



COMMISSIE VAN DE EUROPESE GEMEENSCHAPPEN

Brussel, 03.09.1998
COM(1998) 490 def.

VERSLAG VAN DE COMMISSIE
AAN DE RAAD EN HET EUROPEES PARLEMENT

**Nationale procedures voor de inning en de controle
van de BTW**

Derde verslag van de Commissie
[artikel 12 van Verordening (EEG, Euratom) nr. 1553/89]

| | | |
|--------|--|-----|
| 1. | INLEIDING..... | 1 a |
| 2. | FRAUDE EN ONREGELMATIGHEDEN | 2 |
| 2.1. | Soorten fraude | 3 |
| 2.2. | Risicosectoren..... | 5 |
| 3. | CONTROLE..... | 7 |
| 3.1. | Context en definitie | 7 |
| 3.2. | De controle: een fundamenteel afschrikkingsmiddel om fraude tegen te gaan..... | 8 |
| 3.3. | Beheer van de controle | 10 |
| 3.3.1. | Risicoanalyse..... | 10 |
| 3.3.2. | Fraudepreventiemiddelen | 12 |
| 3.4. | Controle- en onderzoekmethoden..... | 14 |
| 3.4.1. | Controletechnieken..... | 14 |
| 3.4.2. | Een sectoriële aanpak | 16 |
| 3.4.3. | Controlebevoegdheden | 17 |
| 3.4.4. | Onderzoek in gevallen van georganiseerde fraude..... | 18 |
| 3.5. | Inning..... | 20 |
| 4. | CONCLUSIE..... | 22 |

1. INLEIDING

In artikel 12, lid 3, van Verordening nr. 1553/89¹ wordt bepaald dat "de Commissie om de drie jaar een verslag opstelt over de in de lidstaten toegepaste procedures en over de eventuele daarin aangebrachte verbeteringen".

Dit is het derde verslag van de Commissie. Het eerste is in 1992 gepubliceerd en het tweede in 1995².

De laatste jaren ging de aandacht van de verschillende instanties die zich met de procedures voor het beheer van de BTW bezighouden, vooral uit naar de vraagstukken in verband met controle en fraudebestrijding.

Er staat zeer veel op het spel: de BTW is de belangrijkste bron van ontvangsten van de Gemeenschapsbegroting, hoewel het aandeel ervan voortdurend vermindert. Ook voor de lidstaten is de BTW een van de belangrijkste bronnen van inkomsten. Bovendien werd er reeds in het tweede verslag op gewezen dat, indien er minder opbrengsten worden geïnd en er bijgevolg BTW-middelen verloren gaan, dit moet worden gecompenseerd met BNP-middelen, waardoor de respectieve aandelen van de BTW-middelen en de BNP-middelen worden gewijzigd. Het extra gebruik van BNP-middelen wordt gefinancierd door alle lidstaten. De gevolgen van het gebrek aan efficiency in één lidstaat werken dus deels door in de overige lidstaten.

De lidstaten en de Commissie moeten derhalve de ontwikkeling van de fraudeverschijnselen aandachtig volgen en initiatieven ter verbetering en uitbreiding van fraudepreventie en -bestrijding bevorderen.

Uit de beschikbare inlichtingen kunnen geen categorische conclusies over de belastingfraude worden getrokken - met name waar het gaat om kwantificering -, maar wel leveren zij een aantal aanwijzingen over de omvang en het belang van de fraude op, en tevens kunnen er een aantal algemene beginselen op het gebied van fraudebestrijding uit worden afgeleid.

Zo wordt in dit verslag na een beknopt overzicht van de hoofdelementen die thans de BTW-fraude kenmerken, een samenvatting gegeven van de ervaringen en de grondbeginselen die bepalend zijn voor de controlestelsels en voor hun ontwikkeling bij het zoeken naar oplossingen tot verbetering en versterking van de methoden ter bestrijding van een verschijnsel dat de integriteit van het BTW-stelsel op communautair en op nationaal niveau aantast.

Bij de bespreking van de nationale procedures voor de inning en de controle van de BTW wordt in dit verslag ingegaan op allerlei werkzaamheden die in de verschillende instanties hebben plaatsgevonden.

In het kader van al deze werkzaamheden waren de voornaamste bronnen voor de opstelling van dit verslag:

¹ Verordening (EEG, Euratom) nr. 1553 van de Raad van 29 mei 1989 - PB L 155/9-13 van 7 juni 1989

² Het eerste verslag is opgesteld in februari 1992 - doc. SEC(92)280 def.; het tweede is gepubliceerd in juli 1995 - doc. COM(95)354 def.

1. de BTW-studiebijeenkomsten die door de Commissie zijn georganiseerd naar aanleiding van de aanbevelingen van het tweede verslag ingevolge artikel 12³ over de tenuitvoerlegging van de speciale programma's om de grootste risico's te bestrijden; de gedetailleerde conclusies treft men aan in het speciale werkdocument ...
2. de werkzaamheden van de comités van Verordening nr. 218/92⁴ (SCAC en SCAF);
3. de studiebijeenkomsten die werden georganiseerd in het kader van het Programma Matthaëus-Tax⁵.

2. FRAUDE EN ONREGELMATIGHEDEN

Als men het heeft over fraudebestrijding, moet men toch althans beschikken over fundamentele aanwijzingen betreffende het verschijnsel waarmee de nationale controlediensten worden geconfronteerd. Waar het gaat om belastingfraude, dient echter eerst de inhoud van het woord "fraude" te worden verduidelijkt, vooral omdat in de lidstaten verschillende definities worden gebruikt⁶ en er daarnaast moeilijkheden van taalkundige aard zijn (om maar een voorbeeld te noemen: "evasion" in het Engels doelt op het, in strijd met de wet, niet betalen van belasting terwijl "évasion" in het Frans overeenkomt met "ontwijking", "avoidance" in het Engels).

In het kader van dit verslag wordt onder fraude verstaan, elke activiteit die met schending van de rechtsnormen of met onwettig misbruik van deze normen leidt tot opzettelijke onttrekking aan de correcte nakoming van de fiscale verplichtingen en derhalve tot het niet belasten van enige belastbare grondslag en/of het niet betalen van de belasting.

³ Studiebijeenkomst te Helsinki op 8 en 9 juni 1995: "Controle- en auditprocedures in typische sectoren" (bouw, detailhandel, horeca)

- Studiebijeenkomst te Brussel op 11 en 12 december 1995 : "Controle- en auditproblemen in de automobielsector"

- Studiebijeenkomst te Wenen op 13 en 14 juni 1996 : "Inning van de BTW en controle van feniksondernemingen, schermondernemingen en bij frauduleuze faillissementen betrokken ondernemingen".

⁴ Verordening (EEG) nr. 218/92 van de Raad van 27 januari 1992 - BP L 24 van 1 februari 1992. In artikel 10, lid 1, wordt bepaald dat de Commissie wordt bijgestaan door een "Permanent Comité inzake administratieve samenwerking op het gebied van de indirecte belastingen" (SCAC), in het kader waarvan een "Subcomité Fraudebestrijding" (SCAF) is opgericht om zich meer direct bezig te houden met vraagstukken in verband met belastingfraude en de bestrijding daarvan.

⁵ Het betreft hier met name de volgende studiebijeenkomsten in het kader van Matthaëus Tax:

- "De problemen in verband met de BTW-controle in de textielsector", Crawley (UK) oktober 1995;

- "De organisatie van geautomatiseerde controles", Malmö (S) februari 1996;

- "Controle van de facturen en fraude in verband met de factureringsprocedures", Madrid (E) december 1996;

- "Programmering van de BTW-controles", Luxemburg september 1997.

⁶ Zie bijlage 16 van het tweede verslag artikel 12.

Aangezien de belastingstelsels in het algemeen berusten op een reeks verplichtingen (registratie van de belastingplichtige, het bijhouden van een boekhouding, facturering, aangiften, enz.) die met name ten doel hebben (potentiële of waarschijnlijke) frauduleuze gedragingen te voorkomen, neemt de belastingfraude verschillende vormen aan en kan zij ernstig of minder ernstig zijn, variërend van het niet nakomen van formele verplichtingen tot strafbare feiten zoals ontduiking, valsheid, verhelung, enzovoorts.

Afgezien van kleine onregelmatigheden of vergissingen (die niettemin tezamen kunnen leiden tot aanzienlijke verliezen aan belastingopbrengsten voor de Schatkist), wordt in onderstaande uiteenzetting de nadruk gelegd op activiteiten die erop gericht zijn ten onrechte een belastingvoordeel te verkrijgen (illegale aftrek van de belastinggrondslag).

Wegens de aard van de BTW ziet men dat de fraude er in het algemeen op gericht is de over de verkopen verschuldigde belasting te verminderen of te ontduiken en/of een belastingaftrek over de aankopen te vermeerderen of te creëren, om het eindsaldo van de belasting (een debetsaldo of een creditsaldo) te "vervalsen".

2.1. Soorten fraude

De methoden om frauduleuze resultaten te bereiken kunnen vrij eenvoudig zijn, zoals bijvoorbeeld het niet-factureren van verkopen of de aftrek van niet-aftrekbare aankopen, maar het kan ook gaan om ingewikkelder praktijken (het creëren van valse belastingplichtigen, misbruik van bijzondere belastingregelingen, misbruik van de regels voor de internationale handel, enz.), en zelfs kunnen hierbij verscheidene belastingplichtigen betrokken zijn, zoals in de gevallen van "BTW-carroussels".

Volgens de beschikbare gegevens, met name de door het subcomité fraudebestrijding SCAF uitgevoerde studie⁷, kunnen met betrekking tot de BTW-fraude de volgende elementen worden onderkend:

1. De overgangsregeling heeft, door de beginselen waarop zij berust (en met name het verkeer van goederen in het intracommunautaire handelsverkeer dat van belasting is vrijgesteld) bepaalde soorten fraude vergemakkelijkt of uitgebreid. De drie bijzondere regelingen inzake belastingheffing op de plaats van bestemming (nieuwe auto's, afstandsverkoop, aankopen door niet-belastingplichtige natuurlijke personen en vrijgestelde belastingplichtigen) zijn eveneens ingewikkeld en moeilijk te controleren, waardoor de weg wordt geëffend voor misbruik of voor soorten fraude die vroeger niet bestonden.

⁷ Het SCAF heeft onder andere een volledige studie over de BTW-fraude in Europa uitgevoerd. Deze behandelt 479 fraudegevallen (door de lidstaten geselecteerd uit de belangrijkste gevallen in termen van gefraudeerde bedragen en fraudemechanismen), die in totaal een fraude van 573 miljoen ECU aan belasting vertegenwoordigen. Deze gevallen worden bijzonder gedetailleerd onderzocht op basis van verscheidene parameters (gegevens over de belastingplichtige, soorten fraude en fraudemechanismen, opsporingswijze, samenwerking, enz.) dankzij welke een vrij goed overzicht kan worden verkregen.

2. De soorten fraude die het vaakst voorkomen, zijn de “ontduiking” van de belasting op de verkopen en het misbruik van de aftrekregels in de meest eenvoudige en meest directe vormen (in de studie van het SCAF vormen deze soorten fraude 57% van de steekproef). Bij de verkopen bestaat deze fraude in het niet afgeven van facturen, het niet registreren van verkopen, en het niet betalen van de gefactureerde BTW; bij de aankopen gaat het meestal om niet door een factuur gerechtvaardigde aftrek (verhoging van de aangegeven aftrekbare BTW) en aftrek door middel van valse facturen; voor deze laatste soort fraude worden allerhande mechanismen gebruikt, waarbij de fraudeurs voortdurend op zoek zijn naar nieuwe manieren die tegen elke controle bestand zijn: het vervalsen van de facturen van bestaande ondernemingen (kopieën, fotomontages, enz.), het creëren van facturen van onbestaande leveranciers en voor fictieve goederen - het creëren van facturen van bestaande leveranciers die echter niet van de transactie op de hoogte zijn - het tweemaal gebruiken van dezelfde facturen die naar behoeven worden gewijzigd, enzovoorts.
3. De soorten fraude waarbij het voor elk geval om de hoogste bedragen gaat, worden in dit verslag gekwalificeerd als “grote georganiseerde fraude”, dat wil zeggen:
 - a) de oprichting van fictieve vennootschappen of entiteiten (waarvoor verschillende benamingen bestaan⁸ die uitsluitend ten doel hebben de verschuldigde belastingen te ontduiken op verschillende manieren (oprichting van nieuwe vennootschappen die op regelmatige wijze werkzaam zijn, maar verdwijnen voordat de eerste belastingaangifte moet worden ingediend en voor de eerste maal belasting moet worden betaald, of na terugbetalingen te hebben verkregen op grond van fictieve werkzaamheden of valse documenten - de overdracht van activa vóór een frauduleus bankroet om geen belastingen te hoeven betalen - het creëren van afnemers/leveranciers om transacties te simuleren, enz.); deze valse belastingplichtigen vindt men zowel in het binnenland als in het buitenland;
 - b) de “carrouselfraude”, waarbij een hele keten (werkelijke of fictieve) ondernemingen wordt opgevoerd voor de verrichting van handelstransacties om voor elke betrokken onderneming ten onrechte een aantal BTW-voordelen (aftrek of teruggaaf zonder dat men daarop recht heeft) te verkrijgen en er tegelijkertijd voor te zorgen dat er geen spoor meer is van de (werkelijke of fictieve) goederen, die uiteindelijk voor uitvoer worden aangegeven, maar in werkelijkheid op de zwarte markt worden verkocht.

⁸ Er worden verschillende definities gebruikt ter aanduiding van dit soort vennootschappen, die worden opgericht voor frauduleuze doeleinden, maar tegelijkertijd normale vennootschappen moeten lijken: feniks, schermvennootschappen, spookvennootschappen, taxivennootschappen, slapende vennootschappen, filtervennootschappen, postbussen, enz.

Deze soorten fraude komen met name voor in de internationale en intracommunautaire handel, en wel hoofdzakelijk om twee redenen:

- i) het stelsel van belastingheffing op de plaats van bestemming stelt de fraudeurs in staat te profiteren van de BTW-vrijstelling voor intracommunautaire leveringen of voor uitvoer;
- ii) de grotere moeilijkheden voor de belastingdiensten om in het buitenland "georganiseerde" frauduleuze constructies op te sporen.

4. Andere vaak voorkomende soorten fraude zijn:

- a) het nalaten van registratie (de werkzaamheid is onbekend bij de overheid en vindt dus plaats in het kader van de informele economie);
- b) de toepassing van verkeerde tarieven;
- c) misbruik van de regeling voor het intracommunautaire handelsverkeer en van de regeling voor in- en uitvoer;
- d) frauduleuze faillissementen (overdracht van de activa van een onderneming voordat deze failliet wordt verklaard, om de verschuldigde BTW niet te hoeven betalen).

5. Uitsluitend uit de door het SCAF bestudeerde steekproef kunnen andere interessante gegevens, met name voor de controle en de risicoanalyse (zie hoofdstuk 3), worden afgeleid:

- a) de ondernemingen die op het tijdstip van de ontdekking van de fraude totaal onbekend bij de belastingdiensten waren (niet voor de BTW geïdentificeerde ondernemingen), vormen een absolute minderheid;
- b) de (vrijwillige) schrapping van belastingplichtigen valt dikwijls samen met het jaar van de fraude;
- c) bijna de helft van de bij carrouselfraudes of fictieve ondernemingen betrokken belastingplichtigen zijn geregistreerd na 1992;
- d) de meeste belastingplichtigen hadden minder dan vijf werknemers en 20% waren éénmanszaken.

2.2. Risicosectoren

Als activiteit die zich voortdurend aanpast aan de verschillende omstandigheden en die er altijd op gericht is te profiteren van nieuwe mogelijkheden, neemt fraude een groot aantal zeer variabele vormen aan. De fraudemethoden veranderen en worden aangepast afhankelijk van verscheidene factoren, zoals de sector (bouw, textiel, auto's, restaurants, enz.), het soort werkzaamheid (productie, klein- of groothandel, diensten, distributie op grote schaal, enz.), alsmede de juridische

hoedanigheid en de aard van de belastingplichtige⁹. Niettemin kunnen een aantal sectoren worden geïdentificeerd waar het frauderisico groter lijkt.

Een sector waar het risico wordt geacht hoog te zijn, is de bouw wegens de omvang ervan en de mobiliteit van de ondernemers waardoor deze sector moeilijk te controleren is. Het is bekend dat in de bouwsector, met inbegrip van het herstel en het onderhoud van gebouwen en alle andere nevenwerkzaamheden, een bijzonder probleem wordt gevormd door het nalaten van registratie en door het ontduiken van de belasting op leveringen en diensten, met name door kleine en zeer kleine éénmanszaken die particulieren als klanten hebben. Om ontvangsten en een niet-aangegeven omzet te kunnen camoufleren, zijn drie aspecten ontwikkeld:

- zwartwerk dat door niet-belastingplichtige klanten in de hand wordt gewerkt wegens de op de prijs geboden korting (die in het algemeen vrij aantrekkelijk is voor klanten die hoe dan ook de BTW zouden moeten betalen zonder enig recht op aftrek);
- manipulatie via onderaannemers (onder andere: valse facturen voor fictieve transacties, forfaitaire of ondoorzichtige facturen, gebruik van onderaannemers door niet-ingezeten ondernemingen zonder BTW-registratie);
- manipulatie via het gebruikte materiaal en de gevraagde prijzen (bijvoorbeeld niet-geboekte kortingen op aankopen, fictieve inventarissen, ongevallen en diefstallen).

Het niet-aangeven van verkopen en het ontduiken van de BTW daarop vormen in het algemeen een probleem in de gehele detailhandel, die wordt gekenmerkt door een groot aantal bedrijven, zeer veel kleine transacties, contante betalingen, en een clientèle die bijzonder gevoelig is voor de eindprijs, onafhankelijk van de BTW. Voorts is de situatie niet hetzelfde voor de gehele categorie en moet onderscheid worden gemaakt naar gelang van bijvoorbeeld de verkoopstructuur van de verkoper (supermarkten of kleine winkels) of het soort verkochte goederen (goederen waarvoor de kopers de registratie van de verkoop of een bewijsstuk verlangen om andere dan fiscale redenen, zoals de garantie).

Een vorm van fraude die in de detailhandel veel voorkomt, is de onjuiste toepassing van de tarieven, vooral in de horeca-sector, met name in de lidstaten die verschillende tarieven toepassen voor leveringen van goederen (om mee te nemen) en voor diensten (verstrekking van maaltijden en dranken voor consumptie ter plaatse). Niet-boeking vindt men met name in de ambulante handel, bij seizoenswerkzaamheden en in de handel in tweedehandswagens.

In de groothandel blijkt vooral "grote georganiseerde fraude" (valse belastingplichtigen, carrousels, enz.) voor te komen, met het doel goederen "zonder belasting" en derhalve tegen concurrerende prijzen op de markt te brengen.

⁹ Het besluitvormingsproces van een éénmanszaak is anders dan dat van een kapitaalvennootschap met bestuurs- en controleorganen.

Deze fraudes zijn soms zeer belangrijk en kunnen zelfs echte concurrentievervalsingen veroorzaken. Zeer belangrijke gevallen op communautair niveau zijn ontdekt in de sectoren vlees en levende dieren, textiel, draagbare telefoons, audiovisuele uitrusting en auto's, alsmede in de sector elektronische componenten, goederen met een zeer hoge toegevoegde waarde die gemakkelijk kunnen worden vervoerd.

De autohandel is bijzonder fraudegevoelig. De verschillen tussen de BTW-tarieven en de prijzen op de nationale markten, alsmede het relatieve belang van de investering voor de kopers, geven aanleiding tot frauduleuze constructies om de plaats van belastingheffing te verleggen. In de sector treft men ook belangrijke fraudes van het carouseltype aan (drie teruggaven van BTW over dezelfde auto kunnen voldoende zijn om de totale kosten ervan te dekken).

3. CONTROLE

3.1. Context en definitie

De verschillende controlestelsels van de lidstaten vloeien voort uit verschillende ervaringen en verscheidene factoren zoals de administratieve organisatie¹⁰ en procedures, het wettelijk kader¹¹, de technische uitrusting, de structuur van het economische en sociale bestel van de lidstaten, enz.

Niettemin kunnen uit de ervaringen van de lidstaten bij de controle een aantal algemene principes worden afgeleid waardoor de lidstaten zich zouden moeten laten leiden bij hun streven om de doeltreffendheid van de controlemechanismen te verbeteren en hun procedures beter aan te passen aan de zich snel ontwikkelende werkelijkheid.

In dit verslag worden niet alleen de eigenlijke controleprocedures behandeld (controle ter plaatse, onderzoeken, enz.), maar ook de daaraan voorafgaande werkzaamheden (preventie, risico-analyse, programmering, vaststelling van prioriteiten en andere activiteiten ter bevordering van de vrijwillige vervulling van de verplichtingen, enz.) en de daaropvolgende werkzaamheden (effectieve invordering van de gecorrigeerde belasting, de vanzelfsprekende consequentie van de controle en een fundamenteel element om de afschrikkende werking te garanderen en de resultaten van de administratieve handeling te kunnen beoordelen.

¹⁰ Sommige lidstaten hebben hun werkzaamheden betreffende de controle op de BTW geïntegreerd met of nauw afgestemd op andere belastingen, bijvoorbeeld: de directe belastingen, de kohierbelasting, accijnzen, douaneheffingen. Dit kan het opsporen van alle vormen van BTW-fraude die een gevolg zijn van de fraude in deze andere sectoren, vergemakkelijken. Immers, het beheer van de BTW wordt in de meeste lidstaten steeds meer geïntegreerd in de directe belastingen, zoals uit de voorgaande verslagen inzake artikel 12 is gebleken.

¹¹ Het huidige stelsel wordt gekenmerkt door grote verschillen bij de toepassing van de BTW-regels in de lidstaten.

3.2. De controle: een fundamenteel afschrikkingsmiddel om fraude tegen te gaan

De fiscale verplichting heeft altijd gestaan tegenover het belang van het individu om maximaal te kunnen beschikken over het met zijn werk geproduceerde inkomen en vermogen zonder belastingen, in een eeuwige tegenstelling tussen de belangen van de belastingplichtigen en de belangen van de belastingdienst. Tegenwoordig is het echter een in brede kringen aanvaard principe op belastinggebied dat het hoofddoel van elk belastingstelsel erin bestaat de vrijwillige vervulling¹² van de fiscale verplichtingen te bevorderen, dat wil zeggen de correcte afwikkeling (door de belastingplichtige zelf), aangifte en betaling van de belasting zonder voorafgaande controle door de belastingdienst. De grondgedachte hierachter is het bestaan van een impliciete "overeenkomst" op grond waarvan de belastingplichtigen de belastingen betalen en de staten diensten van hoge kwaliteit verstrekken, waaronder een doelmatige opsporing van de belastingplichtigen die hun verplichtingen niet nakomen.

De beslissing om te frauderen kan met name, maar niet uitsluitend, in verband worden gebracht met de waarschijnlijkheid te worden ontdekt¹³, alsmede met de aard en het belang van de sancties. In elk geval blijft de belastingcontrole, of liever de kans op een belastingcontrole, een fundamenteel afschrikkingsmiddel om de vervulling van de fiscale verplichtingen en derhalve de opbrengsten op een aanvaardbaar niveau te houden.

Een juiste aanpak van de vraagstukken op het gebied van de belastingfraude vereist derhalve dat de pakkans wordt omgezet in een "quasi zekerheid" en dat de controleprocedures betrouwbaar en doeltreffend zijn (dit alles in combinatie met werkelijk billijke en afschrikkende sancties¹⁴ en doeltreffende en snelle procedures voor de beslechting van geschillen).

Gezien de zeer grote populatie belastingplichtigen, het toenemende aantal aangiften, alsmede de beperkte middelen waarover zij beschikken, moeten de

¹² Opgemerkt zij dat met alle onderstaande aanbevelingen niet alle leemten kunnen worden opgevuld, aangezien deze voortvloeien uit de vaak zeer ingewikkelde mechanismen van het bestaande BTW-stelsel en slechts een nieuw BTW-stelsel, dat gebaseerd is op de beginselen die worden uiteengezet in het werkprogramma van de Commissie - (een gemeenschappelijk BTW-stelsel - een programma voor de interne markt (COM(96) 328 def.) - in staat zal zijn de vrijwillige vervulling van de verplichtingen en de controleerbaarheid van het stelsel aanzienlijk te verbeteren.

¹³ De beslissing om de fiscale verplichtingen niet correct te vervullen, vloeit voort uit ingewikkelde factoren van verschillende aard en oorsprong. Zo is economisch gezien het onmiddellijke voordeel van de fraude aanvaardbaar afhankelijk van het bedrag dat in de toekomst eventueel op het spel zou kunnen staan ingeval van ontdekking van deze fraude. Andere belemmeringen voor de vrijwillige vervulling van de verplichtingen kunnen worden gevormd door de algemene belastingdruk, de ingewikkeldheid en de billijkheid van het belastingstelsel, de betrekkingen tussen de overheid en de belastingplichtigen, de zwakke punten van de controle en de sancties, de waardering van het gebruik van de belastingen door de overheid, enz.

¹⁴ Op de studiebijeenkomst Matthaëus-Tax betreffende "De sancties op BTW-gebied" (Viterbo - IT - dec. 1996) werd gewezen op de rol van het stelsel van sancties (die soepel, doeltreffend en evenredig zouden moeten zijn) om de belastingplichtigen ertoe aan te zetten hun verplichtingen spontaan te vervullen.

belastingdiensten absoluut de te controleren belastingplichtigen selecteren. Daartoe moeten twee fasen worden onderscheiden:

1. in de eerste plaats moet een aanvaardbaar dekkingspercentage voor de controles worden vastgesteld (procent gecontroleerde belastingplichtigen tijdens de referentieperiode). Men moet vermijden dat door een opvoering van de frequentie van de controles (bijvoorbeeld om alle belastingplichtigen om de twee jaar te controleren) de verificaties in feite worden gereduceerd tot snelle, tot de formele aspecten beperkte controles¹⁵. Door een dergelijk stelsel zou de afschrikkende werking van de controle sterk worden verminderd, met name met betrekking tot fraudes die slechts door middel van grondiger controles kunnen worden ontdekt;
2. als het aantal te controleren belastingplichtigen eenmaal is vastgesteld, moet worden bepaald welke belastingplichtigen daadwerkelijk moeten worden gecontroleerd en met welke prioriteit. De controle zal des te doeltreffender zijn naarmate deze keuze goed wordt gemaakt: de ondernemingen moeten de "quasi zekerheid" krijgen dat de fraude zal worden ontdekt. Deze keuze vloeit met name voort uit de risico-analyse, met behulp waarvan, dank zij de vaststelling van een aantal indicatoren van de fiscale "gevaarlijkheid", de belastingdienst doelgericht kan optreden en controleprioriteiten kunnen worden vastgesteld.

Overigens wordt de doeltreffendheid van de controle niet uitsluitend gemeten aan het aantal daadwerkelijk gecontroleerde belastingplichtigen, maar ook aan het multiplicatoreffect ervan: de ondernemingen waar alles in orde is, kunnen zich slechts verheugen over een controle die de billijkheid van de belastingheffing en de door de fraude ondermijnde voorwaarden voor een eerlijke concurrentie herstelt; de fraudeurs (en de potentiële nieuwe fraudeurs in dezelfde sector, dezelfde regio of dezelfde stad, enz.) beseffen beter hoe waakzaam de belastingdienst is en zien de kans dat hun fraude wordt ontdekt, toenemen. Dat verklaart waarom voor een juiste evaluatie van de doeltreffendheid van de controle niet alleen het bedrag van de ontdekte fraude in aanmerking moet worden genomen, maar ook de afschrikkende werking.

Verscheidene nationale belastingdiensten geven trouwens veel bekendheid aan hun controleactiviteiten en vooral aan de resultaten daarvan.

De Commissie is van mening dat de huidige situatie vereist dat alle belastingdiensten van de lidstaten zich ervoor inzetten de volgende twee doelstellingen te bereiken:

¹⁵ Het vraagstuk is ingewikkelder, want het gaat om de algemene beginselen die aan het controlestelsel ten grondslag liggen en met name om de controlemethode. De combinatie met de controle van de directe belastingen, de gecontroleerde periode (een of meer jaren), de grondigheid van de verificaties, de fysieke controles van de voorraden, boekhoudkundige analyses, formele controles, enz., zijn sterk van invloed op de gemiddelde duur van een controle en derhalve op het aantal controles als de beschikbare middelen gelijk blijven. Daarom hebben sommige lidstaten soepele procedures ontwikkeld die erop gericht zijn het gebruik van de middelen te optimaliseren doordat de methode en de grondigheid van de controle kunnen worden aangepast aan het geval in kwestie.

- ervoor zorgen dat de fiscale verplichtingen zoveel mogelijk vrijwillig worden vervuld;
- het versterken van de afschrikkende werking van de controle, dat wil zeggen ervoor zorgen dat de ontdekking van de fraude steeds meer als een “quasi zekerheid” wordt ervaren; dit moet vooral gebeuren door middel van de selectie van de belastingplichtigen volgens risicoparameters, en het multiplicatoreffect van een werkelijk en zichtbaar doeltreffend optreden.

3.3. Beheer van de controle

3.3.1. Risicoanalyse

De risicoanalyse heeft ten doel indicatoren vast te stellen met behulp waarvan de controles doelgerichter kunnen worden uitgevoerd in volgorde van prioriteit. De lidstaten maken steeds meer gebruik van risicoanalyse en andere analysetechnieken met behulp waarvan tevoren kan worden vastgesteld waar de fraude met de grootste waarschijnlijkheid zal worden aangetroffen, zodat een volgorde van prioriteit voor de controlewerkzaamheden kan worden vastgesteld.

Daartoe moeten alle beschikbare gegevens systematisch en georganiseerd worden verzameld om het algemene referentiekader en de risico-indicatoren te kunnen vaststellen. Voor de sectoren is de analyse gebaseerd op macro-economische gegevens (markten, handelsstromen, invoer, enz.), nader uitgewerkt en aangevuld met gegevens over de ondernemingen in die sector (omvang, organisatie, vermogen, omzet, economische en financiële situatie, enz.). Het lijkt wenselijk te kunnen beschikken over een algemene beoordeling van de risico's op eenzelfde fraudeniveau (regionaal, lokaal, enz.) om de beschikbare middelen zo doeltreffend mogelijk in te zetten.

De analyse kan ook worden aangevuld met allerlei andere gegevens: registratie, verwerking van de belastingaangiften, resultaten van de controles¹⁶, kruising van de gegevens van fiscale oorsprong met gegevens uit andere bronnen (federaties, sociale instanties), enz.

Door de verspreiding van de resultaten naar de perifere niveaus en/of de controlediensten zullen tenslotte de beschikbare gedetailleerde gegevens kunnen worden geïntegreerd op individueel niveau: in principe dient alle informatie die direct of indirect betrekking heeft op een bepaalde belastingplichtige, te worden verzameld en bewaard in een individueel dossier dat is samengesteld door de voor de controle van die belastingplichtige bevoegde dienst.

Van die bronnen zijn de resultaten van de controles beslist het belangrijkste, omdat - met name in het geval van de BTW - onregelmatigheden bij de transacties

¹⁶ Uit de door het SCAF uitgevoerde studie over fraude is gebleken dat een goed stelsel van registratie van de gegevens over de fraude een essentieel instrument is dat zeer belangrijk is voor de analyse van de werking van het eigenlijke stelsel, alsmede om de redenen voor de fraude te beoordelen. Bovendien maakt de heterogene structuur van de nationale registratiestelsels het zeer moeilijk zich een algemeen idee van de ontwikkeling van de fraude in de Gemeenschap te vormen.

noodzakelijkerwijs een aaneenschakeling van gevolgen hebben voor de leveranciers en de (belastingplichtige) afnemers. Andere belangrijke elementen op individueel niveau zijn eventueel de verzoeken om teruggaaf, de gegevens van de overzichten betreffende het intracommunautaire handelsverkeer, licenties en vergunningen, advertenties en reclameaanbiedingen, enz.

Evenzo wordt de aandacht van de belastingcontroleurs bij de vaststelling van de risico-elementen gevestigd op bepaalde punten waar bijzondere waakzaamheid is geboden, zoals:

- handelstransacties betreffende goederen met een hoge toegevoegde waarde die gemakkelijk te vervoeren zijn (elektronische componenten), of in sectoren met een hoge waarschijnlijkheid van fraude van het carouseltype;
- ondernemingen die plotseling een grote activiteit vertonen qua omzet, terwijl zij pas onlangs zijn opgericht of tevoren een beperkte of geen activiteit vertoonden, en die even plotseling met deze zelfde activiteiten stoppen;
- ondernemingen die een hoge omzet aangeven, terwijl zij niet over de overeenkomstige productiemiddelen beschikken. In dit geval kan evenals in het voorgaande geval worden verondersteld dat deze activiteiten zuiver fictief zijn, maar wel aanleiding geven tot de afgifte van facturen waarvan de afnemende onderneming zal profiteren om ten onrechte aftrek of teruggaaf van BTW te verkrijgen¹⁷;
- ondernemingen die worden bestuurd door personen met het profiel van een stroman (te jong of te oud, armlastig, met een crimineel verleden, enz.);
- herkomst van het bezit aan activa van een onderneming en voorgeschiedenis van de onderneming en haar bestuurders. Zo moet bijvoorbeeld worden nagegaan of de structuur van de onderneming afkomstig is van een andere feniksonderneming (met alleen wijziging van de naam of de zetel), dan wel of de personen (bestuurders, beheerders, enz.) bij vroegere fraudegevallen betrokken zijn geweest;
- verzoeken om teruggaaf van hoge bedragen aan BTW, vooral wanneer de verzoekende onderneming een exportbedrijf is of een bedrijf dat intracommunautaire leveringen verricht.

De beschikbaarheid van informatiebronnen en het geautomatiseerde gebruik daarvan zijn in dit verband van het grootste belang¹⁸ en de meeste nationale belastingdiensten beschikken over en/of ontwikkelen de nodige technische

¹⁷ In beide bovengenoemde gevallen kunnen de belangrijke activiteiten van de onderneming, ook al zijn ze recent en van korte duur, reëel zijn, maar worden gestimuleerd door de concurrentievoordelen die door de gehele handelsketen worden verkregen wegens de ten onrechte binnengerijfde BTW-voordelen (verlaging van de kostprijzen en van de verkoopprijzen).

¹⁸ Deze noodzaak werd zeer duidelijk geïllustreerd tijdens de gezamenlijke conferentie OESO/HM Customs & Excises over "De informatie- en inlichtingenstelsels op het gebied van indirecte belastingen" - Gatwick (UK) 17-19 maart 1997.

De SCAF-studie bevestigt het nut van deze externe inlichtingen, want in een kwart van de gevallen werd melding gemaakt van samenwerking met andere (nationale of buitenlandse) administraties of diensten voor de belastingcontrole.

uitrusting en computerprogramma's¹⁹. Al deze gegevens moeten namelijk worden geregistreerd in databanken die zijn ontworpen om ze te verwerken en te vergelijken teneinde de tendensen in de sectoren en de frauderisico-indicatoren te bepalen. Sommige lidstaten hebben fiscale inlichtingendiensten opgezet die alle mogelijke inlichtingen uit alle beschikbare bronnen (van bij overheidsdiensten opgeslagen gegevens tot anonieme telefoontjes) moeten verzamelen om ze te kunnen centraliseren bij één enkele dienst die zich bezighoudt met het onderzoek, de evaluatie, de sortering, de opslag en de verspreiding ervan.

Zo hebben sommige lidstaten speciale informatienetwerken opgezet voor het volgen van bij eerdere fraudes betrokken ondernemingen, waarvan de gegevens op grote schaal worden verspreid bij de gehele nationale belastingadministratie. Een lidstaat heeft een systeem opgezet voor de toekenning van een enig identificatienummer aan bij sommige soorten fraude betrokken personen, waaronder alle nuttige informatie betreffende met name de economische en beroepswerkzaamheden van de betrokkene wordt geregistreerd. Andere gegevensbanken hebben betrekking op ondernemingen die valse facturen hebben afgegeven of gebruikt, alsmede fictieve vennootschappen die specifiek voor frauduleuze doeleinden zijn opgericht.

De doelgerichte controles waartoe aan de hand van bepaalde parameters wordt besloten, zouden moeten worden aangevuld met willekeurige controles (via loting - *random audits*). Aldus zou enerzijds de geldigheid van de gebruikte criteria kunnen worden geverifieerd en vergroot, en zou anderzijds kunnen worden voorkomen dat belastingplichtigen het idee kunnen hebben dat zij niet zullen worden gecontroleerd, uitsluitend omdat zij "kunstmatig" buiten de risicoparameters vallen.

Volgens de Commissie zijn derhalve de fundamentele elementen van een risicoanalysestelsel die de doeltreffendheid van de controle kunnen verzekeren:

- ontwikkeling van en snelle toegang tot alle pertinente informatiebronnen van fiscale en niet-fiscale aard, zodat de gegevens kunnen worden verzameld, verwerkt en verspreid;
- een gespecialiseerde dienst die de inlichtingen kan analyseren en nader uitwerken;
- terbeschikkingstelling aan alle operationele en controlediensten van risicoanalyse- en alarmstelsels voor bekende of vermoede fraude, waarmee met name een snel en permanent toezicht op risico-ondernemingen mogelijk wordt;
- handhaving van een adequaat percentage willekeurige controles.

3.3.2. *Fraudepreventiemiddelen*

De lidstaten besteden steeds meer aandacht aan fraudepreventie, met name door middel van de systematische verzameling van gegevens met behulp waarvan indicatoren voor het evalueren van het frauderisico kunnen worden vastgesteld.

¹⁹ De conclusies van de studiebijeenkomst Matthaëus-Tax te Malmö laten geen twijfel bestaan over het feit dat de geautomatiseerde controletechnieken steeds belangrijker zullen worden voor de opsporing van fraude.

De registratie van een nieuwe belastingplichtige²⁰ is een belangrijk moment voor de preventie, want bij deze gelegenheid kan een eerste contact met de onderneming worden gelegd, kan deze van haar verplichtingen op de hoogte worden gesteld en kunnen belangrijke inlichtingen worden verzameld om in de gegevensbanken betreffende de belastingplichtigen en in de risico-analyse op te nemen. Overigens is de populatie van Europese ondernemingen zeer uiteenlopend en wisselend, want zij bestaat hoofdzakelijk uit zeer kleine eenheden waar vaak veranderingen optreden, hetgeen van de belastingdiensten een grote en voortdurende oplettendheid vereist.

Naargelang van de lidstaat kan de registratie aanleiding geven tot systematische controles of tot enkel informatiebezoeken. In sommige lidstaten worden "pedagogische bezoeken" afgelegd om de nieuwe belastingplichtigen aan hun rechten en plichten te "herinneren", maar ook om elementen ter evaluatie van het potentiële risico te verzamelen.

In het algemeen zijn de geregistreerde gegevens langs elektronische weg beschikbaar en toegankelijk voor alle nationale belastingkantoren, maar de registratieprocedures en de gevraagde inlichtingen variëren sterk van lidstaat tot lidstaat, met name wat betreft het aantal en het soort gegevens.

De preventieve rol van de registratie kan van fundamenteel belang worden in gevallen van frauduleuze constructies op basis van feniksondernemingen. In dit verband kan de registratie er immers toe bijdragen de oprichting en het gebruik van dit soort ondernemingen te bemoeilijken. Zo kan de betaling van een borgsom als voorwaarde voor de registratie worden gesteld, met name in gevallen waarin de overheid twijfelt aan het werkelijkheidsgehalte van de werkzaamheden, en voorts kan een verhoogd aanvangskapitaal worden geëist; ter voorkoming van frauduleuze faillissementen kunnen aan bestuurders die in het verleden reeds een of meer malen aangifte hebben gedaan van de liquidatie van hun onderneming, strengere voorwaarden van gemeen recht worden gesteld voor de oprichting van een nieuwe vennootschap, zoals borgstelling.

Sommige lidstaten leggen slapende vennootschappen minimale verplichtingen voor het verstrekken van informatie over hun werkzaamheden op, terwijl andere lidstaten dergelijke vennootschappen schrappen.

De lidstaten die dergelijke maatregelen treffen (niet in alle lidstaten biedt de wetgeving deze mogelijkheid) wijzen echter op de inherente risico's daarvan voor de vrije oprichting van ondernemingen en op het feit dat een te streng registratiestelsel bedrijven er niet toe aanzet uit de informele economie te treden.

Een ander sleutelement bij de preventie van BTW-fraude is het zorgvuldig controleren van de verzoeken om terugbetaling van de BTW, niet alleen wat de nieuwe belastingplichtigen betreft maar ook bij alle andere verzoeken om terugbetaling. Eén van de lidstaten heeft een strategie ontwikkeld waarbij de gehele reeks van betrokken ondernemingen tot het eerste stadium wordt gecontroleerd in gevallen waarin een aanzienlijk bedrag aan aftrekbare BTW wordt teruggevorderd. De facturen worden bij de betrokken belastingplichtige

²⁰ Deze argumenten zijn ontwikkeld en nader uitgewerkt ter gelegenheid van de studiebijeenkomst Matthaëus-Tax "Registratie en schrapping" die in juni 1997 te Athene plaatsvond.

opgevraagd om via de computer na te gaan of de handelaren die de facturen hebben opgesteld geregistreerd zijn. Wanneer een niet-geregistreerd bedrijf wordt ontdekt wordt een controlebezoek afgelegd om aanvullende informatie in te winnen.

De Commissie wijst er derhalve op dat:

- om de controle doeltreffender te maken, de registratie van de belastingplichtigen belangrijk blijkt voor de vrijwillige vervulling van hun verplichtingen door de belastingplichtigen en om de preventie te verbeteren, en een essentieel element van de risicoanalyse vormt.
- overwogen moet worden om gebruik te maken van een systeem voor de controle van reeksen ondernemingen of transacties om onrechtmatige verzoeken om terugbetaling van BTW op het spoor te komen.

3.4. Controle- en onderzoekmethoden

3.4.1. Controletechnieken

In principe heeft de controle ten doel de juiste vaststelling van de belasting alsmede de overeenstemming tussen de verrichte en de aangegeven werkzaamheden te verifiëren. Dit vereist een gehele reeks onderzoeken en verificaties om na te gaan of de wettelijke verplichtingen zijn nagekomen (facturering, aftrek, registratie, het bijhouden van een boekhouding, aangifte, betaling, enz.) en of de boekhouding en de economische werkelijkheid met elkaar overeenstemmen (controle van de voorraden, hebben de geregistreerde handelingen werkelijk bestaan? hebben zij daadwerkelijk betrekking op de werkzaamheden van de belastingplichtige? bestaat er overeenstemming tussen de verkopen en de productiecapaciteit?, enz.).

De technieken kunnen gebaseerd zijn op intern onderzoek (controle van de vervulling van de fiscale verplichtingen, verificatie van de boekhouding, waarneming van de wijze van bedrijfsvoering van de onderneming, enz.) en extern onderzoek, waarbij alle elders dan in de onderneming zelf beschikbare gegevens worden gebruikt om de overeenstemming tussen de werkelijke werkzaamheden en de in de boekhouding geregistreerde werkzaamheden te verifiëren. Een externe techniek die veel wordt gebruikt wegens de doeltreffendheid ervan bij de opsporing van valse facturen, misbruik van het recht op aftrek en ontduiking van de belasting op verkopen, is bijvoorbeeld de kruiselingse controle van facturen bij afnemers/leveranciers of bij openbare of particuliere instanties (zie punt 3.4.4).

Het verband tussen de twee soorten onderzoek alsmede de inhoud en de richting ervan hangt af van de situatie van geval tot geval, maar vooral van de aard van de gecontroleerde belastingplichtige, namelijk of het gaat om een "echte belastingplichtige" of om een "valse belastingplichtige" die enkel en alleen is gecreëerd om te frauderen. Het verbergen van werkzaamheden kan immers niet aan het licht worden gebracht door alleen maar de boekhouding en de (eventueel) ingediende aangiften te analyseren, en evenmin door intern onderzoek op een vrijwel onbestaande structuur. In dit geval worden de controleurs geconfronteerd met een werkelijkheid met een veel vager en onbepalder karakter (geen zetel of geen vaste vestiging, geen boekhouding, problemen om de echte

leiders/bestuurders te vinden, enz.) die overigens achteraf moeilijker te reconstrueren en te verifiëren wordt, vooral met het verstrijken van de tijd.

De controle ter plaatse blijkt de meest doeltreffende procedure om de werkelijke situatie van de belastingplichtige waar te nemen en te begrijpen en te vergelijken met de boekhouding. Een direct contact met de werkelijke situatie wordt onontbeerlijk telkens wanneer voorraden of goederenstromen moeten worden gecontroleerd (met name voor het vaststellen van de omzet van detailhandelszaken die vooral baar geld ontvangen). Volgens de ervaring van een lidstaat is het rendement van de controle aan de hand van bewijsstukken tweemaal zo laag als dat van de controle ter plaatse, met name op BTW-gebied.

De controle van de facturen is een van de prioritaire controles: de factuur vormt een van de hoofdelementen van de boekhouding en is het formele bewijs van de werkzaamheden alsmede de grondslag waarop de boekhouding berust. Een grondige analyse van dit aspect²¹ wijst uit dat het meer zin heeft om (volgens de risicoanalyse of volgens andere criteria) geselecteerde facturen aan diverse vormen van controle te onderwerpen, dan systematisch alle facturen te controleren.

Een lidstaat heeft geëxperimenteerd met een nieuwe vorm van controle waarmee wordt beoogd door middel van bezoeken ter plaatse ("on site observation") na te gaan in hoeverre de verplichtingen zijn vervuld: de belastingplichtige wordt gewaarschuwd dat er binnenkort een controle komt (de exacte datum wordt hem echter niet meegedeeld) en eenmaal ter plaatse verzamelen de controleurs verscheidene gegevens (inclusief die betreffende de werknemers) die later zullen worden vergeleken met de gegevens in de periodieke aangiften. Aldus kan het frauderisico worden ingeschat en de meest opportune maatregel worden genomen. Gezien de resultaten van deze techniek maken deze bezoeken voortaan 10% van het totaal van de bezoeken aan belastingplichtigen uit.

Verscheidene lidstaten hebben specifieke BTW-controles op basis van snelle en onmiddellijke bezoeken ontwikkeld; andere besteden onmiddellijke aandacht aan de controle van ondernemingen die hun werkzaamheden over een korte periode uitoefenen.

De meeste lidstaten maken steeds meer gebruik van intracommunautaire samenwerking²². Richtlijn 77/799 betreffende wederzijdse bijstand en Verordening nr. 218/92 betreffende samenwerking bieden diverse uitwisselings- en informatiemogelijkheden: bijstand op verzoek, bijstand uit eigen beweging of automatische bijstand, ondervragingen van het VIES-systeem en verzoeken ingevolge artikel 5 (verzoeken om inlichtingen over welbepaalde transacties), alsmede directe contacten tussen bevoegde autoriteiten of andere door hen afgevaardigde diensten in gevallen van bilateraal belang.

Bij wijze van conclusie stelt de Commissie voor:

²¹ Studiebijeenkomst Matthaeus-Tax te Madrid over de controle van de facturen, december 1996.

²² Zie in dit verband de eerste twee verslagen van de Commissie ingevolge artikel 14 van Verordening nr. 218/92 [documenten COM(94)262 def. van 23.6.1994 en COM(96)681 def. van 8.1.1997].

- dat bij voorkeur gebruik wordt gemaakt van de controleprocedures op basis van bezoeken ter plaatse, want deze zijn doeltreffender gebleken om een volledig beeld te krijgen van de werkelijke activiteiten van de belastingplichtigen;
- dat de controleprocedures soepel genoeg zijn om beter aangepast te zijn aan de verschillende controlebehoeften en de onmiddellijke en snelle behandeling van specifieke BTW-vraagstukken mogelijk te maken;
- systematisch en meer gebruik te maken van de door de huidige wetgeving geboden mogelijkheden op het gebied van administratieve samenwerking tussen lidstaten.

3.4.2. Een sectoriële aanpak

Sommige lidstaten hebben specifieke controleprogramma's en -methoden op basis van een sectoriële aanpak ontwikkeld. Deze variëren afhankelijk van verscheidene factoren zoals bijvoorbeeld de gecontroleerde sector, de omvang van de onderneming en de typologie van de belastingplichtige (industrie, landbouw, vrij beroep).

De uitgevoerde experimenten tonen aan dat een dergelijke aanpak:

- de controleurs in staat stelt de mechanismen en bijzondere kenmerken van de sector en derhalve de laatste ontwikkelingen en trends op het gebied van fraude grondig te kennen; de controleprocedures zijn daardoor des te beter aangepast en verfijnd;
- de verzameling van specifieke gegevens voor de risicoanalyse en de preventie vergemakkelijkt, terwijl tegelijkertijd de geldigheid van de vroegere analyses en de reeds bereikte resultaten worden geverifieerd;
- de totstandbrenging van duidelijker betrekkingen tussen de vertegenwoordigers van de sector en de overheid mogelijk maakt.

Dank zij deze aanpak is een lidstaat erin geslaagd 30% meer onregelmatigheden in de automobielsector te ontdekken in de periode 1994-1995.

Om een en ander te vergemakkelijken verspreiden sommige lidstaten audit-gidsen, -handleidingen of -monografieën waarin de in de sector gangbare praktijken die voor de onderzoekers van belang kunnen zijn, worden beschreven en verklaard: de marktstanden, de normale winstmarges, de werkwijzen, de specifieke boekhouddocumenten, de rendementen, de werkprocedures, het percentage afvalstoffen, enz. Deze gidsen en handleidingen zouden on-line beschikbaar moeten zijn en voortdurend moeten worden bijgewerkt aan de hand van de laatste waargenomen ontwikkelingen. Sommige lidstaten organiseren cursussen of verspreiden newsletters om de controlediensten van het laatste nieuws op de hoogte te stellen.

Zeer belangrijk is de verspreiding van informatie over de praktische technieken voor de opsporing van bepaalde soorten fraude zoals bijvoorbeeld:

- de aanwijzingen voor het ontdekken van valse facturen (slechte kwaliteit van het papier, onnauwkeurige opgave van sommige elementen zoals adres, telefoonnummer, enz.; fotokopieën of met de hand geschreven exemplaren; altijd ronde bedragen, enz.);
- analyses van de financiële en goederenstromen om de onjuiste toepassing van tarieven door super- en hypermarkten op te sporen.

Voor het verrichten van de controles wordt steeds meer gebruik gemaakt van gespecialiseerde eenheden wegens de bijzondere kenmerken van de in deze milieus werkzame belastingplichtigen. Deze eenheden controleren in overleg met de betrokken diensten de gehele handelsketen in kwestie.

Om zeer grote ondernemingen en/of multinationals doeltreffend te kunnen controleren, moeten de belastingdiensten hun procedures trachten aan te passen aan de realiteit in dit milieu. Gezien de complexiteit van de structuren (dikwijls verspreid over verscheidene vestigingsplaatsen in verscheidene lidstaten) en van de boekhoudkundige en financiële organisatie, de hoge mate van automatisering, de belasting die op het spel staat, en het belang van het verschijnsel belastingontwijking naast de eigenlijke fraude, hebben sommige lidstaten speciale diensten of specifieke programma's voor het voortdurend volgen van de ondernemingen ingesteld.

Sommige lidstaten hebben specifieke technieken voor de opsporing van fraude in welbepaalde sectoren ontwikkeld, zoals bijvoorbeeld "test eating" voor het controleren van restaurants.

In het licht van de resultaten van de experimenten met een sectoriële aanpak verzoekt de Commissie de lidstaten:

- **de sectoriële aanpak te ontwikkelen en te verbeteren;**
- **audit-gidsen en -handleidingen op te stellen en in brede kringen te verspreiden;**
- **de ervaringen ter zake uit te wisselen;**
- **de specialisatie bij de opsporing van fraudegevallen verder te ontwikkelen, met name in bijzonder complexe sectoren.**

3.4.3. Controlebevoegdheden

De bevoegdheden van de controlediensten, die in principe strikt zijn afgebakend om de rechten van de belastingplichtigen te respecteren, verschillen sterk van lidstaat tot lidstaat.

Zo bestaat dikwijls niet de mogelijkheid tot het opsporen van andere boekhouddocumenten dan die welke door de belastingplichtigen ter beschikking zijn gesteld; om toegang tot de privéwoning te krijgen, is in het algemeen de voorafgaande toestemming van een gerechtelijke autoriteit vereist; onverwachte bezoeken zijn in het algemeen slechts toegestaan in geval van een gemotiveerde verdenking van fraude, anders zijn zij in sommige lidstaten absoluut onmogelijk.

Het lijkt belangrijk dat de nationale belastingdiensten de juridische mogelijkheid hebben bepaalde controletechnieken toe te passen, en met name uitvoerige controles te verrichten waarbij zij zich toegang kunnen verschaffen tot secundaire registraties (niet strikt fiscale of boekhoudkundige documentatie) en tot feitelijke elementen en waarbij zij de bedrijfsvoering kunnen observeren: voor zover deze elementen kunnen worden opgespoord en gebruikt, verschaffen zij dikwijls fundamentele informatie om de juistheid van de officiële boekhouding te verifiëren (de contracten, een agenda met de reserveringen van de tafels of met de ontmoetingen met de leveranciers/afnemers; de onderhoudsregisters van de machines en wagens, enz.).

Ambtshalve toegepaste evaluatieprocedures zijn slechts mogelijk wanneer een onderneming bepaalde documenten of belastingaangiften niet heeft opgesteld; in

voorkomend geval moet de onderneming dan bewijzen dat de evaluatie ten onrechte werd uitgevoerd of overdreven was.

Sommige belastingdiensten kunnen ook vragenlijsten toezenden, die de belastingplichtigen verplicht zijn te beantwoorden, of zelfs kunnen zij verplicht zijn een kopie van de documentatie te verstrekken. Van deze mogelijkheid wordt dikwijls gebruik gemaakt om uitvoerige kruiselingse controles te verrichten zonder daarvoor grote middelen in te zetten en te verplaatsen.

De kwestie van de controlebevoegdheden is een zeer gevoelig onderwerp, want het juiste evenwicht tussen de overheid en de belastingplichtigen moet worden gevonden.

In dit verband moet naar de mening van de Commissie prioriteit worden gegeven aan:

- **het zoeken naar een optimaal evenwicht tussen de vereisten van de controle en de bescherming van de rechten van de ondernemingen**
- **het aanpassen van de controlebevoegdheden, om ze te versterken afhankelijk van de fraudeverdenkingen of de ernst van de veronderstelde of geconstateerde fraude.**

3.4.4. Onderzoek in gevallen van georganiseerde fraude

In de gevallen waarin de controle geen betrekking heeft op een werkelijke belastingplichtige, zoals dikwijls bij carrouselfraude of frauduleuze constructies, vergt de opsporing van de fraude dikwijls ingewikkeld en uitvoerig onderzoek om een volledig verholde werkelijkheid te reconstrueren.

De meeste lidstaten spreken hun bezorgdheid uit over verschijnselen als carrouselfraude en fictieve vennootschappen, want deze worden gewoonlijk uitgedacht en opgezet door echte organisaties die uitsluitend belastingfraude ten doel hebben en dikwijls ook zijn betrokken bij fraude op andere gebieden (directe belastingen) of andere vormen van criminaliteit (witwassen van geld, namaking, smokkelarij, enz.).

De buitengewone moeilijkheden bij de controle waarvan in dit verband gewag wordt gemaakt, houden met name verband met de feiten:

- dat de gebruikte fictieve ondernemingen dikwijls zijn gevestigd in een andere lidstaat of een derde land, hetgeen enerzijds de controles en de eventuele verificatie van hun werkelijke aard bemoeilijkt en hen anderzijds in staat stelt te profiteren van de BTW-vrijstelling voor intracommunautaire leveringen of uitvoer. Een klassiek voorbeeld is het creëren van valse belastingplichtigen in een andere lidstaat of een derde land waarnaartoe goederenleveringen met vrijstelling worden aangegeven, terwijl de goederen in werkelijkheid nooit de lidstaat van herkomst verlaten: aldus trekt de verkoper de betaalde voorbelasting af, bereikt hij dat de goederen zonder belasting beschikbaar worden en kan hij ze vervolgens op de zwarte markt doorverkopen;
- dat de fictieve ondernemingen, die meestal de vorm hebben van kleine en middelgrote ondernemingen of van verbindingsbureaus van buitenlandse ondernemingen, gebruik maken van de vereenvoudigde belastingregelingen die in de meeste lidstaten voor het midden- en kleinbedrijf gelden. Hieruit volgt dat zij **minder** fiscale of juridische verplichtingen hebben, hetgeen de taak van de nationale

belastingdiensten niet vergemakkelijkt²³. Dit zal ook en in nog sterkere mate het geval zijn wanneer genoemde ondernemingen zich niet laten registreren;

- dat de verrichte handelingen dikwijls worden gesplitst in grote aantallen kleine handelingen die a priori niet van belang zijn voor de risicoanalyse;
- dat de gebruikte handelsketens niet alleen hun handelingen lokaliseren in vele achtereenvolgende landen, maar ook een groot aantal ondernemingen of tussenpersonen opvoeren, waarvan de levensduur of de werkelijke periode van werkzaamheid bovendien uitermate kort is.

In dit milieu is alles immers uitgedacht om normaal te lijken, maar tegelijkertijd om geen sporen na te laten: de belastingplichtigen ontstaan en verdwijnen snel, veranderen dikwijls van hoofdzetel, vestigen zich telkens voor korte tijd elders, beschikken niet over een echte structuur, houden er geen of slechts een zeer beperkte en vereenvoudigde boekhouding op na, enz. Het tijdig en onmiddellijk blokkeren van deze frauduleuze procédés, het verzamelen van zoveel mogelijk bewijsmateriaal en het identificeren van de werkelijk verantwoordelijke personen is van essentieel belang om de aanmaningen voor de betaling van belastingen goed te motiveren en de effectieve invordering ervan te verzekeren.

Op intracommunautair niveau hebben de operationele diensten bij verscheidene gelegenheden²⁴ gepleit voor uitwisselings- en communicatiesystemen die tegelijkertijd snel, direct, informeel en zonder bureaucratische rompslomp zijn.

De mogelijkheid voor de belastingdiensten om toegang te krijgen tot de gegevens van openbare of particuliere instanties²⁵ blijkt van het grootste belang om verborgen activiteiten te ontdekken, evenals de inlichtingen die worden ingewonnen bij de leveranciers of de afnemers van de onderneming in kwestie (facturen van goederenaankopen, met de onderneming gesloten contracten, enz.). De meeste lidstaten hebben daarom de toegang tot dergelijke informatie voor hun belastingautoriteiten vergemakkelijkt en de informatie wordt vervolgens vergeleken met het belastingdossier van de onderneming.

In sommige lidstaten zorgen onlinerebindingen met gegevensbanken ervoor dat de informatie beschikbaar is.

²³ Bij voorbeeld, het midden- en kleinbedrijf is vaak onderworpen aan een vereenvoudigde belastingregeling met aangiften die minder gedetailleerd zijn en betrekking hebben op langere belastingperiodes.

²⁴ Vergaderingen te Helsinki, SCAF, Conferenties van de Europese BTW-controleurs, studiebijeenkomsten Matthaeus-Tax, Conferentie OESO/HM C&E, enz.

²⁵ Nuttig kan in het algemeen zijn informatie betreffende de contracten inzake telefoon, fax, elektriciteit, enz., het register van de wagens, de Kamers van Koophandel, de douane, de diensten van de burgerlijke stand, de beroepsorganisaties, enz., alsmede alle andere informatie die specifiek is voor elke sector. Voor de bouw bijvoorbeeld kan toegang tot de gegevens van de voor de afgifte van bouwvergunningen bevoegde instanties, of tot de gegevens in de kadasters of de hypotheekregisters nuttig blijken.

De Commissie:

- wijst erop dat het succes van de controle van deze soorten fraude wordt bepaald door de onmiddellijke opsporing van de frauduleuze constructie en vooral door de snelle tenuitvoerlegging van betere preventieve maatregelen;
- verzoekt de lidstaten, gezien het internationale en intracommunautaire karakter van dit soort fraude en om een verergering van het verschijnsel te voorkomen, hun samenwerking ter zake uit te breiden en de nodige maatregelen te treffen.

3.5. Inning

Doeltreffende invorderingsprocedures zijn de vanzelfsprekende consequentie van de controlewerkzaamheden om ervoor te zorgen dat de verschuldigde belasting zal worden geïnd. Reeds in het tweede verslag werd aandacht besteed aan de vraagstukken in verband met het beheer van de BTW-schuld en werden een aantal aanbevelingen hierover geformuleerd (zie hoofdstuk 4 en 6.2.punt 6 XXX).

Zoals hierboven reeds werd opgemerkt, worden de belastingdiensten in geval van fraude met name geconfronteerd met het risico dat de belastingschuldige aan de betaling van de BTW-schuld tracht te ontsnappen en zijn goederen, voor zover ze in beslag kunnen worden genomen, tracht te onttrekken aan de gedwongen invordering. Dit vereist bijzondere aandacht en een sneller optreden van de belastingdiensten. Dit verslag handelt derhalve specifiek over de belemmeringen waarop de lidstaten stuiten bij de gedwongen invordering van de BTW-schulden.

Een elementaire voorwaarde voor een doeltreffende en snelle gedwongen invordering is, dat de belastingdiensten over de vereiste juridische bevoegdheden beschikken om met name een beslag tot tenuitvoerlegging te doen. In dit verband kunnen de lidstaten in het algemeen overgaan tot een uitvoerend beslag op alle goederen van de in gebreke gebleven belastingschuldige. Dit beslag stuit echter soms op belemmeringen van juridische of praktische aard (bijvoorbeeld moeilijkheden om de in beslag te nemen goederen te identificeren, niet-beschikbaarheid van de voor de gedwongen invordering noodzakelijke informatie, met name met betrekking tot de liquide middelen van de belastingschuldige die in beslag kunnen worden genomen). Zo hebben sommige lidstaten grote moeilijkheden om informatie te krijgen over het bestaan van bankrekeningen van de belastingschuldige en over de bedragen die daarop staan, en kunnen andere hierop een beslag tot tenuitvoerlegging doen op grond van overeenkomsten met de banken. Opgemerkt zij trouwens dat het gebrek aan harmonisatie van de nationale wetgevingen op dit gebied een van de voornaamste redenen is waarom de lidstaten slechts in beperkte

mate gebruik maken van de (grensoverschrijdende) wederzijdse bijstand op het gebied van de invordering²⁶.

Om doeltreffend te zijn, moeten de maatregelen tot gedwongen invordering snel worden getroffen. De Commissie heeft echter geconstateerd dat er in een groot aantal lidstaten vrij veel tijd ligt tussen de vaststelling van de belasting en de inning ervan. Dit komt vooral doordat het document waarmee de belastingplichtige van de belasting in kennis wordt gesteld, meestal niet direct uitvoerbaar is op de vervaldag in geval van niet-betaling, en dus een nieuwe titel moet worden opgesteld om met de gedwongen invordering te beginnen. Deze termijnen kunnen zelfs worden verlengd indien de debiteur beroep instelt tegen de uitvoerbare titel.

Ingeval de invorderingsprocedures worden opgeschort door een betwisting, doen de lidstaten niet altijd genoeg om te voorkomen dat de belasting niet wordt betaald (bijvoorbeeld het eisen van garanties of de toepassing van conservatoire maatregelen) door de frauderende belastingschuldigen, hoewel dezen in dit opzicht een groot risico vertegenwoordigen. Evenzo wordt, wanneer de betwisting niet tot belastingverlichting leidt of duidelijk ongegrond is, niet altijd rente wegens achterstallige betaling vanaf de normale vervaldag van de belasting geëist om het ten onrechte door de debiteur genoten financiële voordeel te compenseren.

Sommige lidstaten hebben niet de mogelijkheid over te gaan tot conservatoire invorderingen op grond van een raming van de belasting die uiteindelijk verschuldigd zal zijn, zelfs wanneer er belastingfraude in het spel is.

De omslachtige procedure tot gedwongen invordering kan eventueel worden vermeden door de mogelijkheid de door de belastingschuldige verschuldigde belasting te vereffenen met bedragen die hij van de overheid tegoed heeft. Deze doeltreffende maatregel blijft in de praktijk echter dikwijls beperkt tot uitsluitend de door dezelfde overheidsdienst beheerde schulden en vorderingen, doordat er geen systematische uitwisseling van informatie op dit punt plaatsvindt tussen de verschillende overheidsdiensten.

Tenslotte zij opgemerkt dat, wanneer de wederzijdse bijstand bij de inning wordt toegepast, dit op bepaalde moeilijkheden stuit, met name ten gevolge van het feit dat slechts enkele lidstaten aan de vorderingen van andere lidstaten dezelfde voorrechten toekennen als aan hun eigen vorderingen.

²⁶ Zie het tweede verslag van de Commissie overeenkomstig artikel 14 van Verordening nr. 218/92 - COM(96)681 def. van 8 januari 1997, blz. 5. In het verslag worden een gehele reeks belemmeringen voor de bijstand bij de inning opgesomd: het gebrek aan harmonisatie van de wettelijke of praktische beperkingen met betrekking tot het beslag tot tenuitvoerlegging, de voorschriften op grond waarvan het mogelijk is de verantwoordelijkheid voor de invordering bij de bestuurders van de debiteurondernemingen te leggen, de verjaringstermijnen voor de inning, de regels betreffende het bankgeheim, enz. Voorstellen om deze onbevredigende situatie te verbeteren, worden momenteel voorbereid door de Commissie, die in de nabije toekomst wijzigingen op Richtlijn 76/308/EEG van de Raad betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering zal voorstellen.

Tot besluit wijst de Commissie erop dat het van belang is:

- ervoor te zorgen dat de voor de invordering bevoegde autoriteiten beschikken over voldoende middelen (gegevens, vereffening met andere schulden, samenwerking tussen verschillende diensten, gegevensbanken, enz.) om de verschuldigde belastingen snel te innen;
- de invordering te organiseren door middel van een verregaande automatisering van de procedures waardoor met name de termijnen tussen de vaststelling van de schuld en de tenuitvoerlegging van de maatregelen tot gedwongen invordering kunnen worden verkort;
- de preventie van wanbetaling van BTW-schulden te verbeteren door krachtadiger conservatoire maatregelen toe te passen, inclusief conservatoire invordering, door garanties te eisen en door rente wegens achterstallige betaling te eisen ingeval ongegrond beroep werd ingesteld waardoor de betaling van de BTW-schuld werd vertraagd;
- de BTW-vorderingen van andere lidstaten dezelfde behandeling te geven als de interne vorderingen.

4. CONCLUSIE

Volgens artikel 12 van Verordening nr. 1553/89 moet de Commissie met de lidstaten nagaan welke verbeteringen in hun BTW-procedures kunnen worden aangebracht om ze doeltreffender te maken. De Commissie moet om de drie jaar verslag uitbrengen over deze verbeteringen.

Deze overweging van mogelijke verbeteringen in de BTW-controle moet gebaseerd zijn op een gemeenschappelijke analyse van de problemen en de mogelijke oplossingen. Hoofdstuk 2 omvat de analyse van de Commissie van de gemeenschappelijke problemen waarmee de lidstaten bij de BTW-controle worden geconfronteerd. Hoofdstuk 3 bevat de mening van de Commissie over de beste manier om fraude te bestrijden, waarbij wordt uitgegaan van de inzichten in het vraagstuk en een overzicht wordt gegeven van de beste aanpak in de lidstaten, voor zover een en ander onder de aandacht van de Commissie werd gebracht.

Een groot aantal van deze aanbevelingen zijn door sommige lidstaten reeds ten uitvoer gelegd. Er is echter nog veel te doen. De Commissie is van mening dat de in het verslag gegeven aanbevelingen door alle lidstaten in overweging moeten worden genomen in zoverre zij de BTW-controle in de lidstaten kunnen verbeteren.

Met deze aanbevelingen wordt enerzijds beoogd om de nakoming van hun verplichtingen door de belastingplichtigen zoveel mogelijk te verbeteren en anderzijds om fraude te verhinderen door middel van een doeltreffend controlebeleid dat gebaseerd is op de toepassing van de risicoanalyse bij de selectie van de belastingplichtigen voorafgaand aan de controle. Voor een dergelijke strategie zijn een onmiddellijke toegang tot belangrijke informatie en adequate en soepele controlemethoden noodzakelijk evenals invorderingsmaatregelen ter voorkoming van belastingfraude. Een grotere expertise op het gebied van fraude, een passend gebruik van de openbare macht en een grotere mate van samenwerking tussen de lidstaten zijn onontbeerlijk om fraude tegen te gaan. De Commissie zal hieraan haar bijdrage leveren in de vorm van programma's zoals het Fiscaal-programma (bijvoorbeeld door ervaringen op het gebied van de fraudebestrijding

uit te wisselen) en andere werkgroepen waaraan de lidstaten deelnemen (bijvoorbeeld SCAF).

De Commissie is voornemens in de loop van de volgende drie jaar met de bevoegde autoriteiten van elke lidstaat na te gaan hoe de doeltreffendheid van de BTW-controleprocedures kan worden verhoogd. Hiertoe zal de Commissie tezamen met elke betrokken lidstaat het geheel van zijn controleprocedures bestuderen. De analyse en de aanbevelingen in dit verslag zullen het uitgangspunt zijn voor deze gezamenlijke beoordeling van de mogelijkheden voor verbeteringen. Het vierde verslag ingevolge artikel 12 zal de resultaten van deze studie bevatten.

ISSN 0254-1513

COM(98) 490 def.

DOCUMENTEN

NL

09 01 02 17

Catalogusnummer : CB-CO-98-518-NL-C

ISBN 92-78-38895-5

Bureau voor officiële publikaties der Europese Gemeenschappen

L-2985 Luxemburg