII. Richtlijnen voor het nieuwe boetebeleid

A. Eerste categorie - Inbreuken die te goeder trouw werden begaan en waarop het nieuwe boetebeleid van toepassing is

47. Bij ontvangst van een verzoekschrift tot kwijtschelding of vermindering van een boete m.b.t. een in deze categorie bedoelde overtreding wordt deze als volgt beoordeeld:

Eerste inbreuk:

Als te goeder trouw: 'automatisch' kwijtgescholden mits schriftelijk verzoek van de belastingplichtige of zijn mandataris

Volgende inbreuken:

Géén 'automatische' kwijtschelding maar toepassing van het regentbesluit op basis van andere elementen blijft mogelijk (kwijtschelding of vermindering).

1. Principe

48. De boete wordt, tenzij het gaat om louter toevallige overtredingen of de toepassing van het 'substance over form'-principe bij de uitoefening van het recht op aftrek, wél opgelegd zoals voorzien in Btw-Wetboek en met naleving van de bepalingen van de koninklijke besluiten nr. 41 en 44, maar wordt kwijtgescholden als cumulatief voldaan is aan de volgende voorwaarden:

- Het betreft een eerste overtreding (dit wil zeggen, in de vier voorgaande jaren werd géén overtreding van dezelfde aard vastgesteld)
- De belastingplichtige is te goeder trouw
- Op het ogenblik van de indiening van het verzoekschrift heeft de belastingplichtige voldaan aan:

* De gesanctioneerde verplichting

* **En** aan de indieningsverplichting van zijn periodieke btw-aangiften (de naleving van de verplichting tot betaling van de verschuldigde (btw-)bedragen op rekening-courant of bij Btw-Ontvangsten Mechelen/Namen wordt derhalve niet in aanmerking genomen).

2. Boetes waarvoor reeds voorzien is in een getrapte sanctionering

49. In de koninklijke besluiten nr. 41 en 44 is voor een aantal overtredingen een getrapte sanctionering voorzien:

- Voor de hierna opgesomde overtredingen is het nieuwe boetebeleid eveneens van toepassing.
- In randnummer 71 zijn de overtredingen opgenomen waarop het nieuwe boetebeleid principieel **niet** van toepassing is.

| | |
|--|---|
| Factuur en als zodanig geldend stuk | Voldoet niet aan een andere door of krachtens de regelgeving voorziene verplichting, de in de andere afdelingen bedoelde overtredingen uitgezonderd |
| Andere stukken en rapporten | Niet opgemaakt binnen de termijn voorzien door of krachtens de regelgeving of niet conform de regelgeving |
| Boeken, registers en journalen | Voldoet niet aan één of meerdere van de door of krachtens de regelgeving voorziene vormvereisten |
| Boeken, registers en journalen | Bevindt zich niet of is niet toegankelijk op de door of krachtens de regelgeving voorziene plaats |
| Boeken, registers en journalen | Een vereiste inschrijving werd niet verricht binnen de termijn voorzien door of krachtens de regelgeving |
| Boeken, registers en journalen | Een verrichte inschrijving of rechtzetting is niet conform met de door of krachtens de regelgeving voorziene bepalingen |
| Stukken, andere dan boeken en facturen | Niet opgemaakt |
| Andere stukken en gegevens | Niet opgemaakt of niet gehouden |
| Artikel 60: Bewaren boeken en stukken | Niet-conforme bewaring |

| | |
|--------------------------|--|
| Elke andere verplichting | Elke andere verplichting bedoeld in het Wetboek en de besluiten genomen ter uitvoering ervan dan deze beoogd in afdeling 1 tot en met 5 van de bijlage bij koninklijk besluit nr. 44 |
|--------------------------|--|

50. Voor deze overtredingen wordt het principe 'kwijtschelding bij eerste inbreuk die te goeder trouw werd begaan' eveneens toegepast.

51. Procedure

- De boete wegens 'eerste overtreding' wordt opgelegd.
- Als de belastingplichtige een vraag/verzoekschrift indient en te goeder trouw is, dan wordt deze boete 'automatisch' 'kwijtgescholden'.
- Als het een boete betreft met een getrapte sanctionering, dan wordt in de beslissing waarbij deze kwijtschelding ter kennis gebracht wordt van de belastingplichtige, uitdrukkelijk de aandacht gevestigd op het volgende:

'De boete wegens de eerste overtreding van de verplichting om (omschrijving verplichting) wordt kwijtgescholden maar uw aandacht wordt erop gevestigd dat bij een volgende vaststelling de boete wegens de tweede overtreding zal opgelegd worden en voor de volgende inbreuk(en) op dezelfde bepaling(en) zal de boete voor "derde en volgende overtredingen" opgelegd worden'.

52. Voor de bepaling van het bedrag van de toe te passen geldboete, wordt rekening gehouden met overtredingen van dezelfde aard die werden begaan gedurende een **periode van vier jaren** die voorafgaat aan het tijdstip waarop de overtreding wordt begaan.

Onder een 'gesanctioneerde overtreding' wordt verstaan een overtreding die ter kennis gebracht werd van de overtreder en waarvoor een geldboete werd gevorderd, zelfs als deze later werd verminderd of kwijtgescholden op basis van het regentbesluit.

53. Als 'overtredingen van dezelfde aard' worden in aanmerking genomen de overtredingen die door de identieke rubriek van de Bijlage bij de koninklijke besluiten nr. 41 en 44 worden gesanctioneerd.

3. Niet indiening of laattijdige indiening klantenlijst en opgave van de intracommunautaire handelingen

54. De opvolging van de indiening van de klantenlijst en de opgave van de intracommunautaire handelingen wordt sinds 2014 op geautomatiseerde wijze beheerd door de toepassing STIR - btw. Op het einde van de indieningsperiode (desgevallend, van de tolerantieperiode), creëert die

toepassing een case 'ontbrekende aangifte' voor elke niet ingediende lijst of opgave en stelt ze die case voor onder de vorm van een te behandelen taak in de takenlijst van het bevoegde team beheer.

Als de klantenlijst of de opgave van de intracommunautaire handelingen wordt ingediend, wordt de case 'ontbrekende aangifte' automatisch afgesloten, alsook de eventuele bijhorende taak.

55. Bij de **laattijdige indiening** van de klantenlijst of de opgave van de intracommunautaire handelingen wordt automatisch een invorderingsorder opgesteld en wordt een betaalbericht verzonden naar de belastingplichtige. In dit invorderingsorder wordt de boete automatisch berekend, rekening houdend met het barema voorzien in het koninklijk besluit nr. 44.

56. **Niet-indiening**: belastingplichtigen die ondanks de herinneringsbrieven geen klantenlijst hebben ingediend vóór 31 december van het jaar volgend op het jaar waarop de klantenlijst betrekking heeft, respectievelijk geen intracommunautaire opgave hebben ingediend ten laatste zes maand na de wettelijke indieningsdatum, zullen een boete van 3.000 euro wegens niet-indiening opgelegd krijgen (automatische opmaak van een invorderingsorder met toepassing van de automatisch berekende boete rekening houdend met het barema voorzien in punt IV,1, A, van de eerste afdeling of, respectievelijk, in punt IV, 2, A, van de eerste afdeling van de bijlage bij koninklijk besluit nr. 44).

4. Nihil-klantenlijsting – Aankruisen van het vak 'Geen klanten op te nemen in de klantenlijsting'

57. Een belastingplichtige die het vakje van vak VIII van zijn periodieke aangifte voor de laatste periode van het jaar (of, als gunstmaatregel, het vakje van zijn aangifte voor één van de drie eerste maanden of het eerste kwartaal van het volgende jaar) niet heeft aangekruist, dient een klantenlijsting in te dienen, zelfs als het een nihil-listing betreft.

Als de belastingplichtige nalaat het voormelde vakje aan te kruisen maar hij binnen de daartoe voorziene termijn een nihil-klantenlijsting indient, zal hem daarvoor geen enkele sanctie worden opgelegd. Daarentegen zal de niet indiening of laattijdige indiening van deze nihil-listing worden bestraft met de overeenstemmende boete voorzien in punt IV,1, A of B van de eerste afdeling van de bijlage aan het koninklijk besluit nr. 44.

5. Klantenlistings/Intracommunautaire opgaven – Géén boete voor ten onrechte vermelde afnemers

58. Voor de boetes wordt door STIR-btw automatisch een invorderingsorder opgesteld, de herinneringsbrieven worden door de teams beheer verzonden. Bij de oplegging van de boete wordt géén rekening gehouden met de datum van verzending van de herinneringsbrief maar enkel met de wettelijke indieningsdatum.

59. Op klantenlistings staan soms afnemers:

- die er niet moesten op voorkomen (bedrag kleiner dan 250 euro)
- die er niet moesten op voorkomen, wegens het feit dat ze niet beoogd worden door artikel 1, § 1, van het koninklijk besluit nr. 23 (bijvoorbeeld: belastingplichtigen die uitsluitend handelingen verrichten die krachtens artikel 44 van het Btw-Wetboek zijn vrijgesteld)
- die meerdere keren vermeld werden.

De boete moet – los van de toepassing van het regentbesluit – steeds verminderd worden in functie van de afnemers die ten onrechte vermeld werden.

6. Niet-indiening klantenlisting – Nihilisting - boete 3.000 euro

60. De boete van 3.000 euro wegens niet-indiening van een klantenlijst, en vooral als die lijst een nihil-lijst is, wordt door de belastingplichtigen veelal als disproportioneel ervaren.

Om die reden wordt – **voor de nihil-klantenlijst** – volgende werkwijze opgelegd:

61. Voorafgaandelijk te onderzoeken:

61.1. Betreft het geen geval van ontheffing van indiening?

- Zie Circulaire 3/1986 of middels een individuele beslissing

61.2. Werd de ontbrekende klantenlijst ondertussen reeds ingediend of is het manifest duidelijk dat het een nihil-klantenlijst betreft?

- Zoniet, afwijzing van het verzoekschrift en in de beslissing wordt meegedeeld dat een nieuw verzoekschrift kan ingediend worden na de indiening van de ontbrekende klantenlijst

61.3. Werd de klantenlijst niet ingediend in de testomgeving van INTERVAT?

- De belastingplichtige (of zijn gevolmachtigde) levert zelf het bewijs dat hij heeft ingediend in de testomgeving, door de ontvangstmelding voor te leggen. De loutere bewering volstaat dus niet. Het spreekt voor zich dat dit argument slechts éénmaal kan worden ingeroepen.

62. Verdere afhandeling:

Eerste overtreding:

Mits de voorwaarden voor het nieuwe boetebeleid voor bepaalde eerste inbreuken die te goeder trouw werden begaan, vervuld zijn, wordt deze boete – mits indiening van een verzoekschrift – integraal kwijtgescholden.

Zie ook randnummer 51 in verband op te nemen tekst voor de volgende overtredingen.

Tweede overtreding:

Mits de belastingplichtige te goeder trouw is, de ontbrekende klantenlijst ondertussen ingediend werd (of als manifest duidelijk is dat het een nihil-lijst betreft) en een verzoekschrift werd ingediend, wordt de volgende vermindering van de boete van 3.000 euro toegestaan:

2de overtreding: 250 euro (voor alle belastingplichtigen)

Derde en volgende overtredingen:

Mits de belastingplichtige te goeder trouw is, de ontbrekende klantenlijst ondertussen ingediend werd (of als manifest duidelijk is dat het een nihil-lijst betreft) en een verzoekschrift werd ingediend, wordt de volgende vermindering van de boete van 3.000 euro toegestaan:

3de overtreding: 500 euro (voor alle belastingplichtigen)

63. Dit probleem stelt zich niet wat de intracommunautaire opgaven betreft, aangezien er géén intracommunautaire opgave dient te worden ingediend als die een nihil-opgave zou zijn.

7. Laattijdige indiening nihil-klantenlijst

64. De laattijdige indiening van een nihil-klantenlijst wordt beboet met een boete van 50 euro als de vertraging maximum drie maanden bedraagt of een boete van 150 euro als de vertraging maximum negen maanden bedraagt.

Het nieuwe boetebeleid (voor eerste inbreuken die te goeder trouw werden begaan) is vanzelfsprekend ook hierop van toepassing.

Voorafgaand dienen de stappen 61.1 tot en met 61.3 doorlopen te worden.

Voor de tweede, derde en volgende overtredingen zijn enkel de bepalingen van hoofdstuk VIII (regentbesluit) van toepassing: ingeval van overmacht of uitzonderlijke omstandigheden kan de boete verminderd of kwijtgescholden worden.

B. Inbreuken die te goeder trouw werden begaan maar waarop het nieuwe boetebeleid *niet* van toepassing is

1. Tweede categorie: Inbreuken vastgesteld naar aanleiding van een controle

65. Gelet op de aard van de vastgestelde overtredingen is het nieuwe boetebeleid **niet van toepassing op alle andere inbreuken** vastgesteld naar aanleiding van of tijdens een uitgevoerde controle, **met uitzondering van diegene die onder categorie I vallen.**

66. Uitoefening van het recht op aftrek op basis van een niet-conforme factuur

Voorafgaande opmerking: dit is **géén** toepassing van het nieuwe boetebeleid. In het nieuwe boetebeleid wordt 'ex post' een eerder opgelegde boete – onder bepaalde voorwaarden – kwijtgescholden en hier betreft het een situatie 'ex ante': de boete zal, als de voorwaarden vervuld zijn, niet worden opgelegd.

Deze situatie wordt hier toch vermeld omdat zij meestal in het kader van controles zal voorkomen.

Het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft in een aantal recente arresten (4) benadrukt dat het fundamentele beginsel van btw-neutraliteit eist dat aftrek van de voorbelasting wordt toegestaan als de materiële voorwaarden daartoe zijn vervuld, ook als een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele voorwaarden. Deze rechtspraak bevestigt het '**substance over form**'-principe bij de uitoefening van het recht op aftrek.

(4) Arrest Senatex GmbH (zaak C-518/14, van 15.09.2016, punt 38), het Arrest Barlis (zaak C-516/14, van 15.09.2016 punt 42) en het Arrest Trawertyn (zaak C-280/10, van 01.03.2012, punt 41).

Er wordt verwezen naar de circulaire nr. 2017/C/64 betreffende de factuur, voorwaarde voor het uitoefenen van het recht op aftrek inzake btw d.d. 12.10.2017 die administratieve richtlijnen bevat omtrent de gevolgen voor de Belgische administratieve praktijk van de recente rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie inzake de uitoefening van het recht op aftrek en het belang dat daarbij moet worden toegekend aan het bezit van een regelmatige factuur.

Als de factuur niet regelmatig is of onvolledig ten aanzien van de bepalingen van het koninklijk besluit nr. 1, kon de administratie de aftrek van btw weigeren.

Thans primeert de inhoud op de vorm. Indien aan de materiële voorwaarden voor het recht op aftrek voldaan is, kan de aftrek toch

worden toegestaan, zelfs indien een formele voorwaarde niet wordt gerespecteerd. Het komt er dan op aan dat de belastingplichtige andere documenten (bv. bestelbonnen, contracten, offertes, e-mails, ...) voorlegt op basis waarvan kan worden nagegaan of de materiële voorwaarden voor het recht op aftrek vervuld zijn.

De administratie mag zich er dus niet toe beperken de factuur zelf te onderzoeken, maar zij moet ook rekening houden met aanvullende informatie die de belastingplichtige verstrekt.

De gecorrigeerde facturen en/of aanvullende bewijskrachtige stukken moeten evenwel tijdig aan de administratie worden voorgelegd, d.w.z. vóór de beëindiging van de belastingcontrole (zolang geen dwangbevel is uitgevaardigd).

Het blijft natuurlijk noodzakelijk dat de belastingplichtige in het bezit is van een factuur, zij het dan dat deze onregelmatig of onvolledig is.

Aangezien in dergelijke gevallen geen verwerping van het recht op aftrek aan de orde is, kan er evenmin enige sanctie ter zake worden opgelegd lastens de afnemer.

67. Inbreuken die geen impact hebben op de bepaling van het bedrag in rooster 71 of rooster 72 van de periodieke btw-aangiften

Het betreft hier volgende inbreuken (niet-limitatieve lijst):

- Verlegging heffing naar de medecontractant (koninklijk besluit nr. 1, artikel 20) niet toegepast maar volledig aftrekbaar
- Intracommunautaire verwerving, niet belast maar was volledig aftrekbaar
- Intracommunautaire dienst: plaats van de dienst België, schuldenaar van de btw is de medecontractant: niet belast, maar volledig aftrekbaar.
- Toepassing van artikel 12 van het Btw-Wetboek: ingebruikneming als bedrijfsmiddel maar volledig aftrekbaar
- Invoer met verlegging van de heffing
- Regularisatie btw-entrepots, als het gaat om btw-neutrale correcties

Voor andere voorbeelden wordt verwezen naar randnummer 20.

Hierbij moet onderscheid gemaakt worden tussen de eerste overtreding en de volgende overtredingen.

Voor de **eerste overtreding** is het **nieuwe boetebeleid van toepassing** (volledige kwijtschelding van de geldboete als voldaan is aan de voorwaarden).

Voor de **volgende overtredingen** wordt gehandeld zoals voorzien in randnummer 68, in fine.

68. Als in voorkomend geval zich later problemen inzake herziening (5) van de btw zouden kunnen voordoen, moet voor de handelingen in het randnummer 66 als volgt gehandeld worden:

- De verschuldigde btw wordt gevorderd (via een regularisatie-opgave of een proces-verbaal ingeval van niet-akkoord)
- Het recht op aftrek wordt gecompenseerd
- De verminderde administratieve boete wordt opgelegd
- Als voldaan is aan de voorwaarden voor het nieuwe boetebeleid (1ste overtreding – te goeder trouw – rechtgezet – verzoekschrift), wordt de boete voor een **eerste overtreding** integraal kwijtgescholden, op voorwaarde dat de maatstaf van heffing van de desbetreffende facturen werd opgenomen in de boekhouding en in de periodieke btw-aangifte(n).

(5) Als er geen btw in aftrek werd gebracht, dan is – in de gevallen waarin een herziening van de btw zich opdringt – géén herziening mogelijk, volgens een deel van de rechtspraak. Om dit eventuele argument te ontkrachten dient gehandeld te worden zoals hier uiteengezet wordt.

Voor de **tweede overtreding**, wordt de boete herleid tot **2 %** onder dezelfde voorwaarden.

Voor de **derde en volgende overtredingen**, wordt de boete herleid tot **5 %**, eveneens onder dezelfde voorwaarden.

2. Derde categorie: Inbreuken vastgesteld door opsporingsambtenaren (NCO) of door ambtenaren van de Algemene Administratie van Douane en Accijnzen, de Algemene Administratie van de Fiscaliteit of van de Algemene Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie waarbij het principe 'eerste overtreding – goede trouw' niet van toepassing is

69. Voor de inbreuken opgenomen in de tabel onder randnummer 71 – met een getrapte sanctionering – is het nieuwe boetebeleid **niet** van toepassing.

PS: Andere inbreuken – waarin eveneens voorzien is in een getrapte sanctionering – maar waar het nieuwe boetebeleid wél toepasselijk is: zie randnummer 49.

70. Voor andere inbreuken die gesanctioneerd worden naar aanleiding van vaststellingen door voornoemde ambtenaren, los van een naheffing van belasting, geldt in principe dat het nieuwe boetebeleid niet van toepassing is. De mogelijkheid om een verzoekschrift in te dienen op basis van het regentbesluit bestaat hier – vanzelfsprekend – ook, maar er moeten wettige redenen/uitzonderlijke omstandigheden aangetoond worden. Het loutere feit dat het een eerste overtreding betreft die te goeder trouw werd begaan, volstaat met andere woorden niet.

71. Tabel:

| | |
|---------------------------------------|--|
| Factuur en als zodanig geldend stuk | Niet opgemaakt of uitgereikt binnen de termijn voorzien door of krachtens de regelgeving |
| Kasticket/rekening/ontvangstbewijs | Het niet houden van een kassasysteem dat voldoet aan het koninklijk besluit van 30 december 2009 tot het bepalen van de definitie en de voorwaarden waaraan een geregistreerd kassasysteem in de horecasector moet voldoen |
| Kasticket/rekening/ontvangstbewijs | Niet naleving van de verplichting tot uitreiking van een kasticket, rekening of ontvangstbewijs als bedoeld in het koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992 |
| Kasticket/rekening/ontvangstbewijs | Niet naleving van elke andere verplichting met betrekking tot het kasticket, rekening of ontvangstbewijs voorzien door of krachtens de regelgeving |
| Kasticket/rekening/ontvangstbewijs | Het gebruik, ter vervanging van een rekening of ontvangstbewijs, van een niet vergunde geregistreerde kassa of van een niet krachtens artikel 22, § 9, van het koninklijk besluit nr. 1 van 29 december vergunde procedure, of die niet voldoet aan de door of krachtens de regelgeving vereiste voorwaarden |
| Kasticket/rekening/ontvangstbewijs | Gebrek aan rechtvaardiging van de bestemming van de rekeningen en ontvangstbewijzen, afkomstig van de drukker |
| Kasticket/rekening/ontvangstbewijs | Overtredingen van verplichtingen die door of krachtens de regelgeving worden opgelegd aan de erkende drukkers |
| Boeken, registers en journalen | Niet houden |
| Artikel 60: Bewaren boeken en stukken | Gebrek aan bewaring |

| | |
|---|---|
| | |
| Artikel 61 Wetboek: Voorleggen boeken en stukken | Niet naleven |
| Artikel 62 Wetboek: Inlichtingen | Niet naleven |
| Artikel 62bis Wetboek: Bankonderzoek | Niet naleven |
| Artikel 63 Wetboek: Vrije toegang | Niet naleven |
| Artikelen 39, 39bis, 39quater, 40, 40bis, 41 en 42 van het Wetboek - Artikel 8 ¹ van het koninklijk besluit nr. 4 van 29 december 1969 | Onregelmatigheden over stukken en documenten die worden voorgelegd om het recht op vrijstelling te rechtvaardigen |
| Artikelen 39, 39bis, 39quater, 40, 40bis, 41 en 42 van het Wetboek - Artikel 8 ¹ van het koninklijk besluit nr. 4 van 29 december 1969 | Overtredingen over de toekenning of het gebruik van de door de regelgeving voorziene vergunning |
| Overtredingen op het stuk van de tijdelijke invoer van vervoermiddelen. | Vervoermiddel regelmatig ingevoerd met tijdelijke vrijstelling en uitzonderlijk ter beschikking gesteld van een persoon met normale verblijfplaats in België: misbruik van vrijstelling |

Een aantal minder frequente overtredingen zijn eveneens bedoeld zijn in deze derde categorie.

3. Vierde categorie: Inbreuken met betrekking tot de periodieke btw-aangiften

72. Komen **niet** in aanmerking voor het nieuwe boetebeleid:

- P-boeten in de rekening-courant en opgenomen in bijzondere rekeningen
- Boete wegens niet-indiening van de periodieke btw-aangifte, opgenomen in een bijzondere rekening
- Boete wegens niet-betaling (Tabel G, Eerste afdeling, I, 2), A)

Inzake '**V-boeten**' is de Algemene Administratie van de Inning en Invordering bevoegd: de beslissing om kwijtschelding of vermindering van dergelijke boeten te verlenen in de rekening-courant is exclusief voorbehouden aan de coördinator, leider van de Inningsinspectie van Brussel C (Inningscentrum) (voorheen 'CIV').

4. Vijfde categorie: Bijzondere aangifte/ Inbreuken die (in principe) slechts éénmaal mogelijk zijn

73. Het niet meer opleggen (of systematisch kwijtschelden) van de boete bij een eerste overtreding zou voor dit soort inbreuken, die in principe slechts éénmaal mogelijk zijn, de naleving van de verplichting volledig uithollen. Om die reden wordt het principe 'kwijtschelding bij eerste inbreuk die te goeder trouw werd begaan' *niet* toegepast voor de volgende inbreuken.

Om die reden wordt voor de volgende inbreuken een bijzondere procedure ingevoerd, die gekenmerkt wordt door een grote soepelheid:

- **Niet-spontane laattijdige indiening van een bijzondere aangifte**
- **Niet-indiening of laattijdige indiening van een aangifte:**

- * 604A
- * 604B
- * 604C
- * 606bis
- * 606ter
- * 606 btw-eenheid
- * 104/5 – Aangifte toevallige oprichter

• Bijzondere aangifte – laattijdige indiening

74. Voorafgaand wordt duidelijk gesteld dat de **spontane** laattijdige indiening van een bijzondere aangifte – bij wijze van administratieve tolerantie – **niet gesanctioneerd wordt**.

Ook de andere overtredingen met betrekking tot de bijzondere aangiften (Niet-correct ingevuld – Niet naleven van de procedure van indienen of Niet gebruiken van het door de administratie verstrekte betalingsformulier of de door de administratie ter kennis gebrachte gestructureerde mededeling) vallen onder het toepassingsgebied van deze administratieve tolerantie.

75. Voor de behandeling van de ontbrekende bijzondere aangiften nr. 629 werd reeds in volgende bijzondere afhandelingswijze voorzien.

Op het ogenblik dat in STIRON-NP een case 'ontbrekende bijzondere aangifte' aangemaakt wordt, wordt er door FedoPress een herinneringsbrief verzonden, die de belastingplichtige (of niet-belastingplichtige rechtspersoon) aanmaant om de ontbrekende aangifte(n) in te dienen binnen een termijn van één maand.

Als de belastingplichtige binnen deze aanvullende termijn (de 'rechtzettingstermijn') de ontbrekende aangifte(n) indient, wordt er géén boete opgelegd.

76. Een proces-verbaal voor laattijdige indiening hoeft enkel opgemaakt te worden door de dossierbeheerder bij indiening (op kantoor of via INTERVAT) **na het verstrijken van de antwoordtermijn in de herinneringsbrief.**

Bij niet-indiening wordt een proces-verbaal wegens niet-indiening opgesteld en wordt de boete wegens niet-indiening opgelegd.

77. Het nieuwe boetebeleid ('Eerste overtreding die te goeder trouw werd begaan') is niet van toepassing op de boeten bedoeld in randnummer 76. Er is immers reeds geruime tijd verstreken tussen de inbreuk en de herinneringsbrief én de belastingplichtige heeft daarenboven ook nog eens één maand respijt gekregen. Als hij binnen deze termijn indient wordt er sowieso géén boete opgelegd.

Als de belastingplichtige zelfs binnen de aanvullende termijn géén bijzondere aangifte indiende, kan er niet langer sprake zijn van 'te goeder trouw'. De belastingplichtige heeft immers zijn Belgisch btw-identificatienummer opgegeven om de betaling van de btw in de andere lidstaat te vermijden, hij ontvangt een factuur waarop duidelijk géén btw in rekening werd gebracht en hij dient ten slotte géén bijzondere aangifte in België, lidstaat van bestemming.

Dezelfde houding mag worden aangenomen ten aanzien van de vaststellingen door de administratie (in het kader van bijvoorbeeld een controle) van een niet-indiening van een bijzondere aangifte 629. Er is geen reden om in dergelijk geval het nieuwe boetebeleid (voor eerste inbreuken die te goeder trouw werden begaan) toe te passen.

• Laattijdige of niet-indiening van 604A, 604B, 604C, 606bis, 606ter, 606 btw-eenheid of 104/5

78. De procedure, zoals beschreven in de randnummers 74 tot en met 77, die momenteel – bij wijze van administratieve tolerantie – toegepast wordt voor de behandeling van de ontbrekende aangifte nr. 629, wordt vanaf de inwerkingtreding van deze richtlijnen toegepast voor de in randnummer 73 opgesomde inbreuken die (in principe) slechts éénmaal mogelijk zijn.

In concreto betekent dit dat voor de laattijdige/niet-indiening van deze aangiften enkel nog een boete zal opgelegd worden als er een herinneringsbrief werd verzonden en als de antwoordtermijn van één maand is verstreken, met andere woorden wordt de spontane laattijdige indiening van deze aangiften – bij wijze van administratieve tolerantie – niet gesanctioneerd.

79. Om de naleving van deze verplichtingen af te dwingen wordt, ingeval van een eerste overtreding (hetgeen voor dit soort overtredingen in de overgrote meerderheid van de gevallen ook effectief zo zal zijn), een

herinneringsbrief verzonden waarbij aan de belastingplichtige/betrokkene een bijkomende **termijn van 30** dagen verleend wordt om zijn situatie te regulariseren.

Als de belastingplichtige/betrokkene **niet reageert**, zal de boete alsnog opgelegd worden, zonder dat de belastingplichtige of betrokkene zich kan beroepen op het nieuwe boetebeleid. De vertraging wordt in dat geval berekend vanaf het verstrijken van de oorspronkelijke (reglementaire) indieningstermijn.

Als de belastingplichtige/betrokkene zijn situatie binnen deze bijkomend toegestane termijn **regulariseert**, wordt er géén boete opgelegd. In de meerderheid van de gevallen zal deze regularisatie erin bestaan dat het document in kwestie ingediend wordt.

• **Gemeenschappelijke bepalingen**

80. Als een administratieve rechtzettingstermijn van 30 dagen verleend werd, moet worden nagegaan welke belastingplichtigen hun verplichtingen alsnog hebben nagekomen binnen deze rechtzettingstermijn en welke belastingplichtige dit niet hebben gedaan.

In de huidige toepassingen is het niet mogelijk dit te automatiseren, dus moet dit – steeds **manueel** geverifieerd worden.

81. Als de inbreuk van dezelfde aard zich toch nog een tweede maal voordoet (bijvoorbeeld 604A is in principe eenmalig, maar stel dat de belastingplichtige zijn activiteiten stopzet en hervat), dan gelden volgende regels:

De eerste inbreuk werd binnen de rechtzettingstermijn geregulariseerd:

➤ Er wordt voor de tweede overtreding opnieuw een rechtzettingstermijn van 30 dagen toegekend en er wordt gehandeld zoals bepaald in randnummer 75.

De eerste inbreuk werd niet binnen de rechtzettingstermijn geregulariseerd:

➤ De tweede inbreuk wordt als een tweede overtreding beschouwd en er zal dan ook dienovereenkomstig gehandeld worden.

Een laattijdige nakoming van een verplichting die plaatsvindt binnen de administratieve rechtzettingstermijn wordt met andere woorden **niet** als een 'eerste overtreding' aangemerkt voor het beoordelen van de volgende overtredingen.

C. Zesde categorie: inbreuken met het oogmerk de belasting te ontduiken of de ontduiking ervan mogelijk te maken

82. **Voor btw** moet, als de overtreding werd begaan met de bedoeling om de belasting te ontduiken, het bedrag van de geldboete steeds worden bepaald in toepassing van de volgende regels:

83. **Proportionele geldboeten:**

- **dubbel** van het ontdoken of niet tijdig betaalde belasting (artikel 70, § 1, van het Btw-Wetboek), zonder toepassing van de tabel G, zoals opgenomen in bijlage van het koninklijk besluit nr. 41;
- **dubbel** van de op onrechtmatige of ongeoorloofde wijze in aftrek gebrachte belasting (artikel 70, § 1bis, van het Btw-Wetboek), zonder toepassing van de tabel H, zoals opgenomen in bijlage van het koninklijk besluit nr. 41;
- **dubbel** van de op de handeling verschuldigde belasting, zonder dat deze minder mag bedragen dan 50 euro (artikel 70, § 2, van het Btw-Wetboek), zonder toepassing van de tabel C, zoals opgenomen in bijlage van het koninklijk besluit nr. 41;
- **dubbel** van de ter zake van invoer verschuldigde belasting, zonder dat deze minder mag bedragen dan 50 euro (artikel 70, § 3, van het Btw-Wetboek), zonder toepassing van de tabel I, zoals opgenomen in bijlage van het koninklijk besluit nr. 41;
- **bedrag** van de belasting over de ontoereikende maatstaf, voor goederen en diensten waarvoor de in artikel 59, § 2, van het Btw-Wetboek bedoelde deskundige schatting kan worden gevorderd (artikel 70, § 5, van het Btw-Wetboek), zonder toepassing van de tabel E zoals opgenomen in de bijlage van het koninklijk besluit nr. 41;
- **dubbel** van het bedrag van de belasting die verschuldigd zou zijn, op grond van de §§ 1 tot en met 3 van artikel 71 van het Btw-Wetboek, zonder dat deze minder mag bedragen dan 50 euro (artikel 71 van het Btw-Wetboek), zonder toepassing van de tabel J, zoals opgenomen in de bijlage van het koninklijk besluit nr. 41.

84. **Niet-proportionele geldboeten:**

Het bedrag van de hoogste geldboete die in koninklijk besluit nr. 44 voorzien is voor die overtreding wordt **verdubbeld**, zonder dat deze het bedrag van 5.000 euro per overtreding mag overschrijden.

Als de sanctie wordt opgelegd per stuk, per inschrijving, per boek, per register of per journaal, wordt het bedrag van de hoogste geldboete die voorzien is voor die overtreding verdubbeld zonder meer te mogen bedragen dan 5.000 euro per overtreding. Het maximum van 5.000 euro voor het geheel van de overtredingen voorzien in bepaalde afdelingen van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 44 voor de gevallen waarin de

overtreding niet begaan werd met de bedoeling om de belasting te ontduiken, is eveneens van toepassing.

85. Voorbeelden: de *overtreding werd begaan met de bedoeling om de belasting te ontduiken.*

1ste geval: de weigering tot mededeling van het boek voor uitgaande facturen (inbreuk op artikel 61 van het Btw-Wetboek)

In de afdeling 4, IV, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 44, is de hoogste sanctie 5.000 euro.

Het bedrag van de geldboete wordt verdubbeld zonder dat ze 5.000 euro mag overschrijden, het gevorderde bedrag beloopt dan ook 5.000 x 2, beperkt tot 5.000 euro.

2de geval: het dagontvangstenboek voldoet niet aan één of meerdere van de door of krachtens de regelgeving voorziene vormvereisten.

In de afdeling 3, I, B, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 44, is de hoogste sanctie 2.000 euro per overtreding.

Het bedrag van de geldboete wordt verdubbeld zonder dat ze 5.000 euro per boek, register of journaal mag overschrijden.

Het bedrag van de geldboete beloopt dan ook 4.000 euro.

3de geval: de uitbater van een car-wash heeft geen rekening of ontvangstbewijs uitgereikt voor wat betreft het wassen van 50 voertuigen.

In de afdeling 2, II, B, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 44, is de hoogste sanctie 250 euro per niet uitgereikte rekening of ontvangstbewijs, met een maximum van 5.000 euro. Het bedrag van de geldboete wordt verdubbeld zonder dat ze 5.000 euro per rekening of ontvangstbewijs mag overschrijden, maar het bedrag van 5.000 euro voor het geheel van de overtredingen voorzien in de afdeling 2, II, B, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 44 is eveneens van toepassing. Het bedrag van de geldboete beloopt dus 500 euro per niet uitgereikte rekening of ontvangstbewijs, hetzij 500 x 50, beperkt tot 5.000 euro.

86. Het **Com.IB 92, 444/24** bevat, bij wijze van voorbeeld, een lijst van gevallen waarin er geen twijfel bestaat omtrent het opzet de belasting te ontduiken:

- de belastingplichtige verzuimt opzettelijk of herhaaldelijk zijn aangifte in te dienen;
- de belastingplichtige weigert bij de verificatie de gevraagde inlichtingen te verstrekken of de verantwoordingsstukken over te leggen;
- de belastingplichtige legt stukken, boeken of uittreksels hiervan over, welke door weglatingen, veranderingen, overschrijvingen, enz., vervalst zijn;
- de bewimpeling van sommige bronnen van belastbare inkomsten, van beroepen, werkzaamheden of winstgevendende bezigheden, of wel van

- sommige inkomsten door middel van boekhoudkundige kunstgrepen of dankzij een vrijwillig onvolledige of onjuiste aangifte;
- herhaling van een vroeger begane overtreding als de belastingplichtige, op het ogenblik waarop hij de nieuwe overtreding begaat kennis heeft van de verhoging waarmede de vroegere overtreding werd bestraft;
 - weglatingen of onjuistheden door een accountant of belastingconsulent in zijn eigen aangifte.

87. Voor **btw** is er geen duidelijke definitie van hetgeen we verstaan onder het oogmerk de belasting te ontduiken of het oogmerk om de ontduiking ervan mogelijk te maken, maar de in randnummer 86 opgesomde gevallen zijn mutatis mutandis ook voor btw van toepassing.

Als er sprake is van 'ontduiking' dan **moet** de ambtenaar de wettelijke boete toepassen: in dit opzicht is het belangrijk eraan te herinneren dat de taxatie-ambtenaar op onweerlegbare wijze het oogmerk om de belasting te ontduiken of het oogmerk om de ontduiking ervan mogelijk te maken, aantoont.

88. De wettelijke boeten kunnen eveneens het voorwerp uitmaken van een verzoekschrift op basis van artikel 9 van het regentbesluit. Het spreekt voor zich dat bij de behandeling ervan uitzonderlijke omstandigheden kunnen aanvaard worden die een vermindering van deze geldboete rechtvaardigen.

VIII. Toepassing artikel 9 van het regentbesluit van 18 maart 1831 – Toepassing op basis van andere argumenten dan 'eerste inbreuk die te goeder trouw werd begaan'

A. Algemeen

89. Voorafgaand dient duidelijk gesteld te worden dat de 'andere argumenten', waarvan sprake in de titel van dit hoofdstuk, enerzijds kunnen bestaan uit **overmacht** en anderzijds uit **andere elementen dan overmacht**, zoals bedoeld in de randnummers 109 tot en met 115.

Gelet op het humane karakter van dit genaderecht moet de motivering van een beslissing waarbij een verzoek om toepassing van het regentbesluit geheel of gedeeltelijk wordt afgewezen, van individuele strekking zijn. Het ter zake gevoerde onderzoek mag dan ook niet worden beperkt tot de loutere fiscale gegevens, doch moet ook rekening houden met alle elementen, eigen aan het beoogde geval, die kunnen bijdragen tot de beslissing, in het bijzonder de financiële toestand, de wijze waarop

aan de fiscale verplichtingen wordt voldaan, verzachtende omstandigheden en redenen van sociale of andere aard, grote financiële en/of commerciële tegenslagen buiten de wil om van betrokkene en buiten het kader van fiscale of andere fraude.

Een uitgebreide motivering ingeval van een volledige kwijtschelding is niet strikt noodzakelijk maar dient steeds vergezeld van de tekst 'Deze gunstmaatregel wordt U toegestaan ten uitzonderlijke titel en kan niet ingeroepen worden voor overtredingen van dezelfde aard in de toekomst.'

90. De **Fiscale Bemiddelingsdienst** spreekt zich, in de geest van artikel 84quater van het Btw-Wetboek, niet uit over de kwijtschelding of vermindering van een proportionele of niet-proportionele fiscale geldboete waarover de minister of de door hem gedelegeerde ambtenaar beslist op grond van artikel 9 van het regentbesluit van 18 maart 1831.

B. In concreto

91. Vooreerst zullen de ter zake geldende algemene richtlijnen behandeld worden (zie punt 1). Deze algemene richtlijnen gelden eveneens voor de verzoekschriften die worden ingediend in het kader van het nieuwe boetebeleid.

Vervolgens zal meer in detail en per categorie van overtredingen aangegeven worden welke omstandigheden een kwijtschelding of vermindering van de geldboete kunnen rechtvaardigen (zie punten 2 t.e.m. 4).

1. Algemeen

• Onderscheid tussen, enerzijds, *verzoekschrift* en, anderzijds, *bezwaarschrift*

92. Er is een duidelijk onderscheid tussen een verzoekschrift op grond van het regentbesluit en een bezwaarschrift.

- **(Administratief) Bezwaarschrift:** situeert zich in de administratieve fase van de geschillenprocedure:

* Wordt opgenomen in de Workflow Geschillen

* Voor btw-boeten is dit het geval als een onregelmatigheid opgeworpen wordt over de toepassing van de opgelegde boeten of waar de boete op een andere wijze ten gronde betwist wordt.

- **(Gerechtelijk) Verzoekschrift:** gerechtelijke fase van de geschillenprocedure.

- Verzoekschrift in toepassing van het regentbesluit:

- * Wordt **niet** opgenomen in de Workflow Geschillen
- * Verzoeker vraagt **als genademaatregel** een vermindering of kwijtschelding van een (btw-)boete
- * In principe wegens het zich voordoen van overmacht, uitzonderlijke omstandigheden of in toepassing van het nieuwe boetebeleid.

• Het verzoekschrift moet individueel en gemotiveerd zijn

93. Aangezien een verzoek om toepassing van het regentbesluit in principe individueel en gemotiveerd moet zijn, is een schrijven van een mandataris ten gevolge van administratieve geldboeten die gelijktijdig aan verschillende van zijn klanten werden opgelegd niet ontvankelijk, tenzij de mandataris:

- door elk van zijn klanten rechtsgeldig is gemandateerd;
- in zijn schrijven uitdrukkelijk vermeldt dat het een individueel verzoek in hoofde van elke klant betreft;
- elke belastingplichtige waarvoor het verzoek wordt ingediend op afdoende wijze identificeert (rechtsvorm, benaming, adres en ondernemingsnummer/btw-nummer);
- uitdrukkelijk vermeldt dat de motivering die in het verzoekschrift is opgenomen dezelfde is voor elk van de aangehaalde belastingplichtigen.

94. Als het verzoekschrift niet gemotiveerd is, mag dit onmiddellijk afgewezen worden. Dit is géén toepassing van het regentbesluit, maar dit moet beschouwd worden als een **vorm van onontvankelijkheid**.

De beslissing waarin deze afwijzing meegedeeld wordt aan de belastingplichtige moet **uitdrukkelijk** vermelden:

- De reden van de afwijzing (afwezigheid van elke vorm van motivering)
- Dat dit géén beslissing is waarbij op grond van het regentbesluit noch een kwijtschelding, noch een vermindering wordt toegestaan, maar dat dit een afwijzing is op grond van onontvankelijkheid
- Dat de belastingplichtige of zijn mandataris alsnog een **gemotiveerd** verzoekschrift kan indienen.

95. Andere redenen van **onontvankelijkheid**:

- Er worden géén stavingstukken bijgevoegd (en de administratie kan de beweringen van de belastingplichtige niet verifiëren op een andere wijze: bijvoorbeeld algemeen bekende feiten)
- Het verzoekschrift voldoet niet aan de voorwaarden voor de taalwetgeving
- Het verzoekschrift is niet ondertekend, tenzij uit de vermeldingen in het verzoekschrift en uit de voorwaarden waaronder het bij de administratie is toegekomen, blijkt dat het wel degelijk uitgaat van de belastingplichtige. Bijvoorbeeld: er zijn andere identiteitsgegevens aanwezig waarmee de belastingplichtige kan worden geïdentificeerd

- De persoon die namens de belastingplichtige het verzoekschrift indient, is niet gemandateerd om dit te doen.

• Bevoegdheid

96. Als een verzoekschrift ingediend wordt voor een boete die opgelegd werd door één van de diensten van de **Algemene Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie**, dan is deze administratie bevoegd om een beslissing te nemen in verband met de geldboeten.

Een ontvangstmelding wordt verzonden, waarin meegedeeld wordt dat het verzoekschrift overgemaakt werd aan de Algemene Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie en het originele verzoekschrift wordt doorgezonden naar deze administratie.

97. Ingeval van **bevoegdheidswijziging**, is de bevoegde adviseur-generaal-Centrumdirecteur degene onder wiens bevoegdheid de belastingplichtige ressorteert op het ogenblik van de ontvangst van het verzoekschrift:

- KMO wordt Grote Onderneming (of vice versa)
- Een ander KMO-centrum wordt bevoegd, door wijziging domicilie of verplaatsing maatschappelijke zetel
- ...

In voorkomend geval zal het advies gevraagd worden van de teamchef van het team dat de boete opgelegd heeft.

98. Btw-boeten kunnen deel uitmaken van een voorstel tot minnelijke schikking tussen een onderneming en de Algemene Administratie van de Douane en Accijnzen (AADA).

Een verzoek om toepassing van het regentbesluit voor dergelijke boeten blijft de bevoegdheid van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit, aangezien er aan het btw-karakter van de boeten geen afbreuk wordt gedaan.

• Geen toepassingen van het regentbesluit

99. Als verkeerdelijk een te hoge boete toegepast werd, bijvoorbeeld rubriek V in plaats van rubriek IV van Tabel G, Eerste afdeling, dan wordt **eerst** de juiste boete toegepast (en wordt dit niet voorgesteld als een toepassing van het regentbesluit) en pas daarna wordt beslist over een eventuele vermindering of kwijtschelding.

In het kader van een verzoekschrift tot kwijtschelding of vermindering van een geldboete, zal géén hogere boete opgelegd worden, ook niet als de initiële boete verkeerd (lees: te laag) was.

100. Als de boete niet verschuldigd was, dan is dit géén toepassing van het regentbesluit, maar louter een rechtzetting van een fout van de administratie en dient dit – in principe – beschouwd te worden als een 'administratief geschil'.

Voorbeelden:

1. Ten onrechte bedrag ingevuld in rooster 44/46/48 waardoor intracommunautaire opgave verwacht werd. Boete wegens niet-indiening werd opgelegd maar dient doorgehaald te worden als er in werkelijkheid géén bedrag in de desbetreffende roosters hoefde opgenomen te worden.
2. Boete opgelegd wegens laattijdige indiening van een klantenlisting, terwijl ingevolge een laattijdige verwerking van een 604C (Aangifte van stopzetting van de werkzaamheid) door het team beheer, de belastingplichtige in de onmogelijkheid verkeerde om de klantenlisting tijdig in te dienen (binnen drie maanden na de stopzetting van de activiteit).
3. Verplichte briefwisseling, zoals de brief 675-Kennisgeving van de opnulzetting van de rekening-courant, werd in de verkeerde taal verzonden, niet verzonden of verzonden naar een verkeerd adres.
4. Boete werd ten onrechte opgelegd om welke reden dan ook.

• **Nalatigheidsinteressen**

101. De gehele of gedeeltelijke vrijstelling van nalatigheidsinteressen immers de exclusieve bevoegdheid van de Algemene Administratie van de Inning en Invordering.

1. Als de belastingplichtige of zijn mandataris een verzoekschrift indient dat **enkel betrekking heeft op nalatigheidsinteressen en/of vervolgingskosten**, dan zal enkel een ontvangstmelding verzonden worden, waarin meegedeeld wordt dat het verzoekschrift overgemaakt werd aan de adviseur-generaal-centrumdirecteur van het bevoegde Regionale Invorderingscentrum of de directeur van het Bijzondere Invorderingscentrum of van het Inningscentrum van de Algemene Administratie van de Inning en Invordering.

Het originele verzoekschrift wordt overgemaakt aan de Algemene Administratie van de Inning en Invordering.

- **Regionaal Invorderingscentrum:**
Interessen opgenomen in invorderingsorders
- **Bijzonder Invorderingscentrum:**
Interessen opgenomen in Invorderingsorders (niet-inwoners)
- **Inningscentrum:**
Argumenten L en U op rekening-courant

2. Als de belastingplichtige of zijn mandataris een verzoekschrift indient dat **zowel betrekking heeft op nalatigheidsinteressen en/of vervolgingskosten als op geldboeten**, dan wordt in de ontvangstmelding meegedeeld dat, wat de vrijstelling van nalatigheidsinteressen betreft, een kopie van het verzoekschrift overgemaakt werd aan adviseur-generaal-centrumdirecteur van het bevoegde Regionale Invorderingscentrum of van het Bijzondere Invorderingscentrum of de directeur van het Inningscentrum van de Algemene Administratie van de Inning en Invordering.

Een kopie van het verzoekschrift wordt overgemaakt aan de Algemene Administratie van de Inning en Invordering.

3. Als de belastingplichtige of zijn mandataris een verzoekschrift indient dat enkel betrekking heeft op geldboeten, dan wordt een ontvangstmelding verstuurd.

2. Wat is 'overmacht'?

102. Overmacht kan alleen voortvloeien uit een gebeurtenis buiten de wil van de mens die hij niet kon voorzien of vermijden (Cass., 22.03.2002, C.00.0401.F, juridat.be; Cass., 30.04.2002, P.00.1617.N, juridat.be).

Zij is onverenigbaar met een nalatigheid of met een gebrek aan voorzorg (Cass., 25.6.1956, Buls, Pas. 1956, I, 1176 Bergen, 25.9.1992, Pardaens, Luik, 27.2.1991, Petry) (6).

(6) *Com.IB 92 371/18*.

Men spreekt slechts over overmacht in geval van **absolute onmogelijkheid** om te handelen.

103. Niet-beperkende lijst van gevallen die in principe **géén overmacht** vormen:

- Fout of nalatigheid van de mandataris, van de boekhouder, van de advocaat, van de curator (Cass. 08.04.2009, juridat.be; Luik, 14.02.1990, *Fisconetplus*; Antwerpen, 09.04.1990, *Fisconetplus*; Antwerpen, 18.04.1989, *Fisconetplus*; Gent, 19.12.2001; Antwerpen, 03.06.2008)
- Achterhouden van documenten door de mandataris (Antwerpen, 17.11.1992 en 09.04.1992, *Fisconetplus*)
- Het afwezig zijn van de belastingplichtige die in het buitenland woont (nr. 371/18, *Com.IB 92*; Luik, 15.06.1988, d'Odement, Bull. 684, blz. 1246; Bergen, 18.09.1992, Galle P.; Gent, 08.11.2001; Brussel, 05.12.2007; Antwerpen, 30.06.2009)
- Een ziekte is in beginsel geen geval van overmacht dat het niet indienen van de aangifte kan rechtvaardigen (nr. 305/27, *Com.IB 92*; Bergen, 09.03.2001, *Fisconetplus*; Antwerpen, 31.03.1998, *Fisconetplus*; Antwerpen, 20.02.2001 en 22.03.2011). Zie evenwel verder onder

randnummers 115 en 125.

- De opsluiting ontslaat de belastingplichtige niet van zijn verplichting een aangifte in te dienen (Cass., 19.03.1957, Van Beggelaere, Pas. 1957, I, 874; Luik, 07.02.1990, C., Bull. 718, blz. 1910)
- De inbeslagname van de boekhouding (Gent, 22.02.2002; Antwerpen, 16.03.2004)
- Het feit inroepen geen enkele kennis te hebben van de fiscale wetgeving.

Deze gevallen die niet als overmacht mogen beschouwd worden kunnen echter, in **uitzonderlijke omstandigheden** zoals bedoeld door artikel 9 van het regentbesluit, wel degelijk mee in aanmerking genomen worden als argumenten in het voordeel van de belastingplichtige bij een beslissing over vermindering of zelfs kwijtschelding van de opgelopen geldboete(n).

104. **Welke omstandigheden kunnen wél beschouwd worden als overmacht?**

Kunnen beschouwd worden als overmacht (niet-limitatieve lijst):

- plotse ziekte met hospitalisatie, mits volgende voorwaarden voldaan zijn:
 - * bewezen aan hand van medische attesten
 - * hospitalisatie is langdurig en minstens gedurende periode waarin de verplichting diende nagekomen te worden
 - * het betreft niet alleen een plotse gebeurtenis maar ook een ernstige medische aandoening (bijvoorbeeld volstaat een beenbreuk niet om over 'overmacht' te kunnen spreken).
- overlijden van de belastingplichtige
- brand, overstroming, diefstal waarbij documenten verloren gingen, mits het voorleggen van het bewijs van het verlies (bijvoorbeeld: verklaring van de brandverzekering of aangifte bij het rampenfonds, proces-verbaal van de politiediensten, ...).

105. De vraag om te weten of een belastingplichtige een fiscale verplichting niet heeft nageleefd omwille van een geval van overmacht dient in elk geval te worden beoordeeld in het licht van de feitelijke omstandigheden die zich ter zake voordoen.

106. De belastingplichtige die overmacht aanvoert, moet, benevens het werkelijk voorkomen van een geval van overmacht, ook het oorzakelijk verband bewijzen tussen deze buitengewone omstandigheid en de gesanctioneerde overtreding.

107. Overmacht is een meer beperkende term dan de term 'wettige redenen' (cfr. meer bepaald nrs. 316/12 en 346/53, Com.IB 92).

Veelal zal het aanvaarden van overmacht de uitzondering zijn en niet de regel.

108. Als overmacht kan aanvaard worden, dan is de volledige kwijtschelding van de boete de enig mogelijke logische beslissing.

3. Andere elementen dan overmacht

109. Los van overmacht kunnen ook andere elementen meespelen om te besluiten tot een vermindering of kwijtschelding van de boete. Het spreekt voor zich dat niet voor elk verzoekschrift een grondig onderzoek van elk van de hieronder opgesomde elementen vereist is, net zoals duidelijk moge zijn dat deze opsomming evenmin limitatief is: naargelang de aard van inbreuk, de door belastingplichtige of zijn mandataris aangehaalde argumenten, de grootte-orde van de boete en de financiële impact dient een aangepast onderzoek te gebeuren.

110. Fiscale elementen:

- Historiek van de vier jaar voorafgaand aan het jaar waarin de overtreding werd begaan
- STIRON Rekening-Courant: evaluatie van de naleving van de indieningsverplichtingen en betalingsverplichtingen
- STIRON Invordering (o.a. herinneringsbrieven en eerdere invorderingsorders)
- STIR (btw-verplichtingen periodieke aangiften, klantenlijsten, intracommunautaire opgaven, herinneringsbrieven en taken)
- Intervat
- E604
- Opsporingen
- ...

111. Houding van belastingplichtige:

- nonchalante houding tegenover fiscale verplichtingen
- pertinent niet-beantwoorden van vragen vanwege de taxatiedienst
- met opzet verkeerd voorstellen van feiten
- ...

112. Nakomen van aangegane overeenkomsten:

- nakomen van afbetalingsplan
- respecteren van antwoordtermijnen
- ...

113. Humanitaire en sociale pijnpunten die afdoende bewezen zijn:

- zware tegenslagen,
- zoals ernstige ziekte van belastingplichtige of gezinslid
- zwaar gehandicapte en hulpbehoevende kinderen
- zwaar ongeval
- ...

114. Economische situatie:

- oplichting door naaste familie of door personeelslid

- zelf georganiseerd faillissement
- ...

115. Financiële situatie:

- goederen in het vermogen dan wel totaal onvermogen
- uitzichtloze schuldenlast zonder mogelijkheid tot verbetering
- betaling boete kan leiden tot faillissement

4. Over de inhoud van de beslissing

116. Een beslissing waarbij de boete geheel of gedeeltelijk kwijtgescholden wordt, is **in principe** enkel mogelijk als de belastingplichtige de inbreuk die gesanctioneerd werd **ondertussen rechtgezet** heeft (betaald, ingediend, verbeterd, ...).

Dit principe is niet absoluut en geldt onder meer niet als de belastingplichtige nog een administratief verweer voert met betrekking tot de boete in kwestie.

Ook voor de **betalingsverplichting** geldt dit principe niet absoluut:

- Voor een geldboete los van elke navordering (bijvoorbeeld: laattijdige indiening klantenlijst of, meer in het algemeen, iedere niet-proportionele geldboete) geldt deze vereiste niet
- Voor een geldboete in het kader van een navordering (proportionele geldboete opgenomen in regularisatieopgave of proces-verbaal) moet de verschuldigde btw betaald zijn of het toegestane afbetalingsplan wordt stipt gevolgd
- Voor de proportionele geldboete van 15 % – opgenomen in een bijzondere rekening of proces-verbaal – moet de verschuldigde btw betaald zijn of het toegestane afbetalingsplan wordt stipt gevolgd.

117. Het feit dat de boete reeds is betaald, is op zich géén reden om een vermindering of kwijtschelding toe te staan, maar ook niet om een vermindering of kwijtschelding te weigeren.

Een betaalde boete **kan** eventueel verminderd of zelfs kwijtgescholden worden.

118. **Betaling onder voorbehoud van alle rechten – Belangrijke opmerking:**

Als de belastingplichtige in het verzoekschrift – of op een andere wijze – meedeelt dat de betaling geheel of gedeeltelijk werd uitgevoerd maar onder voorbehoud van alle rechten, dan is het van het grootste belang om het bevoegd team Invordering te contacteren om te vermijden dat de verjaring niet tijdig zou worden gestuit.

119. In het geval van een volledige kwijtschelding mag echter niet uit het oog verloren worden dat er eventueel reeds **gerechtshoofdkosten** ingeschreven werden op het

desbetreffende schuldartikel.

Als de boete terecht werd opgelegd en er reeds vervolgingskosten werden gemaakt, dan dient slechts na overleg met de Algemene Administratie van de Inning en Invordering besloten te worden tot volledige kwijtschelding van de boete.

Als de boete daarentegen ten onrechte werd opgelegd, of als een manifeste fout van de administratie aan de basis ligt van de desbetreffende boete, dan zijn de kosten ten laste van de Schatkist.

120. Als de vordering reeds gedeeltelijk aangezuiverd werd en men wenst expliciet de boete te herleiden tot het reeds betaalde gedeelte, dan is voorzichtigheid geboden: er moet rekening gehouden worden met eventueel reeds op het artikel ingeschreven kosten alsook – in voorkomend geval – met de moratoire interesten die verschuldigd blijven op de verminderde boete.

121. Bij het nemen van de eindbeslissing moeten de elementen pro en contra voor mogelijke gratie afgewogen worden en er moet ook rekening gehouden worden met:

- de rechten van de Schatkist (bij schuldenregeling is het niet de bedoeling de Schatkist te benadelen t.o.v. de andere schuldeisers)
- eventuele beslissingen op het vlak van Inkomstenbelastingen (het is de bedoeling om tegenstrijdige beslissingen zoveel mogelijk te vermijden)
- de algemene beleidslijn die in zeer gelijkaardige gevallen werd aangenomen.

122. **Beroepsmogelijkheden**

In de administratieve beslissing op grond van het regentbesluit dient steeds vermeld te worden dat deze vatbaar is voor beroep voor de fiscale rechter.

Zie randnummer 44: in de beslissing wordt géén uitspraak gedaan over de draagwijdte van het rechterlijk toezicht. Er wordt enkel vermeld dat deze beslissing vatbaar is voor beroep voor de fiscale rechter.

• **Argumenten die de belastingplichtige in zijn voordeel kan inroepen - Algemeen**

123. Hierna volgt een **niet-limitatieve lijst** van argumenten die in het voordeel van een belastingplichtige kunnen spelen:

- De belastingplichtige dient zijn aangiftes tijdig in
- De belastingplichtige erkent dat hij zich vergist heeft door zijn aangifte spontaan te wijzigen, vóór elke tussenkomst van de administratie
- De belastingplichtige heeft nog nooit een bijzondere rekening gehad
- Alle artikelen bij Btw-Ontvangsten Mechelen/Namen zijn aangezuiverd
- De argumenten die de belastingplichtige inroept, vormen uitzonderlijke

omstandigheden

- De belastingplichtige betaalt altijd tijdig
- Er was een technisch probleem bij INTERVAT
- Het is de eerste keer dat de belastingplichtige een boete heeft opgelopen voor een overtreding van dezelfde aard
- De belastingplichtige heeft meerdere betalingen uitgevoerd
- Het is de eerste keer dat de belastingplichtige een bijzondere rekening heeft
- Ook voor Inkomstenbelastingen moet het dossier in orde zijn. Dit mag dan wel niet als een expliciete voorwaarde vooropgesteld worden om het verzoekschrift geheel of gedeeltelijk af te wijzen, maar dit kan wel in aanmerking genomen worden om te beoordelen of de belastingplichtige handelde 'te goeder trouw'
- Financiële, economische of familiale moeilijkheden die blijken uit het verzoekschrift: moeten ernstig zijn, en er moet een oorzakelijk verband aangetoond worden tussen de ingeroepen moeilijkheden en de inbreuk
- Nieuwe belastingplichtige, die zélf zijn administratie verzorgt en die onwetendheid kan inroepen
- Vertraging is zeer beperkt in de tijd
- Verblijf in buitenland wegens familiale of persoonlijke problemen
- Medische redenen die géén overmacht uitmaakt (vermindering bij ernstige medische redenen)
- Vermoeden van fout/onregelmatigheid door de administratie
- Indiening via de test-omgeving:
 - 1ste overtreding
 - Bewijs tijdige indiening in testomgeving
 - Omstandigheden onafhankelijk van de wil van de belastingplichtige, zonder dat deze echter overmacht uitmaken
- Overlijden van de echtgenoot van de belastingplichtige die de boekhouding deed
- Verkeerd doorgegeven belastingregime bij aanvang activiteit
- Tijdige indiening van een bepaald document maar met vermelding van een verkeerde periode
- Complexe btw-problemen die aanleiding kunnen geven tot meerdere interpretaties.

• Elementen die in het nadeel van de belastingplichtige kunnen spelen - Algemeen

124. Hierna volgt een **niet-limitatieve lijst** van omstandigheden die in het nadeel van de belastingplichtige moeten geduid worden:

- De belastingplichtige heeft het aflossingsplan niet gevolgd
- De belastingplichtige heeft reeds boetes gekregen voor laattijdige aangiften in de vier jaar voorafgaand aan het jaar van de inbreuk

- waarvoor nu een verzoekschrift ingediend wordt
- De belastingplichtige betaalt systematisch laattijdig
 - De belastingplichtige heeft reeds eerder een verzoekschrift ingediend voor overtredingen van dezelfde aard in de vier jaar voorafgaand aan het jaar van de inbreuk waarvoor nu een verzoekschrift ingediend wordt
 - Het gaat om een bijzondere rekening
 - De belastingplichtige heeft meerdere bijzondere rekeningen
 - De belastingplichtige dient systematisch laattijdig in
 - Er ontbreken nog steeds (andere) declaratieve aangiften

125. Als een **omzetverhoging** werd doorgevoerd, met of zonder akkoord van de belastingplichtige of zijn gevolmachtigde, dan wordt in principe geen kwijtschelding noch vermindering toegestaan voor de boete, zoals voorzien in Tabel G, Eerste afdeling, V, van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 41, behoudens in zéér uitzonderlijke gevallen (bijvoorbeeld malafide praktijken van personeelsleden, waarvoor aangifte is gedaan bij gerecht).

• Specifiek voor klantenlijsten, intracommunautaire opgaven en aangiften MTN

126. Telkens er sprake is van 'intracommunautaire opgave' wordt daar eveneens onder verstaan de lijst van de intracommunautaire leveringen van nieuwe vervoermiddelen bedoeld in artikel 53sexies, § 2, van het Btw-Wetboek, gekend onder de benaming 'aangifte MTN'.

127. Voor **de eerste overtreding** voor de indieningsverplichting van klantenlijsten en intracommunautaire opgaven wordt – als de voorwaarden voor het nieuw boetebeleid vervuld zijn – een volledige kwijtschelding toegestaan, op basis van een individuele beslissing, na een verzoekschrift waarbij de belastingplichtige of zijn mandataris om toepassing van het regentbesluit verzoekt.

Hetzelfde geldt voor de inbreuken met betrekking tot de vermeldingen en de indieningsmodaliteiten.

128. Het specifieke geval van de boete wegens **niet-indiening van een nihil-klantenlijst** wordt behandeld in de randnummers 60 tot en met 63 en de boete wegens **laattijdige indiening van een nihil-klantenlijst** maakte reeds het voorwerp uit van het randnummer 64.

129. Andere inbreuken, waarop het nieuwe boetebeleid niet van toepassing is, maar die desgevallend wel het voorwerp kunnen uitmaken van een verzoekschrift op basis van het regentbesluit, zijn de **tweede, derde en volgende overtredingen van de volgende aard:**

- Laattijdige indiening van een klantenlijst, mét afnemers
- Niet-indiening van een klantenlijst met afnemers
- Andere inbreuken m.b.t. de klantenlijst (onregelmatigheden, rubriek IV,

- 1, C van Afdeling 1 van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 44)
- Laattijdige indiening van een intracommunautaire opgave
 - Niet-indiening van een intracommunautaire opgave
 - Andere inbreuken m.b.t. de intracommunautaire opgave (onregelmatigheden, rubriek IV, 2, C van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 44)
 - Laattijdige of niet-indiening van de aangifte MTN.

130. Bij de beoordeling van een verzoekschrift voor een **klantenlijst** moeten in eerste instantie de drie voorafgaande stappen, zoals bedoeld in de randnummers 61.1 tot en met 61.3, geverifieerd worden:

- Betreft het geen geval van ontheffing?
- Werd de klantenlijst ondertussen reeds ingediend?
- Werd deze aanvankelijk niet ingediend in de testomgeving?

Daarna dient nagegaan te worden of er geen afnemers meerdere keren vermeld werden of zelfs ten onrechte opgenomen werden op de klantenlijst (zie randnummer 64).

131. Laattijdige indiening (tweede, derde en volgende overtredingen) klantenlijst of intracommunautaire opgave

Als uit het dossier blijkt dat:

- Er sprake is van uitzonderlijke omstandigheden
- **Én** het fiscale verleden van de belastingplichtige als 'goed' kan bestempeld worden

Dan **kan** een vermindering toegestaan worden als volgt:

- Als de klantenlijst of intracommunautaire opgave ingediend werd met een vertraging van **maximum, respectievelijk, drie maanden of twee maanden**, dan kan de boete verminderd worden tot:

- * 25 euro per afnemer of te vermelden persoon
- * met een minimum van 75 euro
- * en een maximum van 500 euro.

- Als de klantenlijst of intracommunautaire opgave ingediend werd met een vertraging van **méér dan, respectievelijk, drie maanden of twee maanden**, dan kan de **lagere schaal** toegepast worden, zonder dat deze vermindering afbreuk doet aan de minimumboete voor de schaal die oorspronkelijk toegepast werd.

Schema:

| Maximum 3/2 maanden | Maximum 9/6 maanden | Méér dan 9/6 maanden |
|--------------------------------|--------------------------------|---------------------------------|
| 25 euro/afnemer- persoon | 25 euro/afnemer- persoon | 75 euro/afnemer- persoon |
| Minimum: 75 euro | Minimum: 225 euro | Minimum: 675 euro |
| Maximum: 500 euro | Maximum: 1.500 euro | Maximum: 2.250 euro |

- Voorbeeld 1: klantenlijst met 2 afnemers, vijf maanden vertraging:

* Toepassing Afdeling 1, IV, 1, B, **b**, van de Tabel bij koninklijk besluit nr. 44

Boete = 75 euro/afnemer, met een minimum van 225 euro en een maximum van 2.250 euro (maximum 9 maanden vertraging)

Boete = 2 x 75 euro = 150 euro, maar minimum van **225 euro**

* Toepassing van de **lagere schaal** - Afdeling 1, IV, 1, B, **a**, van de Tabel bij koninklijk besluit nr. 44

Boete = 25 euro/afnemer, met een minimum van 75 euro en een maximum van 1.500 euro (maximum 6 maanden vertraging)

Boete = 2 x 25 euro = 50 euro, maar minimum van 75 euro.

Hierdoor zou de boete volgens de lagere schaal minder bedragen dan de minimumboete (voor de hogere schaal), dus wordt er **géén vermindering** toegestaan.

- Voorbeeld 2: intracommunautaire opgave met 15 te vermelden personen, vijf maanden vertraging:

* Toepassing Afdeling 1, IV, 2, B, **b**, van de Tabel bij koninklijk besluit nr. 44

Boete = 75 euro/te vermelden persoon, met een minimum van 225 euro en een maximum van 2.250 euro (maximum 9 maanden vertraging)

Boete = 15 x 75 euro = **1.125 euro**

* Toepassing van de lagere schaal - Afdeling 1, IV, 2, B, **a**, van de Tabel bij koninklijk besluit nr. 44

Boete = 25 euro/te vermelden persoon, met een minimum van 75 euro en een maximum van 1.500 euro (maximum 6 maanden vertraging)

Boete = 15 x 25 euro = 375 euro

Dit is hoger dan de minimumboete in de hogere schaal, dus **vermindering tot 375 euro is mogelijk.**

132. Niet-indiening van een andere dan een nihil-klantenlijst of van een intracommunautaire opgave (tweede, derde en volgende overtredingen)

De klantenlijst en de intracommunautaire opgave bevatten belangrijke informatie voor de selectie van dossiers en voor de controle van

binnenlandse handelingen. Daarnaast is de gegevensuitwisseling met de andere lidstaten een verplichting en moet streng opgetreden worden tegen belastingplichtigen die hun klantenlijst of intracommunautaire opgave niet indienen.

De eerste overtreding voor niet-indiening van een klantenlijst mét afnemers of van een intracommunautaire opgave kan – als de voorwaarden vervuld zijn – het voorwerp uitmaken van het nieuwe boetebeleid.

Voor de **tweede en volgende overtredingen** gelden volgende richtlijnen.

Als uit het dossier blijkt dat:

- Er sprake is van uitzonderlijke omstandigheden
- Het fiscale verleden van de belastingplichtige als 'goed' kan bestempeld worden
- De ontbrekende klantenlijst of intracommunautaire opgave werd ondertussen ingediend

dan kan een vermindering toegestaan worden als voorzien in randnummer 131, derde kolom (vertraging van méér dan negen/zes maanden).

133. Andere overtredingen met betrekking tot de klantenlijst (koninklijk besluit nr. 44, bijlage, Afdeling 1, rubriek IV, 1, C) of met betrekking tot de intracommunautaire opgave (koninklijk besluit nr. 44, bijlage, Afdeling 1, rubriek IV, 2, C) (tweede, derde en volgende overtredingen)

Als uit het dossier blijkt dat:

- Er sprake is van uitzonderlijke omstandigheden
- Het fiscale verleden van de belastingplichtige als 'goed' kan bestempeld worden
- De onregelmatigheden – in voorkomend geval – werden geregulariseerd dan kan de opgelopen boete worden gehalveerd.

• Bijzondere rekeningen en P-boeten (in bijzondere rekening of op rekening-courant)

134. Naar aanleiding van de behandeling van het verzoekschrift dient de bijzondere rekening nogmaals geverifieerd te worden:

- Werden alle argumenten verwerkt?
- Op correcte wijze?
- Met de correcte datum van uitwerking?
- Is er geen 'verbetering van invordering'?
- Zijn er geen ondersteuningsmaatregelen van toepassing (tijdelijke maatregelen of permanente)?
- ...

1. Boete wegens niet-indiening/laattijdige indiening

135. Het nieuwe boetebeleid is **niet** van toepassing op boeten wegens niet-indiening of laattijdige indiening van periodieke aangiften.

Als er bijzondere elementen aanwezig zijn in het dossier en/of het verzoekschrift en enkel in deze gevallen, gelden volgende richtlijnen, waarbij een onderscheid moet worden gemaakt tussen **nihil-aangiften en **andere aangiften**.**

136. Niet-indiening van periodieke **nihil-aangifte**

1ste overtreding: **250 euro, per aangifte**

Als meerdere aangiften niet ingediend werden en opgenomen werden in eenzelfde bijzondere rekening, dan wordt per niet-ingediende aangifte een boete van 250 euro weerhouden.

2de overtreding: **500 euro, per aangifte**

Als meerdere aangiften niet ingediend werden en opgenomen werden in eenzelfde bijzondere rekening, dan wordt per niet-ingediende aangifte een boete van 500 euro weerhouden.

3de en volgende: **In principe wordt de boete wegens niet-indiening niet meer verminderd**

Opgelet: de ontbrekende aangifte(n) moet(en) ook hier ingediend zijn op het ogenblik dat het verzoekschrift wordt ingediend.

137. Laattijdige indiening van periodieke **nihil-aangifte**

1ste overtreding: **25 euro per maand vertraging per aangifte, met een maximum van 250 euro per aangifte**

Als meerdere aangiften laattijdig ingediend werden en opgenomen werden in eenzelfde bijzondere rekening, dan wordt per laattijdig ingediende aangifte een boete van 25 euro per maand vertraging weerhouden.

Als één verzoekschrift betrekking heeft op meerdere P-boeten ingeschreven in de rekening-courant, dan geldt hiervoor dezelfde oplossing als voor de P-boeten opgenomen in een bijzondere rekening.

2de overtreding: **50 euro per maand vertraging per aangifte, met een maximum van 500 euro per aangifte**

Als meerdere aangiften laattijdig ingediend werden en opgenomen werden in eenzelfde bijzondere rekening, dan wordt per laattijdig ingediende aangifte een boete van 50 euro per maand vertraging weerhouden.

Als één verzoekschrift betrekking heeft op meerdere P-boeten ingeschreven in de rekening-courant, dan geldt hiervoor dezelfde oplossing als voor de P-boeten opgenomen in een bijzondere rekening.

3de en volgende: **In principe wordt de boete wegens laattijdige indiening niet meer verminderd.**

138. Niet-indiening van periodieke aangifte, met cijfers

1ste overtreding: **halvering van de boete**

2de en volgende overtredingen: **in principe behoud van de boete.**

139. Laattijdige indiening van periodieke aangifte, met cijfers

1ste overtreding: **halvering van de boete**

2de en volgende overtredingen: **in principe behoud van de boete.**

140. Uitzonderingen:

- Indien er sprake is van **overmacht**, dan wordt volledige kwijtschelding van de geldboete toegestaan.
- Indien in het verzoekschrift als argument ingeroepen wordt dat de ontbrekende aangifte via de **Testomgeving** van INTERVAT werd ingediend dan mag, voor een eerste overtreding, de boete kwijtschelden worden, onder volgende voorwaarden:

* de btw werd tijdig betaald (rooster 71 periodieke btw-aangiften), er is derhalve geen financieel nadeel geweest voor de Schatkist

of

* de belastingplichtige (of zijn gevolmachtigde) levert zelf het bewijs dat hij heeft ingediend in de testomgeving, door de ontvangstmelding voor te leggen. De loutere bewering volstaat dus niet.

- Indien in het verzoekschrift een '**poging tot indiening**' als argument ingeroepen wordt (bijvoorbeeld aangifte geweigerd door scanningcentrum), dan gelden dezelfde regels als in het vorige punt 'Testomgeving'.
- Inzake boeten m.b.t. periodieke aangifte(n) voor een tijdvak dat zich **volledig situeert na de effectieve datum van stopzetting** geldt de algemene regel dat deze boeten niet meer mogen opgelegd worden.

-

2. Boete wegens niet-betaling (15 % van de verschuldigde btw)

141. Het nieuwe boetebeleid is **niet** van toepassing op boeten wegens niet-betaling/laattijdige betaling van de verschuldigde btw zoals die blijkt uit de opgemaakte bijzondere rekening.

142. Betaling op verkeerd rekeningnummer bij de FOD Financiën (bijvoorbeeld overschrijving naar het rekeningnummer 'Voorafbetalingen') of met gebruik van een verkeerde gestructureerde mededeling (bijvoorbeeld verwarring eenmanszaak en vennootschap of twee vennootschappen met dezelfde zaakvoerder).

De datum van uitwerking van de verkeerde betaling wordt in aanmerking genomen bij de bepaling van de boete.

• **Bijzondere gevallen**

143. Verzoekschriften voor schuldartikelen met volgende status worden in principe niet behandeld als verzoekschriften op basis van het regentbesluit maar worden – voor verder nuttig gevolg – overgemaakt aan de 'Cel Collectieve Procedures' of aan de Juridische Dienst van het bevoegde Invorderingscentrum:

- Collectieve schuldvordering
- Onbeperkt uitstel van invordering
- Wet Continuïteit Ondernemingen
- Falingen

IX. Slotbepalingen

144. Deze richtlijnen dienen toegepast te worden voor alle verzoekschriften die behandeld worden **na 1 april 2018** voor boeten die werden opgelegd **na 1 januari 2018**.

145. Op beslissingen die in het verleden werden genomen en die niet (volledig) in lijn zouden zijn met het nieuwe 'boetebeleid' wordt niet teruggekomen.

Interne ref.: 133.801