

Tiberghien

Advocaten / Avocats / Lawyers

Valse facturen: voldoende aanwijzing van fraude of niet?

Onderzoek en controle

Fiscale Actualiteit nr. 2017/10, pag. 1-5

De fiscus is gebonden aan strikte onderzoekstermijnen. Als de administratie onderzoek wil voeren tijdens de aanvullende onderzoekstermijn van vier jaar, moet de belastingplichtige voorafgaand in kennis worden gesteld van aanwijzingen van belastingontduiking die in zijn hoofde bestaan. Het hof van beroep van Gent en het hof van beroep van Antwerpen hebben zich recent uitgesproken over de vraag of valse facturen in de boekhouding volstaan als een aanwijzing van belastingontduiking. Beide hoven van beroep nemen echter een ander standpunt in.

De fiscus kan inzake directe belastingen vrij onderzoek verrichten naar de fiscale toestand van de belastingplichtige niet alleen tijdens het belastbaar tijdperk zelf maar ook binnen de termijn van drie jaar die aanvangt op 1 januari van het aanslagjaar (art. 333 lid 2 WIB 92). In het geval van belastingontduiking krijgt de fiscus nog meer tijd: hij mag dan ook onderzoek verrichten tijdens de aanvullende onderzoekstermijn van vier jaar (art. 333 lid 3 WIB 92). De totale onderzoekstermijn bedraagt dan dus zeven jaar, te rekenen vanaf 1 januari van het aanslagjaar. In dat geval is wel vereist dat de fiscus de belastingplichtige vooraf schriftelijk en nauwkeurig kennis geeft van de aanwijzingen inzake belastingontduiking die in hoofde van de belastingplichtige bestaan voor het bedoelde tijdperk. Die voorafgaande kennisgeving is voorgeschreven op straffe van nietigheid.

De ratio legis van de voorafgaande kennisgeving bestaat erin dat de belastingplichtige in staat moet zijn zich met kennis van zaken te verdedigen tegen de voorgenomen onderzoeksdaden (M. Loockx, "Evolutie van de rechtspraak omtrent de nauwkeurigheid van de kennisgeving van aanwijzingen inzake belastingontduiking", TFR 2008, afl. 336, 192).

Het volstaat voorts dat de fiscus in dat stadium van de procedure beschikt over aanwijzingen van belastingontduiking in hoofde van de belastingplichtige voor het bedoelde tijdperk. Het is dus niet vereist dat de fiscus reeds een bewijs van belastingontduiking levert (Cass. 8 mei 2009, F.07.0113.N; Cass. 7 april 2016, Fisc. Act. 2016, 26/3; M. Maus, De fiscale controle, die Keure, Brugge, 2005, 577-578).

Of de fiscus de belastingplichtige al dan niet op nauwkeurige wijze kennis heeft gegeven van de aanwijzingen van belastingontduiking, blijft steeds een feitenkwestie en geeft aanleiding tot veel betwistingen.

Als de belastingplichtige meent dat de kennisgeving niet voldoet aan de wettelijke vereisten, kan hij een zgn. pretaxatie-geschil inleiden om de wettelijkheid van de voorafgaande kennisgeving te betwisten. Het is dus niet vereist dat eerst een aanslag zou worden gevestigd alvorens een gerechtelijke procedure kan worden ingeleid (bv. Brussel 24 mei 2012, Fisc. Koer. 2012/454, Fisc. Act.

2012, 31/7; Gent 24 februari 2015, infra; Antwerpen 31 mei 2016, infra; M. Vermeesch in TFR 2014, afl. 462, 494-498; J. Vanden branden in RABG 2011, afl. 10, 693-695 en Fisc. Act. 2011, 18/7).

Valse facturen in de boekhouding: aanwijzing van fraude?

Een discussie die vaak terugkomt in de rechtspraak, betreft de vraag of de aanwezigheid van valse facturen in de boekhouding van de belastingplichtige volstaat als aanwijzing van belastingontduiking, zodat de fiscus vervolgens onderzoek kan verrichten tijdens de aanvullende onderzoekstermijn.

Recent hebben zowel het van beroep te Gent (Gent 24 februari 2015, 2013/AR/2804 en 2805, www.monkey.be – zie al Fisc. Act. 2015, 41/16 en FJF nr. 2016/78) als het hof van beroep te Antwerpen (Antwerpen 31 mei 2016, 2015/AR/141, www.monkey.be) zich over die vraag uitgesproken. Interessant is dat de casussen waarover de hoven van beroep zich moesten uitspreken, quasi identiek zijn.

De BBI voerde in de loop van 2009 gelijktijdig een onderzoek bij twee verbonden vennootschappen ('A' en 'B') met betrekking tot de aanslagjaren 2007 en 2008 (boekjaren 2006 en 2007). Tijdens dat onderzoek ontdekte de BBI dat de boekhouding van beide vennootschappen per 31 december 2006 facturen bevatte die telkens afkomstig waren van dezelfde vennootschap 'D'. De BBI meende om diverse redenen dat die facturen vals waren en verzond vervolgens aan beide vennootschappen een analoge kennisgeving van aanwijzingen van belastingontduiking, zodat onderzoek kon worden gevoerd tijdens de aanvullende onderzoekstermijn van vier jaar (met name voor de aanslagjaren 2003 tot 2006).

Maar de belastingplichtigen leidden een pretaxatie-geschil in. Zij argumenteerden – onder meer – dat de voorafgaande kennisgeving niet voldoende gemotiveerd en dus ongeldig was.

Antwerpen: geen aanwijzing van belastingontduiking

Initieel werden beide zaken ingeleid voor de rechtbank van eerste aanleg van Gent. De belastingplichtige meende dat – naast de grief m.b.t. de voorafgaande kennisgeving – de fiscus ten onrechte stukken had opgevraagd middels een vraag om inlichtingen. Na ongelijk te hebben gekregen van de rechtbank en het hof te Gent, werd het arrest uiteindelijk verbroken door het Hof van Cassatie, waarna de zaak werd verwezen naar het hof van beroep te Antwerpen (Cass. 21 november 2014, Fisc. Koer. 2015/542; K. Janssens, "Administratie vraagt stukken op en verwijst naar sancties: ongeoorloofde druk", Fisc. Act. 2015, 13/10). Het Hof van Cassatie bevestigde namelijk de kritiek van de belastingplichtige dat de fiscus ten onrechte stukken had opgevraagd van de belastingplichtige middels een vraag om inlichtingen, onder dreiging van sancties.

In het arrest van 31 mei 2016 herhaalt het hof van beroep Antwerpen vooreerst dat het volstaat dat de fiscus beschikt over aanwijzingen van belastingontduiking om onderzoek te kunnen voeren tijdens de aanvullende onderzoekstermijn. Er is dus geen bewijs van belastingontduiking vereist. Vervolgens gaat het hof na of er in casu aanwijzingen van belastingontduiking aanwezig zijn. Het hof stelt vast

dat er aanwijzingen waren dat de facturen van vennootschap D in de boekhouding per 31 december 2006 van vennootschap A vals waren. Die vaststelling geldt echter enkel voor het aanslagjaar 2007.

Bijgevolg – zo meent het hof – kan daaruit niet worden afgeleid dat er ook aanwijzingen van belastingontduiking zouden bestaan voor de aanslagjaren 2003 tot 2006. Het hof van beroep te Antwerpen besluit dan ook dat de voorafgaande kennisgeving niet voldoet aan de wettelijke vereisten, zodat de aanslagen voor de aanslagjaren 2003 tot 2006 nietig zijn.

Gent: wel aanwijzing van belastingontduiking

Het hof van beroep van Gent moest zich uitspreken over het geschil met vennootschap B. Zoals gezegd, werd ook aan B eenzelfde voorafgaande kennisgeving verzonden. In zijn arrest van 24 februari 2015 oordeelde het hof echter dat de voorafgaande kennisgeving wél voldoende gemotiveerd was en dat er wel degelijk aanwijzingen van belastingontduiking bestonden die toepassing van de verlengde onderzoekstermijn rechtvaardigen. In het bijzonder oordeelde het hof van beroep dat aangenomen mag worden dat als een systeem van valse facturen wordt ontdekt, dat systeem wellicht ook voor de eerdere aanslagjaren werd toegepast. De grief van de belastingplichtige werd dan ook afgewezen.

Opvallend is dat in een gelijke feitenconstellatie (met eenzelfde voorafgaande kennisgeving) het hof van beroep van Antwerpen en het hof van beroep van Gent dus tot een tegengesteld besluit komen. De vraag blijft dus open of de aanwezigheid van valse facturen in de boekhouding voor jaar x een aanwijzing van belastingontduiking vormt voor eerdere jaren.

Materieel en moreel element van belastingontduiking

Zoals gezegd, moeten de aanwijzingen waarover de fiscus beschikt, betrekking hebben op belastingontduiking voor het bedoelde tijdperk, zijnde het tijdperk waarnaar de onderzoekstermijn wordt uitgebreid.

Het begrip ‘belastingontduiking’ moet begrepen worden in een strafrechtelijke betekenis (M. Maus, *De fiscale controle*, Brugge, die Keure, 2005, 576). Belastingontduiking houdt zowel een materieel als een moreel element in. Het materiële element heeft betrekking op de handeling zelf, namelijk een inbreuk op het Wetboek van de Inkomstenbelastingen of de uitvoeringsbesluiten. Het morele element betreft de intentie, met name het bedrieglijk opzet of het oogmerk om te schaden van de belastingplichtige.

De vraag is dan of de voorafgaande kennisgeving aanwijzingen met betrekking tot zowel het materieel als het moreel element moet bevatten. Het Hof van Cassatie heeft die vraag reeds ontkennend beantwoord en geoordeeld dat “artikel 333, derde lid WIB 92 ... niet [vereist] dat die kennisgeving nauwkeurig vermeldt welke inzichten of bedoelingen te schaden aan de belastingplichtige ten laste kunnen worden gelegd. Het volstaat dat de aanwijzingen inzake belastingontduiking nauwkeurig worden vermeld” (Cass. 7 april 2016, Fisc. Koer. 2016/692 en Fisc. Act. 2016, 26/3; Cass. 8 mei 2009, www.monkey.be; Cass. 14 oktober 1999, FJF nr. 1999/279).

Opdat de voorafgaande kennisgeving voldoende gemotiveerd zou zijn, is dus niet vereist dat op nauwkeurige wijze de bedrieglijke intenties van de belastingplichtige worden vermeld. Of daaruit kan worden afgeleid dat de bedrieglijke intenties nooit weergegeven hoeven te worden en dat het dus

volstaat dat alleen wordt verwezen naar het materiële element – namelijk de overtreding van een fiscale bepaling –, is o.i. evenwel een brug te ver. Want het is nog steeds vereist dat de fiscus over aanwijzingen van belastingontduiking beschikt, met name over elementen die voldoende aannemelijk maken dat er mogelijk sprake is van belastingontduiking. Een loutere inbreuk op een fiscale bepaling kan evenwel niet steeds worden gelijkgesteld met belastingontduiking, zodat desgevallend de aanwijzing van een frauduleuze intentie o.i. nog wél vereist is. Zoniet, is er slechts sprake van veronderstellingen (M. Vermeesch, “Cassatie herbevestigt rechtspraak inzake aanwijzingen van fraude ter uitbreiding van de onderzoekstermijn en stelt in een obiter dictum dat een onverklaarbaar indiciair tekort een aanwijzing van fraude is”, TFR 2016, afl. 504, 592). Als de inbreuk op de fiscale bepaling zeer ernstig is, kan de frauduleuze intentie weliswaar quasi niet worden uitgesloten (L. Kell, noot onder Cass. 7 april 2016, Fisc. Koer. 2016/692). Uiteraard is die beoordeling steeds afhankelijk van de concrete feiten van het dossier.

De fiscus moet dus over aanwijzingen beschikken dat de belastingplichtige een ongeoorloofd voordeel wou verkrijgen ten nadele van de Schatkist (M. Maus, De fiscale controle, Brugge, die Keure, 2005, 576-577; Vr. nr. 108 T. Pieters, 10 november 2003, Vr. en Antw. Kamer 2003-04, afl. 30, 4619: “Het bedrieglijk opzet wordt niet bewezen geacht door het enige feit dat er geen aangifte van belastbare inkomsten is gedaan. In feite moet op grond van de feitelijke gegevens in elke zaak afzonderlijk worden nagegaan of de vastgestelde overtreding al dan niet begaan is met het oogmerk om zichzelf of een derde, ten nadele van de Schatkist een ongeoorloofd voordeel te bezorgen”).

In de circulaire AOIF 35/2009 van 1 juli 2009, naar aanleiding van de verlenging van de aanvullende onderzoeks- en aanslagtermijn van twee naar vier jaar, verduidelijkt de fiscus wanneer er sprake zal zijn van aanwijzingen van belastingontduiking (J. Roseleth en L. De Broeck, “Onderzoek bij derden: geen kennisgeving aanwijzingen fraude”, Fisc. Act. 2009, 26/1). Dat is onder meer het geval als de fiscus tijdens de gewone onderzoekstermijn onregelmatigheden vaststelt waarbij hij het vermoeden heeft dat de belastingplichtige die praktijken sedert lange tijd toepast.

Systeem van valse facturen is aanwijzing

Keren we nu terug naar de arresten van het hof van beroep Gent en Antwerpen.

In die zaken heeft de BBI ook onderzoek verricht tijdens de gewone onderzoekstermijn. Tijdens dat onderzoek stelt de BBI onregelmatigheden vast en wil hij de aanvullende onderzoekstermijn toepassen. Zoals de fiscus zelf in zijn circulaire aangeeft, zal de BBI in dat geval een vermoeden moeten hebben dat de belastingplichtige die praktijken sedert lange tijd toepast en er dus sprake is van belastingontduiking. Dat vermoeden moet ook in de voorafgaande kennisgeving verduidelijkt worden.

De voorafgaande kennisgevingen van de fiscus aan de vennootschappen A en B vermelden onder meer het volgende: “Op 23 september 2009 hebben wij onderzoeksdaden verricht over de boekjaren die afsluiten op 31/12/2006 en 31/12/2007. Het onderzoek had onder meer betrekking op de zogenaamde leveringen van [D] die zich situeren in de boekhouding die afsluit op 31/12/2006. ... De administratie beschikt over voldoende aanwijzingen om de facturen uitgereikt door [D] als vals te kwalificeren”.

Het hof van beroep van Gent oordeelt dat de aanwijzingen van belastingontduiking duidelijk zijn meegedeeld. Er zou namelijk sprake zijn van een systeem van valse facturen. Dat zou volgens het hof blijken uit het feit dat dezelfde methode voor opeenvolgende aanslagjaren werd toegepast. Tijdens de procedure wees de fiscus in conclusies er ook op dat er in de boekhouding voor het boekjaar 2006 liefst 48 facturen van de vennootschap D werden opgenomen. Bijgevolg mag – zo meent het Gentse hof - worden aangenomen dat dat systeem ook voor de eerdere aanslagjaren zou zijn toegepast. Het Gentse hof leidt het bestaan van een ‘systeem’ dus hoofdzakelijk af uit het feit dat eenzelfde methode van valse facturaties voor twee opeenvolgende aanslagjaren zou zijn gehanteerd, hoewel dat niet uitdrukkelijk blijkt uit de voorafgaande kennisgeving. Er waren namelijk enkel (vermeende) valse facturen ontdekt in de boekhouding per 31 december 2006, dus voor één aanslagjaar. Dat de fiscus in de kennisgeving voorts zelf niet spreekt van een ‘systeem’ en zelfs niet het grote aantal valse facturen of de regelmaat benadrukt, neemt dus in de ogen van het Gentse hof niet weg dat die kennisgeving voldoende duidelijk is over de aanwijzingen van fraude. Nochtans moet de voorafgaande kennisgeving zelf nauwkeurig de aanwijzingen van belastingontduiking vermelden, zijnde de elementen op grond waarvan de fiscus meent dat er sprake is van belastingontduiking en waaruit het vermoeden volgt dat die praktijken al sedert lange tijd werden toegepast. Feiten die mogelijk wel blijken uit het dossier, maar die niet zijn opgenomen in de voorafgaande kennisgeving, volstaan dus niet als aanwijzing van belastingontduiking en kunnen evenmin mee in ogenschouw worden genomen. Dat blijkt ook uit het feit dat de uitbreiding van de onderzoekstermijn in het geval van fraude een uitzondering vormt op de gewone onderzoekstermijnen en dus restrictief moet worden geïnterpreteerd.

Het hof van beroep te Antwerpen daarentegen beoordeelt de zaak veel enger en oordeelt dat de aanwezigheid van valse facturen in de boekhouding enkel kan wijzen op belastingontduiking voor het aanslagjaar 2007. De voorafgaande kennisgeving verwijst immers naar valse facturen in de boekhouding die afsluit per 31 december 2006. Uit die vaststelling kan niet zonder meer worden afgeleid dat er ook aanwijzingen van belastingontduiking zouden bestaan voor de eerdere aanslagjaren. De voorafgaande kennisgeving bevat dan ook geen aanwijzing dat dergelijke praktijken ook in het verleden werden toegepast.

Beide hoven van beroep maken onzes inziens een juiste beoordeling van de wettelijke vereisten waaraan de voorafgaande kennisgeving moet voldoen, maar houden er een verschillende interpretatie van de concrete feiten op na.

Als de fiscus een systeem van valse facturen ontdekt – of bij uitbreiding een systeem van vermoedelijke belastingontduiking –, kan inderdaad aannemelijk worden gemaakt dat dat systeem in de praktijk reeds lange tijd werd toegepast, zodat de aanvullende onderzoekstermijn kan worden toegepast. Diverse rechtspraak heeft dat trouwens al bevestigd (Antwerpen 24 maart 2009, 2007/AR/3323, www.monkey.be; Antwerpen 30 september 2014, 2013/AR/561, www.monkey.be; Antwerpen 24 december 2013, 2012/AR/1028, www.monkey.be; Gent 4 november 2008, 2006/AR/2059, www.monkey.be; Rb. Bergen 2 mei 2002, FJF nr. 2003/201; Rb. Antwerpen 24 januari 2014, 09/7139/A, www.monkey.be; Rb. Leuven 14 december 2012, Fisc. Act. 2013, 18/15). Dat ‘systeem’ moet o.i. echter wel verduidelijkt worden in de voorafgaande kennisgeving, aangezien de aanwijzingen van belastingontduiking op nauwkeurige wijze moeten worden meegedeeld.

Als daarentegen enkel valse facturen – of bij uitbreiding aanwijzingen van belastingontduiking – voor een bepaald boekjaar worden ontdekt, zonder dat de fiscus aannemelijk kan maken dat dat gepaard gaat met een zekere systematiek en dat die praktijken ook voor het verleden werden toegepast, kan die vaststelling an sich niet beschouwd worden als een voldoende aanwijzing van belastingontduiking voor de eerdere aanslagjaren (Antwerpen 5 juni 2007, FJF nr. 2008/72; Bergen 16 december 2011, RGCF 2012, afl. 2, 88; Bergen 30 juni 2000, FJF nr. 2000/227). In dat geval zijn o.i. nog bijkomende elementen nodig om aan te tonen dat er inderdaad aanwijzingen bestaan van belastingontduiking. Uiteraard is dat steeds afhankelijk van de concrete feiten van het dossier.

Daarenboven – en om de zaken volledig kafkaiaans te maken – heeft het hof van beroep van Gent zich ondertussen reeds over de procedure ten gronde uitgesproken met betrekking tot vennootschap A (de zaak die na cassatie – om een andere reden – leidde tot het hoger besproken Antwerpse arrest). In de procedure ten gronde werd de aanslag voor het aanslagjaar 2004 betwist. Dat betreft dus een afzonderlijke procedure, naast het pretaxatie-geschil, waarover het Antwerpse hof uitspraak heeft gedaan. De uitspraak ten gronde werd bovendien geveld vóór de uitspraak over het pretaxatie-geschil. De belastingplichtige had nochtans verzocht om die zaak op te schorten in afwachting van een definitieve uitspraak over het pretaxatie-geschil, maar vond dus geen gehoor bij het hof van beroep. Het hof oordeelde bij arrest van 15 maart 2016 (2014/AR/1401, www.monkey.be) dat de voorafgaande kennisgeving wél voldoende gemotiveerd was (in tegenstelling dus tot het oordeel van het Antwerpse hof in dezelfde discussie, maar in lijn met zijn eerdere uitspraak in de zaak m.b.t. vennootschap B). Want het hof van beroep te Gent stelde vast dat er in hoofde van de belastingplichtige een techniek bestond om de kosten fictief op te drijven door valse facturen op te nemen in de boekhouding. Het bestaan van zo'n praktijk was een voldoende aanwijzing van belastingontduiking. De belastingplichtige ziet zich dan ook geconfronteerd met, enerzijds, een uitspraak in het kader van een pretaxatie-geschil waarbij het hof heeft geoordeeld dat de voorafgaande kennisgeving niet voldoende gemotiveerd was en, anderzijds, een uitspraak in de discussie ten gronde waarbij het hof van beroep van Gent oordeelde dat dezelfde voorafgaande kennisgeving wél voldoende gemotiveerd was. Voorwaar geen toonbeeld van een uniforme rechtsbedeling...

Uit navraag blijkt dat de belastingplichtige ondertussen reeds een procedure tot herroeping van gewijsde heeft ingesteld tegen het arrest van het Gentse hof in de procedure ten gronde en een voorziening in cassatie heeft ingeleid. De fiscus heeft op zijn beurt eveneens een voorziening bij het Hof van Cassatie ingeleid tegen het arrest van het Antwerpse hof. Het Hof van Cassatie zal dan ook zijn rol van scheidsrechter moeten spelen en voor de nodige verduidelijking zorgen.

Als de fiscus een voorafgaande kennisgeving verzendt, blijft het dus zaak om die nauwkeurig te onderzoeken. In het bijzonder zal steeds moeten worden beoordeeld of de elementen die de fiscus aanhaalt, wel gelden als een voldoende aanwijzing van belastingontduiking voor de betreffende aanslagjaren waarvoor de fiscus de onderzoekstermijn wil uitbreiden. Die beoordeling hangt echter steeds af van de concrete feiten.

Luk Cassimon (luk.cassimon@tiberghien.com)

Tiberghien Advocaten