

De handel in illegale goederen en diensten in België: een btw-analyse

Aantal woorden: 46 537

Loren Vermeire

Studentennummer: 02005473

Promotor: prof. Stefan Ruysschaert

Commissaris: prof. Luc De Meyere

Masterproef voorgelegd voor het behalen van de graad Master of Science in de algemene economie

Academiejaar 2025-2026

VERTROUWELIJKHEID VAN DE MASTERPROEF

De auteur en de promotor geven de toelating deze masterproef voor consultatie beschikbaar te stellen en delen van de masterproef te kopiëren voor persoonlijk gebruik. Elk ander gebruik valt onder de beperkingen van het auteursrecht, in het bijzonder met betrekking tot de verplichting de bron uitdrukkelijk te vermelden bij het aanhalen van resultaten uit de masterproef.

WETENSCHAPPELIJKE INTEGRITEIT

Ik verklaar dat het onderzoek verlopen is volgens de regels die gelden inzake wetenschappelijke en academische integriteit. Ik verklaar kennis te hebben genomen van, en gehandeld te hebben in overeenstemming met, [de ethische code van de faculteit](#).

Loren Vermeire

SAMENVATTING

Moet er op illegale handel eigenlijk ook btw worden betaald? Het Belgisch en Europees btw-stelsel vertrekken in principe van het economisch feit dat prestaties die tegen vergoeding plaatsvinden, belastbare handelingen zijn als ze gesteld worden door belastingplichtigen. Btw sluit daarbij niet aan bij een morele beoordeling. Dit amorele vertrekpunt lijkt een spanningsveld te creëren wanneer het wordt toegepast op illegale handel. Het kan maatschappelijk contradictorisch lijken om verboden activiteiten te sanctioneren en ze tegelijk fiscaal te behandelen als belastbare transacties. Dit spanningsveld vormt de aanleiding van deze masterproef, die focust op de onderzoeksvraag: ‘Is er btw verschuldigd op de handel in illegale goederen en diensten in België?’ En zo ja, welke nuances en uitzonderingen gelden daarbij?

Omdat België ingebed is in een sterk geharmoniseerd btw-kader van de Europese Unie, wordt de analyse in hoofdzaak opgebouwd vanuit de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie, die de Belgische toepassing in belangrijke mate stuurt. Deze masterproef integreert een juridisch kader en literatuurstudie met een systematische analyse van de relevante rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie. Deze analyse wordt gekoppeld aan de Belgische context aan de hand van het voorbeeld van btw op prostitutie, dat een interessant onderzoeksobject vormt omdat het recent uit het strafwetboek is gehaald. Daarmee zal worden aangetoond dat de fiscale behandeling volledig losstaat van de wijziging in het strafrechtelijk karakter.

De geïntegreerde analyse legt een duidelijke kernregel bloot. De btw-behandeling van illegale transacties is gestoeld op het beginsel van fiscale neutraliteit, dat zich verzet tegen een fiscaal onderscheid op basis van illegaliteit. Op dit beginsel bestaat wel een strikte uitzondering voor goederen die onder een strikt verbod vallen en nooit wettig in het economisch verkeer kunnen worden gebracht. Het Hof van Justitie hanteert dus een tweedeling bij illegale transacties. Enerzijds zijn er illegale transacties die kunnen concurreren met legale activiteiten en daarom wel onderworpen zijn aan de btw-regels. Anderzijds zijn er strikt illegale goederen die volledig buiten het wettelijk economisch verkeer vallen en daarom niet kunnen concurreren met legale activiteiten. Deze categorie vormt de strikte uitzondering die niet onderworpen is aan de btw-regels en waarop geen btw-heffing op kan bestaan. De kernconclusie is dus dat de btw-behandeling van illegale transacties steunt op de mogelijkheid tot concurrentie met een legale markt.

Bij deze kernregel en tweedeling zijn er een aantal nuances en specifieke gevallen. (1) De btw-kwalificatie hangt niet af van nationaal handhavingsbeleid. (2) Binnen de werkingssfeer van de btw-regels vallen betekent niet automatisch btw-heffing. Btw-vrijstellingen die gelden voor legale activiteiten, gelden ook voor hun illegale tegenhangers. (3) De uitzondering op het beginsel van fiscale neutraliteit strekt zich niet uit tot randprestaties of faciliterende diensten van illegale transacties. (4) Diefstal is op zichzelf geen

belastbare levering, tenzij er toch sprake is van een tegenprestatie. Ook latere verkoop van gestolen goederen kan een belastbare handeling zijn, gelet op de kernregel. (5) Bij smokkel van goederen is er in beginsel invoer-btw verschuldigd, maar ontstaat het belastbaar feit van de invoer enkel als de goederen voorbij de onmiddellijke douanezone geraken en potentieel kunnen concurreren met de legale markt. (6) Fraude, ontduiking en misbruik leiden op zichzelf niet tot uitsluiting van btw-heffing, maar aftrek of vrijstellingen kunnen worden geweigerd.

Kernwoorden: Belasting over de toegevoegde waarde; Illegaliteit; Illegale handel; Fiscale neutraliteit; Rechtspraak; Hof van Justitie van de Europese Unie; België

VOORWOORD

Deze masterproef focust op de btw-behandeling van illegale transacties en bestaat uit een uitgebreide uitwerking en gedetailleerde analyse rond dit onderwerp. De bedoeling van deze uitgebreide werkwijze is dat er voor de meeste vragen die kunnen rijzen tijdens het lezen, ook een antwoord beschikbaar is in deze masterproef zelf. Daarbij heb ik wel geprobeerd zo weinig mogelijk af te wijken van het centrale onderwerp, zodat de link met de kern steeds duidelijk blijft.

Dit werkstuk fungeert als de conclusie van mijn Master of Science in de Algemene Economie aan Universiteit Gent. Dit was mijn tweede master, na een Bachelor en Master in de Bestuurskunde en het Publiek Management behaald te hebben aan deze universiteit. Dit was dus de tweede keer dat ik een masterproef uitschrijf¹. De voltooiing van deze masterproef vormt deze keer ook het einde van mijn studieloopbaan aan de Universiteit Gent. De voorbije vijfeneenhalf jaar hebben me veel kennis, maar vooral ook veel goede ervaringen bijgebracht. Niet in het minste mijn uitwisseling naar *The University of Queensland* in Australië tijdens mijn eerste masteropleiding, en mijn stage in de gevangenis van Dendermonde tijdens mijn Bachelor. Tijdens deze masteropleiding heb ik mezelf verder kunnen ontplooien door mijn interesse in economisch beleid aan te vullen met concrete kennis.

Ik ben een aantal bedankingen verschuldigd:

Ten eerste wil ik mijn promotor bij deze masterproef, **prof. Stefan Ruyschaert** bedanken. Vooral voor de nuttige tips en feedback en ook om me de ruimte te geven om hier echt mijn eigen werkstuk van te maken, volledig op mijn eigen tempo.

Ten tweede wil ik prof. Bruno Merlevede en de andere leden van de opleidingscommissie Algemene Economie bedanken. Ik was hier het voorbije anderhalf jaar lid van en heb heel wat opgestoken door mee te vergaderen over de inrichting en toekomst van de opleiding.

Ten derde wil ik, net zoals bij mijn eerste masterproef, mijn ouders uiteraard bedanken voor hun (ondertussen al lange) steun tijdens mijn studies. Geen zorg, deze keer ga ik wel richting de arbeidsmarkt.

Tot slot wil ik iedereen bedanken die de tijd neemt om deze masterproef te lezen, of er tenminste een poging toe doet.

- *Loren Vermeire, januari 2026*

¹ Mijn eerste masterproef was getiteld: *'Defending democracy: what explains the EU's response to backsliding member states?'*, en ging over democratische achteruitgang in de Europese Unie, en wat de EU doet om dat te proberen tegengaan. Deze masterproef kan je raadplegen [door hier te klikken](#).

INHOUDSTABEL

VERTROUWELIJKHEID VAN DE MASTERPROEF	I
SAMENVATTING	II
VOORWOORD	IV
LIJST VAN FIGUREN EN TABELLEN	X
LIJST VAN GEBRUIKTE AFKORTINGEN	XI
1 INLEIDING	1
1.1 Probleemstelling	1
1.2 Onderzoeksdoel en onderzoeksvragen	2
1.3 Praktische relevantie	3
1.4 Theoretische relevantie	4
2 JURIDISCH KADER	5
2.1 Wat is BTW?	5
2.1.1 De btw als een indirecte algemene verbruiksbelasting die gefractioneerd wordt geïnd	5
2.1.2 Belangrijke begrippen	6
2.1.2.1 Belastbare handelingen	6
2.1.2.2 Belastingplichtige	7
2.1.2.3 Economische activiteit	7
2.1.3 Voordelen en uitdagingen bij btw	8
2.2 Wetgeving	8
2.2.1 Internationale btw-richtlijnen	8
2.2.2 De Europese btw-richtlijn	9
2.2.3 Belangrijke rechtsbeginselen van het Europees Unierecht inzake btw	16
2.2.3.1 Het beginsel van fiscale neutraliteit	16
2.2.3.2 Het beginsel van economische realiteit	18
2.2.3.3 Andere Europese beginselen	19
2.2.4 Belgisch btw-stelsel	19

2.2.5	Principes van het btw-stelsel die relevant zijn voor de studie van illegale handel	23
2.3	Wat zijn illegale handel en illegale goederen of diensten?	24
2.3.1	Juridisch omschreven illegale/verboden goederen	24
3	THEORETISCH KADER	28
3.1	Academische definities inzake illegaliteit.....	28
3.2	Verschillende termen voor ‘de illegale economie’	28
3.3	Afbakening voor deze masterproef.....	30
3.4	Literatuurstudie	30
3.4.1	Soorten illegale handel in de academische literatuur	30
3.4.2	Vormen/kanalen van illegale handel.....	31
3.4.3	Theorie en literatuur rond illegale markten en illegale handel	32
3.4.3.1	Illegale markten en het belang van handhaving	32
3.4.3.2	Theorie rond belastingen en btw in relatie tot illegale handel.....	33
3.4.3.3	Illegale handel in België	34
3.4.4	Literatuur die rechtstreeks over btw op illegale goederen of diensten gaat	35
3.4.4.1	Literatuur over import-btw bij onrechtmatige invoer.....	38
3.4.5	Btw-fraude, -ontduiking, en witwassen	40
3.4.6	Conclusie na literatuurstudie: wat weten we al?.....	41
3.5	Research gap en bijdrage aan de literatuur van dit onderzoek.....	42
4	JURIDISCHE ANALYSE.....	43
4.1	Werking van het Hof van Justitie van de Europese Unie	43
4.2	Rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie	43
4.2.1	Illegale goederen	44
4.2.1.1	Arrest van 28-02-1984, ‘ <i>Einberger 2</i> ’, C-294/82 (verdovende middelen).....	44
4.2.1.2	Arrest van 05-07-1988, ‘ <i>Mof</i> ’, C-269/86 (verdovende middelen).....	45
4.2.1.3	Arrest van 05-07-1988, ‘ <i>Happy Family</i> ’, C-289/86 (verdovende middelen).....	46
4.2.1.4	Arrest van 06-12-1990, ‘ <i>Witzemann</i> ’, C-343/89 (vals geld).....	47

4.2.2	Illegale diensten	48
4.2.2.1	Arrest van 11-06-1998, ' <i>Fischer</i> ', C-283/95 (illegale exploitatie van kansspelen).....	48
4.2.2.2	Arrest van 29-06-1999, ' <i>Coffeeshop Siberië</i> ', C-158/98 (verhuur van een tafel voor de verkoop van drugs)	50
4.2.2.3	Arrest van 20-11-2001, ' <i>Jany e.a.</i> ', C-268/99 (prostitutie)	51
4.2.2.4	Arrest van 17-02-2005, ' <i>Akritidis</i> ', C-462/02 (illegale exploitatie van kansspelen)	52
4.2.2.5	Beschikking van 07-07-2010, ' <i>Curia</i> ', C-381/09 (woekerleningen).....	53
4.2.3	Gestolen goederen	54
4.2.3.1	Arrest van 14-07-2005, ' <i>British American Tobacco International en Newman Shipping & Agency Company</i> ', C-435/03 (diefstal van sigaretten)	54
4.2.3.2	Arrest van 11-07-2013, ' <i>Harry Winston</i> ', C-273/12 (diefstal van juwelen uit een douane-entrepot).....	55
4.2.3.3	Arrest van 27-04-2023, ' <i>Fluvius Antwerpen</i> ', C-677/21 (diefstal van elektriciteit)	57
4.2.4	Namaakgoederen	59
4.2.4.1	Arrest van 28-05-1998, ' <i>Goodwin & Unstead</i> ', C-3/97 (namaakparfums)	59
4.2.5	Illegale invoer, uitvoer of smokkel (van legale goederen)	60
4.2.5.1	Arrest van 02-08-1993, ' <i>Lange</i> ', C-111/92 (illegale uitvoer van computersystemen)...	60
4.2.5.2	Arrest van 29-07-2000, ' <i>Salumets e.a.</i> ', C-455/98 (smokkel van ethylalcohol)	62
4.2.5.3	Arrest van 29-04-2010, ' <i>Dansk Transport og Logistik</i> ', C-230/08 (smokkel van sigaretten)	63
4.2.5.4	Arrest van 7 april 2022, ' <i>UB tegen Kauno teritorinė muitinė</i> ', C-489/20 (smokkel van sigaretten)	64
4.2.6	Legale handelingen met onregelmatigheden bij formaliteiten of bepaalde vereisten	65
4.2.6.1	Arrest van 25-02-1999, ' <i>Card Protection Plan</i> ', C-349/96 (aanbieden van verzekeringen zonder als verzekeraar te zijn erkend).....	66
4.2.6.2	Arrest van 27-11-2003, ' <i>Zita Modes</i> ', C-497/01 (verkoop van een handelszaak aan een verkrijger zonder vestigingsvergunning)	67
4.2.6.3	Arrest van 8 februari 2024, ' <i>Valentina Heights</i> ', C-733/22 (verhuur van toeristisch appartementencomplex zonder vereist certificaat)	68

4.2.6.4	Arrest van 12-06-2025, ' <i>Palmstråle</i> ', C-125/24 (wederinvoer van paarden zonder douaneaangifte)	69
4.2.6.5	Arrest van 1 augustus 2025, ' <i>W tegen Dyrektor Izby Administracji Skarbowej</i> ', C-602/24 (uitvoer van appels zonder correcte uitvoerdocumenten).....	70
4.2.7	Btw-fraudezaken	70
4.2.7.1	Arrest van 12-01-2006, gevoegde zaken ' <i>Optigen</i> ', C-354/03, ' <i>Fulcrum Electronics</i> ', C-355/03, & ' <i>Bond House Systems</i> ', C-484/03 (elders in de keten fraude zonder dat men daarvan afwist).....	71
4.2.7.2	Arrest van 06-07-2006, gevoegde zaken ' <i>Kittel</i> ', C-439/04, & ' <i>Recolta Recycling</i> ', C-440/04 (zelf schuldig aan fraude in een keten)	71
4.2.7.3	Andere fraudezaken	72
4.2.8	Arresten die in beperkte mate verwant zijn	73
4.2.8.1	Onregelmatigheden bij invoer	73
4.2.8.2	Onregelmatigheden inzake formaliteiten bij intracommunautaire leveringen	73
4.2.8.3	Andere vermeldingen in arresten	74
4.2.8.4	Lopende zaken.....	74
4.3	Evolutie van de rechtspraak	74
4.3.1	Categorie 1: strikt verboden goederen buiten het wettelijk economisch verkeer	76
4.3.2	Categorie 2: illegale transacties waarbij sprake is van concurrentie met een legale markt ..	77
4.3.3	Categorie 3: arresten die de rechtspraak nuanceren met verduidelijking en technische verfijning in specifieke situaties	78
4.3.3.1	Diefstal	78
4.3.3.2	Het ontstaan van het belastbaar feit bij smokkel	79
4.4	Conclusie uit de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie	79
4.4.1	Algemene regel en tweedeling	79
4.4.2	Nuanceringen.....	81
4.5	Belgische jurisprudentie	84
4.5.1	Illustratie: prostitutie als illegale dienst in België	84

5	DISCUSSIE	87
5.1	Vergelijking andere landen.....	87
5.2	Terugkoppeling aan het theoretisch kader.	87
5.3	Bedenkingen en praktische implicaties	88
6	CONCLUSIE	91
6.1	Antwoord op de onderzoeksvraag.....	91
6.2	Eventuele beperkingen aan dit onderzoek en suggesties voor toekomstig onderzoek.....	93
7	REFERENTIELIJST	i
7.1	Wetgeving.....	i
7.1.1	Belgische wetgeving	i
7.1.1.1	Wetboeken en codificaties	i
7.1.1.2	Wetten	i
7.1.1.3	Koninklijke besluiten.....	i
7.1.1.4	Vlaamse decreten	ii
7.1.2	Europese wetgeving	ii
7.1.2.1	Verdragen.....	ii
7.1.2.2	Richtlijnen.....	ii
7.1.2.3	Verordeningen.....	iii
7.2	Rechtspraak.....	vi
7.2.1	Belgische rechtspraak	vi
7.2.2	Europese rechtspraak.....	vii
7.2.2.1	Arresten en beschikkingen van het Hof van Justitie van de Europese Unie	vii
7.2.2.2	Conclusies van advocaten-generaal bij het Hof van Justitie van de Europese Unie.....	x
7.3	Literatuurlijst	xii

LIJST VAN FIGUREN EN TABELLEN

Tabel 1: Chronologisch overzicht van de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie inzake btw op illegale of onrechtmatige handel en transacties 74

Figuur 1: Overzicht van de btw-behandeling bij de handel in illegale goederen en diensten en andere handelingen in strijd met een wet of bepaalde formaliteiten 83

LIJST VAN GEBRUIKTE AFKORTINGEN

A-G	Advocaat-Generaal
Art.	Artikel
Bbp	Bruto Binnenlands Product
Btw	Belasting over de toegevoegde waarde
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
Bv.	Bijvoorbeeld
Cf.	Confer (<i>vergelijk</i>)
CPP	Card Protection Plan
DTL	Dansk Transport og Logistik
E.a.	En anderen
EEG	Europese Economische Gemeenschap
EG	Europese Gemeenschap
ESA 2010	Europees Systeem van Rekeningen 2010
EU	Europese Unie
FOD	Federale Overheidsdienst
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Unie
KB	Koninklijk Besluit
Nr.	Nummer
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
Rolnr.	Rolnummer
WBTW	Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde

1 INLEIDING

Deze masterproef zal onderzoeken in hoeverre er btw verschuldigd is op de handel in illegale goederen en diensten. Deze inleiding behandelt de probleemstelling (1.1), het onderzoeksdoel met de daaraan gekoppelde centrale onderzoeksvraag, en de structuur van dit onderzoek (1.2). Daarnaast wordt er kort ingegaan op de praktische en theoretische relevantie van dit onderzoek (1.3 & 1.4).

1.1 **Probleemstelling**

Het Belgisch btw-wetboek bepaalt wie in welke gevallen belastingplichtig is. Daarbij wordt geen onderscheid gemaakt in het soort beroep men uitoefent of het doel van een activiteit, en ook niet op basis van het al dan niet legale of strafrechtelijke karakter van een bepaalde activiteit. Wie zelfstandig en duurzaam een economische activiteit uitoefent en daarbij goederen levert of diensten verricht tegen vergoeding, wordt in beginsel als belastingplichtige beschouwd, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit (Govers et al., 2025). Daardoor koppelt het btw-stelsel zich niet aan de morele beoordeling of de (on)rechtmatigheid van gedrag, maar aan het economische feit dat er prestaties tegen vergoeding plaatsvinden. Zoals soms gesteld wordt, is de btw-wetgeving dus “moreel neutraal” (Ruysschaert, 2010, para. 7). Dit impliceert dat illegale activiteiten ook onderworpen zijn aan btw-heffing. Precies dat amorele uitgangspunt vormt het vertrekpunt voor de vraag of illegale handel in België werkelijk (altijd) onderworpen is aan heffing en waarom dit al dan niet het geval is.

Het lijkt op het eerste gezicht misschien contra-intuïtief dat de handel in illegale goederen en diensten onder het btw-stelsel zou vallen. Btw is een algemene verbruiksbelasting die ontworpen is voor ‘normale’ markttransacties. Bij illegale transacties wringt dat intuïtief en normatief. Mensen ervaren sommige belastingen als onrechtvaardig, zelfs wanneer ze juridisch correct zijn (Rosenberg, 1996). In de fiscale behandeling van medische zorg wordt dat gevoel bijvoorbeeld aangehaald als argument om bepaalde prestaties vrij te stellen. Het voelt “niet goed om een flink percentage belasting te innen van mensen die zorg nodig hebben” (Soons, 2022, p. 13). Een gelijkaardige morele frictie kan spelen bij btw op illegale goederen.

In de rechtsleer wordt dit spanningsveld expliciet gemaakt. Kokott (1991, p. 566) argumenteert dat het belasten van illegale goederen en activiteiten als “contradictorisch” of legitimerend kan gezien worden. Overheden zouden volgens die denkwijze inconsequent handelen als ze drugsverkeer strafbaar stellen maar toch de vruchten plukken van de verboden daden via btw. Het heffen van btw op illegale transacties kan de indruk wekken dat de overheid profiteert van criminele activiteiten en de illegale overeenkomst een soort quasi-geldigheid verleent (Van Zyl, 2011).

Daarom is het belangrijk om te begrijpen hoe de btw-regels worden toegepast bij illegale transacties, en volgens welke logica.

1.2 Onderzoeksdoel en onderzoeksvragen

Het doel van dit onderzoek is om te analyseren of, en in welke mate, er btw is verschuldigd op de handel in illegale goederen en diensten, en andere illegale of onrechtmatige transacties, in België. De **centrale onderzoeksvraag** luidt:

Is er btw verschuldigd op de handel in illegale goederen en diensten in België?

Daarbij behandelen we ook nog een aantal **deelvragen**:

- Wat zijn de juridische principes van het btw-stelsel met betrekking tot illegale goederen en diensten?
- Zijn er specifieke soorten illegale goederen, diensten of bepaalde gevallen waarvoor btw-regels anders worden toegepast?
- Zijn er nog andere soorten onrechtmatigheden naast handel in illegale goederen of diensten waar btw bij verschuldigd kan zijn?

De onderzoeksvraag impliceert dat er wordt gefocust op België. Maar zoals duidelijk zal worden is België ingebed in de Europese rechtspraktijk, waarbij de wetgeving rond btw in zekere mate is geharmoniseerd. We zullen ons dan ook richten op de relevante rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie, omdat dit een logica uiteenzet die in het Belgisch rechtssysteem gevolgd wordt. Gezien deze rechtspraak geldt voor heel het land, zou het geen zin hebben om te focussen op een lager regionaal niveau, zoals Vlaanderen.

Deze masterproef zal gestructureerd worden in zes hoofdstukken met oog op het onderzoeksdoel.

Hoofdstuk 1: Deze inleiding fungeerde als het eerste hoofdstuk. Dit hoofdstuk gaat nog kort in op de praktische en theoretische relevantie van dit onderzoek.

Hoofdstuk 2: In het tweede hoofdstuk wordt het juridisch kader uiteengezet. Daarbij wordt eerst uitgelegd wat btw precies is. Daarna wordt de relevante wetgeving besproken, namelijk de internationale btw-richtlijnen, de Europese rechtsbeginselen en de Europese btw-richtlijn, en het Belgische btw-stelsel dat vooral uiteengezet is in het Belgische btw-wetboek. Ten slotte wordt ingegaan op de juridisch omschreven illegale handel, goederen en diensten.

Hoofdstuk 3: In het derde hoofdstuk wordt een theoretisch kader uiteengezet. Daarbij wordt ingegaan op de verschillende academische definities en termen die gebruikt worden om (segmenten van) illegale economieën te omschrijven. Van daaruit wordt afgebakend wat in deze masterproef wordt verstaan onder illegale handel en illegale transacties. Daarna wordt er een literatuurstudie uitgevoerd om alle bestaande literatuur rond het onderwerp van dit onderzoek in beeld te brengen, om de *research gap* te identificeren die gevuld zal worden door dit onderzoek.

Hoofdstuk 4: Hoofdstuk vier bevat de juridische analyse. Dit is het belangrijkste deel van dit onderzoek. Hierbij wordt eerst de relevante rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie besproken, hoe deze rechtspraak is geëvolueerd, en welke conclusies getrokken kunnen worden als alle rechtspraak wordt samengenomen. Nadien volgt nog een korte illustratie van hoe deze rechtspraak in de Belgische rechtsomgeving wordt toegepast aan de hand van een voorbeeld, namelijk de Belgische btw-behandeling van prostitutie. Dit wordt als voorbeeld genomen omdat het strafrechtelijk karakter ervan recent gewijzigd is, wat het interessant maakt als onderzoeksobject. Hiermee zal worden aangetoond dat de fiscale behandeling volledig losstaat van de wijziging in strafrechtelijk karakter.

Hoofdstuk 5: In het vijfde hoofdstuk volgt een discussie van de analyse uit hoofdstuk vier. De logica die voortkomt uit de analyse van de Europese rechtspraak wordt vergeleken met de rechtspraktijk in enkele andere landen. Daarna wordt er teruggekoppeld naar het theoretisch kader. En ten slotte worden er een aantal bedenkingen en praktische implicaties besproken.

Hoofdstuk 6: In hoofdstuk zes wordt de finale conclusie van dit onderzoek beschreven. Daarbij wordt de onderzoeksvraag beantwoord, en hoe dit onderzoek tot die beantwoording is gekomen. Finaal worden mogelijke beperkingen aan dit onderzoek kort besproken en worden er een aantal suggesties gedaan voor mogelijk toekomstig (vervolg)onderzoek.

1.3 Praktische relevantie

Btw is in België één van de belangrijkste pijlers van de fiscale ontvangsten en daarom een actueel thema in het Belgisch begrotingsdebat. Het belang van de btw in de sanering van de overheidsfinanciën werd recent bewezen. Op de ministerraad van 23 december 2025 werd een ontwerp van Koninklijk Besluit goedgekeurd over wijzigingen in de toepassing van de btw-tarieven (FOD Kanselarij van de Eerste Minister, 2025). (Die wijzigingen veranderen op zich niets aan de besluiten van deze masterproef).

De illegale of zwarte economie is zeker ook niet verwaarloosbaar in België. In 2024 schatte de Nationale Bank van België de illegale economie op ongeveer 3,9 procent van het bruto binnenlandsproduct (bbp). Slechts 0,5 procent daarvan werd weliswaar toegeschreven aan illegale activiteiten zoals drugshandel, prostitutie en smokkel (de rest aan zwartwerk) (The Brussels Times & Belga, 2024). Andere studies schatten dat veel hoger in. In een studie voor het Europees Parlement wordt voor België voor 2022 een schaduw economie met een omvang van zestien procent van het bbp gerapporteerd (Schneider & Asllani, 2022). Andere academische schattingen wijzen soms ook op cijfers van vijftien tot twintig procent van het bbp (Maus, 2021). Er zijn aanwijzingen dat het aandeel van de illegale economie aan het groeien is, bijvoorbeeld in de illegale markt voor sigaretten (Cimabel, z.d.). Gekoppeld met het belang van btw in de Belgische fiscaliteit, toont dit aan dat het beleidsmatig nuttig is om te begrijpen hoe illegaliteit in het btw-stelsel wordt behandeld.

Het spanningsveld tussen wat maatschappelijk of normatief als ongeoorloofd aanzien wordt, en het amorele karakter van de btw (cf. paragraaf 1.1) toont aan waarom het noodzakelijk is een duidelijk juridisch kader te hebben. Het verklaart ook waarom de rechtspraak van het Hof van Justitie die aan bod zal komen, door criteriavorming en afbakening, zo bepalend is geworden voor de vraag wanneer illegale handelingen binnen of buiten de werkingssfeer van de btw vallen (Kokott, 1991).

1.4 Theoretische relevantie

De bestaande literatuur over dit onderwerp is gefragmenteerd. Zoals we zullen zien in paragraaf 3.4, is er geen literatuur die alle relevante arresten samenbrengt met een specifieke focus op de btw-behandeling van illegale handel en transacties. De btw-behandeling van illegale transacties wordt soms wel kort vermeld in bredere btw-literatuur of in literatuur die enkel focust op specifieke vormen van illegale handel zoals illegale import. In de bestaande literatuur wordt wel een algemene tweedeling besproken. Enerzijds spreekt men van strikt verboden goederen die buiten de btw worden geplaatst. Anderzijds spreekt men van transacties waarbij er sprake is van concurrentie tussen de legale en de illegale sector, die binnen de btw worden geplaatst (Bomer, 2012; de Wilde, 2018; Rendahl, 2011; Terra & Kajus, 2017; Van Lembergen, 2017; Verdugo Sanchez, 2011; Vos & Bakker, 1998). Hoe dit aan bod komt in de literatuur zal uitgebreid besproken worden in paragraaf 3.4. Hoe dit geformuleerd is in de rechtspraak van het Hof van Justitie zal duidelijk worden in Hoofdstuk 4. Zoals we zullen zien zijn er ook heel wat nuancerings bij deze algemene tweedeling die amper of nooit worden besproken in de literatuur.

Dus in de eerste plaats draagt dit onderzoek bij aan de literatuur door de bestaande literatuur én de relevante rechtspraak van het Hof van Justitie te integreren tot één geheel, met een specifieke focus op de btw-behandeling van de handel in illegale goederen of diensten en andere illegale of onrechtmatige transacties. Die geïntegreerde analyse wordt vervolgens gekoppeld aan de Belgische context.

Veel van de bestaande literatuur is al minstens tien (en soms meer dan twintig) jaar oud. In die zin levert dit onderzoek ook een actualisering van de bestaande literatuur. Er worden een aantal recente arresten geïdentificeerd (ook van 2025) en besproken die niet aan bod komen in de literatuur.

2 JURIDISCH KADER

2.1 Wat is BTW?

Btw is de afkorting van ‘belasting over de toegevoegde waarde’ en duidt op een algemene verbruiksbelasting die wordt geheven op de levering van goederen en diensten. Zij is bedoeld om de consumptie van goederen en diensten te belasten en is dus een indirecte belasting, in tegenstelling tot directe belastingen zoals de inkomstenbelasting. De belasting wordt door ondernemingen geïnd, maar uiteindelijk gedragen door de eindgebruiker of consument. Het fundamentele kenmerk van btw is dat enkel de toegevoegde waarde van elke schakel in de productieketen wordt belast. Daardoor wordt belasting op belasting vermeden en blijft de belastingdruk beperkt tot het eindverbruik (Cnossen, 2020; Govers et al., 2025; Stessens, 2012).

2.1.1 De btw als een indirecte algemene verbruiksbelasting die gefractioneerd wordt geïnd

De btw heeft vier hoofdkenmerken, het is een (1) algemene, (2) indirecte (3) verbruiksbelasting, die (4) gefractioneerd wordt geïnd (Stessens, 2012).

(1) **Btw is een algemene belasting**

In principe vallen alle goederen en diensten onder het toepassingsgebied van de btw. Hierbij onderscheidt de btw zich van bijvoorbeeld accijnzen die enkel geheven worden op goederen zoals alcohol, tabak of energieproducten en elektriciteit (FOD Financiën, z.d.-a; Govers et al., 2025; Stessens, 2012; Terra & Kajus, 2017).

(2) **Btw is een indirecte belasting**

Economisch gezien is een belasting direct wanneer zij bedoeld is om definitief gedragen te worden door degene die ze betaalt, zoals de inkomstenbelasting. Zij is indirect wanneer degene die de belasting betaalt, die last doorrekent aan een derde, bijvoorbeeld via de prijs van een goed (Govers et al., 2025; Stessens, 2012; Terra & Kajus, 2017). Het btw-stelsel legt de fiscale verplichting bij de ondernemingen, die de belasting innen en afdragen. De economische last wordt echter via de verkoopprijs doorgerekend aan de consument, die dus in werkelijkheid de kost draagt (Europese Commissie, z.d.; Stessens, 2012). In praktijk rekent elke ondernemer btw aan op zijn verkopen en betaalt btw op zijn aankopen. Het verschil wordt afgedragen of teruggevraagd. Door dit mechanisme van doorrekening is btw in beginsel neutraal voor ondernemingen (Govers et al., 2025).

Btw wordt geheven op concrete materiële feiten, namelijk leveringen van goederen en diensten (cf. paragraaf 2.1.2.1 en paragraaf 2.2.2). De producenten (bedrijven of ondernemers) dragen de btw af aan de overheid (en zijn dus de belastingplichtigen). Btw wordt zowel economisch afgewenteld als technisch geheven op afzonderlijke verrichtingen. Om die reden kwalificeert btw als een indirecte belasting (Govers et al., 2025; Stessens, 2012; Terra & Kajus, 2017).

(3) **Btw is een verbruiksbelasting**

Dit volgt uit het feit dat de eindconsumenten ('verbruikers') uiteindelijk de belasting betalen. Een goed of dienst 'verbruiken' betekent het goed of de dienst verwerven voor persoonlijk gebruik. Men verwerft dit doorgaans bij een aankoop tegen betaling, waarbij de btw in de prijs zit verrekend. In principe kan je de btw op iets dus volledig vermijden door datgene niet te consumeren of aan te kopen. De btw is opgevat als een algemene verbruiksbelasting die uiteindelijk enkel het eindverbruik mag treffen en niet de tussenschakels in de productie- en distributieketen (Govers et al., 2025; Stessens, 2012; Terra & Kajus, 2017).

(4) **Btw wordt gefractioneerd geïnd**

Tegenwoordig bestaan er uitgebreide productieketens voordat een goed bij de eindconsument terechtkomt. Bij iedere stap in de keten wordt een stukje van de btw geïnd. Dat geldt niet alleen voor goederen maar ook voor diensten. Bij dit proces wordt elke onderneming die betrokken is in de keten btw aangerekend. Tegelijk krijgen zij een aftrek van btw bij hun aangekochte goederen en diensten. Dus enkel het verschil tussen beide wordt uiteindelijk afgedragen. Bedrijven innen dus de btw bij hun klanten en storten enkel het saldo door, zodat het aantal transacties geen invloed heeft op de uiteindelijke belastingdruk (Govers et al., 2025; Stessens, 2012; Terra & Kajus, 2017).

2.1.2 Belangrijke begrippen

Onderstaande begrippen zijn belangrijk om de werking van het btw-stelsel te kunnen begrijpen. In dit deel worden ze al geïntroduceerd. Later wordt uitgelegd hoe ze worden gedefinieerd en gehanteerd in de Europese regelgeving (paragraaf 2.2.2) en in de Belgische regelgeving (paragraaf 2.2.4).

2.1.2.1 Belastbare handelingen

Onder 'belastbare handelingen' zijn te verstaan de handelingen die binnen de objectieve werkingssfeer van de btw vallen. Het gaat in hoofdzaak om juridische of materiële feiten die beantwoorden aan de wettelijke definities van een levering van goederen of een dienst én die onder bezwarende titel worden verricht (Stessens, 2012).

Voordat een transactie binnen de werkingssfeer van de btw te valt, moeten dus enkele kernvoorwaarden vervuld zijn (Terra & Kajus, 2017):

1. Een belastbare handeling: een handeling moet wettelijk aangeduid worden als belastbaar alvorens hierop belastingen kunnen worden geïnd. De fundamentele van de belastbare handelingen worden geregeld in de Europese btw-richtlijn (paragraaf 2.2.2) en het Belgisch btw-wetboek (paragraaf 2.2.4) sluit daarop aan (Terra & Kajus, 2017).
2. Onder bezwarende titel: de handeling moet worden verricht tegen een vergoeding die een rechtstreeks verband heeft met de prestatie (Terra & Kajus, 2017). Een handeling onder bezwarende titel is er enkel wanneer een identificeerbare afnemer een verbruikbaar voordeel krijgt en daar een aanwijsbare, rechtstreeks daarmee verbonden tegenprestatie tegenover staat (Stessens, 2012).

3. De handeling moet gesteld worden door een belastingplichtige (cf. volgende paragraaf) (Terra & Kajus, 2017).

Wanneer deze drie voorwaarden vervuld zijn, ontstaat er een belastbare transactie waarop btw verschuldigd is. Binnen die categorie is er een belangrijk onderscheid tussen belastbare en belaste handelingen. Belastbare handelingen zijn alle handelingen die in principe binnen het toepassingsgebied van de btw vallen. Belaste handelingen zijn enkel die belastbare handelingen waarop in de wet geen vrijstelling van toepassing is, zodat er effectief btw verschuldigd wordt (Stessens, 2012; Terra & Kajus, 2017).

2.1.2.2 Belastingplichtige

Een belastingplichtige is iedereen die in het economisch verkeer zelfstandig een economische activiteit uitoefent, met of zonder winstoogmerk, en ongeacht waar hij gevestigd is. Enkel personen die zelfstandig een economische activiteit uitoefenen kwalificeren als belastingplichtige. Wat telt is niet de rechtsvorm, maar het feitelijk optreden in het economische verkeer. Zowel natuurlijke personen, rechtspersonen, entiteiten zonder rechtspersoonlijkheid (zoals maatschappen of vzw's) en overheidslichamen kunnen belastingplichtige zijn, zolang zij economische activiteiten verrichten. Belastbare handelingen vallen alleen onder de btw als zij worden verricht door een belastingplichtige. Een privéhandeling van een ondernemer blijft daar bijvoorbeeld buiten, ook al is de handeling op zichzelf belastbaar (Govers et al., 2025; Stessens, 2012).

Govers et al. (2025, p. 32) verklaren daarbij dat “een belastingplichtige kan handelen in zijn hoedanigheid van belastingplichtige, maar dezelfde persoon kan evenzeer handelingen stellen die niet geacht worden een economische activiteit te zijn”. Voor zulke handelingen is die persoon dan geen belastingplichtige. In België geldt dit onderscheid enkel bij natuurlijke personen, omdat er bij andere rechtspersonen vanuit wordt gegaan dat zij enkel kunnen handelen in het kader van hun economische activiteit (Govers et al., 2025).

2.1.2.3 Economische activiteit

Een economische activiteit is elk duurzaam optreden in het economisch verkeer waarmee opbrengsten worden beoogd, ongeacht of er winst wordt gemaakt. Dit omvat alle fasen van productie, distributie en dienstverlening, maar ook de exploitatie van een goed met het oog op blijvende inkomsten (bijvoorbeeld verhuur) (Stessens, 2012). Dit begrip wordt ruim uitgelegd en omvat alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, ongeacht oogmerk of resultaat (Terra & Kajus, 2017). Doorslaggevend is dat er meer nodig is dan louter privébeheer of occasionele verrichtingen. Er moet een zekere duurzaamheid, regelmaat en marktgerichtheid zijn en er moeten belastbare handelingen onder bezwarende titel worden gesteld. Eenmalige of zuiver particuliere verkopen, louter het aanhouden van aandelen voor dividenden, of activiteiten die niet kaderen in een markt, worden daarom niet als economische activiteit beschouwd (Govers et al., 2025; Stessens, 2012; Terra & Kajus, 2017).

Btw is een belasting op het **economisch verkeer** van goederen en diensten, niet louter op juridische handelingen. In tegenstelling tot bijvoorbeeld het registratierecht op onroerend goed, dat enkel wordt geheven bij een notariële akte, wordt btw geheven wanneer er in de werkelijkheid een levering of dienst plaatsvindt, ongeacht de juridische vorm. Daarom krijgt de economische realiteit in het btw-recht voorrang op de zuiver juridische vorm. Dat idee van economische realiteit fungeert als leidraad om btw-

regels te interpreteren en te begrijpen, maar het staat niet boven een duidelijke wettekst (Terra & Kajus, 2017).

2.1.3 Voordelen en uitdagingen bij btw

De btw heeft een aantal voordelige aspecten. Terra & Kajus (2017, pp. 318–322) onderscheiden drie types voordelen van btw, namelijk fiscale voordelen, psychologische voordelen en economische voordelen. Het fiscale voordeel van btw is dat zelfs een relatief lage heffing een relatief groot aantal inkomsten kan genereren voor de heffende autoriteit en dat het vrij makkelijk is om het btw-tarief aan te passen, bijvoorbeeld als de overheid meer inkomsten nodig heeft (Terra & Kajus, 2017). Het psychologisch voordeel van btw is dat het eigenlijk een beetje verborgen zit in de prijzen van goederen en diensten, wat kan leiden tot minder weerstand bij de bevolking in vergelijking met directe belastingen zoals de personenbelasting (Rosenberg, 1996). Economisch gezien is btw in principe neutraal tegenover de keuzen tussen sparen en consumeren. Je geld wordt pas belast als je het uitgeeft. Daarnaast kan btw gebruikt worden om productie en consumptie te beïnvloeden. Aangezien de btw op verschillende goederen en diensten kan variëren, kan men de consumptie van bepaalde goederen bijvoorbeeld stimuleren via lagere btw, of ontmoedigen via hogere btw. Bijvoorbeeld lagere btw op levensnoodzakelijke of gezonde producten en hogere btw op ongezonde producten, zoals sigaretten (Terra & Kajus, 2017).

Naast voordelen zijn er ook uitdagingen, waaronder de regressieve impact op lage inkomens, de administratieve lasten voor kleine ondernemingen en de complexiteit bij grensoverschrijdende transacties (Apap, 2020; Bird & Gendron, 1998; Thomas, 2020; Vishnuhadevi, 2021). Volgens Terra & Kajus (2017) vloeien deze moeilijkheden voor kleinere ondernemingen voort uit de spanningsverhouding tussen het theoretisch neutrale karakter van de btw en de praktische uitvoerbaarheid ervan.

2.2 Wetgeving

2.2.1 Internationale btw-richtlijnen

De *International VAT/GST Guidelines* van de OESO (zie OESO, 2017) formuleren een aantal algemene uitgangspunten voor de btw-behandeling van grensoverschrijdende transacties, in het bijzonder voor diensten en immateriële prestaties. Btw wordt daarbij expliciet opgevat als algemene verbruiksbelasting waarvan de uiteindelijke last bij het eindverbruik ligt, terwijl ondernemingen via het factuur-afrekestelsel louter als inningskanaal fungeren (cf. paragraaf 2.1.1). De richtlijnen verankeren dat in vijf kernbeginselen: neutraliteit, efficiëntie, zekerheid en eenvoud, effectiviteit en rechtvaardigheid, en flexibiliteit (OESO, 2017; Stessens, 2012).

Voor grensoverschrijdende handel staat het **bestemmingsbeginsel** centraal. Heffing vindt plaats waar de consumptie plaatsvindt. Daarom worden uitvoerprestaties in beginsel aan 0% belast (vrijstelling met recht op aftrek) en worden invoerprestaties behandeld alsof het binnenlandse leveringen zijn. Dit moet concurrentiëneutraliteit verzekeren tussen binnenlandse en grensoverschrijdende transacties en dubbele belasting of niet-belasting vermijden (Hellerstein, 2016; OESO, 2017; Stessens, 2012). De richtlijnen concretiseren **neutraliteit** door te eisen dat ondernemingen in vergelijkbare situaties een gelijke btw-druk ervaren, dat de btw-last in principe niet bij ondernemingen mag blijven hangen en dat buitenlandse ondernemingen procedureel niet zwaarder mogen worden belast dan binnenlandse, behoudens

proportionele en uitdrukkelijk gefundeerde bijkomende verplichtingen (OESO, 2017; Stessens, 2012). Ten slotte benadrukken de richtlijnen het belang van duidelijke administratieve regels, evenwichtige documentatie-eisen, internationale gegevensuitwisseling en proportionele maatregelen tegen fraude en ontwijking, zodat de integriteit van het stelsel wordt beschermd zonder legitieme handel onnodig te verstoren (OESO, 2017; Stessens, 2012)

De richtlijnen vertrekken ook expliciet van de veronderstelling dat alle betrokken partijen ter goeder trouw handelen en dat “*all supplies are legitimate and with economic substance*” (OESO, 2017, p. 12). Daarmee positioneren ze zich duidelijk in de sfeer van de reguliere, legale economie. De richtlijnen zeggen dus niets normatief over de vraag of illegale goederen en diensten al dan niet aan btw moeten worden onderworpen. De *Guidelines* zijn dus slechts beperkt en indirect relevant. Ze bevatten kernprincipes over bestemming en neutraliteit voor legale grensoverschrijdende transacties, en ze legitimeren gerichte antifraudemaatregelen, maar laten volledig open of en hoe transacties met illegale goederen of diensten überhaupt onder het formele btw-stelsel moeten worden gebracht (OESO, 2017; Stessens, 2012).

2.2.2 De Europese btw-richtlijn

Het Belgische btw-stelsel is ingebed in het Europese rechtskader, met name de *Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde* (hierna: de ‘btw-richtlijn’).

Deze richtlijn is de hoeksteen van de harmonisatie van de btw binnen de Europese Unie. Ze bepaalt niet enkel de fundamentele begrippen die eerder geïntroduceerd werden (belastbare handeling, de belastingplichtige en economische activiteit, cf. paragraaf 2.1.2), maar regelt ook dingen zoals plaatsbepaling en de maatstaf van heffing. Daarnaast bestaan er in het EU-recht ook een aantal belangrijke beginselen waaraan alle lidstaten zich moeten conformeren. Deze worden besproken in paragraaf 2.2.3. Door de harmonisatie is de Belgische wetgever verplicht om het nationale stelsel te interpreteren en toe te passen in overeenstemming met de Europese btw-richtlijn, de beginselen van het EU-recht en de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (die we behandelen in Hoofdstuk 4) (Stessens, 2012; Terra & Kajus, 2017).

Uit de btw-richtlijn zijn de **doelstellingen** ervan af te leiden. In de overwegingen wordt verwezen naar het integreren van de interne markt als duidelijke doelstelling. In de preambule wordt gesteld dat “het verwezenlijken van de doelstelling een interne markt in te stellen” veronderstelt dat nationale omzetbelastingstelsels de “mededingingsvoorwaarden niet vervalsen” en “het vrije verkeer van goederen en diensten niet belemmeren”. Daarom is het “noodzakelijk” via een btw-stelsel een harmonisatie tot stand te brengen die erop gericht is factoren die de mededingingsvoorwaarden op nationaal of communautair niveau kunnen vervalsen “zoveel mogelijk uit te schakelen” (overweging 4, btw-richtlijn) (Deze doelstellingen zullen later relevant blijken bij de bespreking van arresten van het Hof van Justitie in hoofdstuk 4).

Stessens (2012, p. 39) koppelt dat aan de ruimere doelstelling van het Verdrag van Rome, namelijk “het instellen van een economische unie”, met “een gemeenschappelijke markt waarin een gezonde mededinging bestaat” en waarin leveringen van goederen en diensten binnen de Unie “gelijk worden behandeld ten aanzien van de btw”.

Naast de doelstellingen bevat de btw-richtlijn in haar bepalingen een uitgebreide uitwerking van het geharmoniseerd btw-stelsel. Volgens artikel 1, lid 2 van de btw-richtlijn:

“Het gemeenschappelijke BTW-stelsel berust op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal handelingen dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond.

Bij elke handeling is de BTW, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de BTW waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.”

Dit benadrukt drie basiskennmerken van het stelsel (cf. paragraaf 2.1.1):

1. ‘Algemene verbruiksbelasting’: btw treft in beginsel alle goederen en diensten die tegen vergoeding worden geleverd.
2. Neutraliteit: de belasting is “strikt evenredig aan de prijs” en verschuift naar de eindconsument, zodat ondernemers in beginsel geen fiscale last dragen.
3. Proportionaliteit en gefractioneerde heffing: btw wordt bij elke schakel geheven, maar telkens enkel over de toegevoegde waarde, zodat cumulatie wordt vermeden “ongeacht het aantal handelingen dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond”.

De begrippen belastbare handelingen, belastingplichtige, en economische activiteit werden al geïntroduceerd in paragraaf 2.1.2. De btw-richtlijn preciseert deze termen verder voor het toepassingsgebied van de Europese Unie en de gemeenschappelijke markt.

Belastbare handelingen

Artikel 2, lid 1 van btw-richtlijn erkent vier types belastbare handelingen: *leveringen van goederen, diensten en intracommunautaire verwervingen van goederen*, die alle drie belastbaar zijn als ze *onder bezwarende titel* worden verricht, en daarnaast de *invoer van goederen*. De eerste twee bepalen welke transacties tussen belastingplichtigen belastbaar zijn. De intracommunautaire verwerving en de invoer zijn categorieën die te maken hebben met grensoverschrijdend goederenverkeer en het feit dat btw-tarieven en stelsels tussen lidstaten en derde landen niet volledig zijn geharmoniseerd. ‘Onder bezwarende titel’ vergt een rechtstreeks verband tussen prestatie en tegenprestatie. Gratis goederen en handelingen of giften vergen dus geen btw (Govers et al., 2025; Stessens, 2012).

Deze 4 categorieën worden ook gedefinieerd binnen de richtlijn.

Levering van goederen

Art. 14, lid 1 btw-richtlijn: *“Als „levering van goederen” wordt beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.”*

Intracommunautaire verwerving van goederen

Art. 20, lid 1 btw-richtlijn: *“Als „intracommunautaire verwerving van goederen” wordt beschouwd het verkrijgen van de macht om als eigenaar te beschikken over een roerende lichamelijke zaak die door de*

verkoper of de afnemer, of voor hun rekening, met als bestemming de afnemer is verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van het goed.”

In mensentaal gaat dit er bijvoorbeeld om wanneer een Belgisch bedrijf iets bestelt bij een Nederlands bedrijf. Het gaat dus om internationale handel binnen de grenzen van de Europese Unie

Diensten

Art. 24, lid 1 btw-richtlijn: *“Als „dienst” wordt beschouwd elke handeling die geen levering van goederen is.”*

Dit is dus een heel ruim begrip.

Invoer van goederen

Art. 30 btw-richtlijn: *“Als „invoer van goederen” wordt beschouwd het binnenbrengen in de Gemeenschap van een goed dat zich niet in het vrije verkeer bevindt in de zin van artikel 24 van het Verdrag. Naast het in de eerste alinea bedoelde geval wordt als invoer van goederen beschouwd het binnenbrengen in de Gemeenschap van een goed dat zich in het vrije verkeer bevindt, uit een derdelandsgebied dat deel uitmaakt van het douanegebied van de Gemeenschap.”*

De btw-richtlijn kent geen autonome categorie ‘illegale goederen’ of een algemene uitsluiting op grond van onwettigheid. Belastbaarheid berust op de algemene bepalingen over belastbare handelingen, belastingplicht en tegenprestatie.

Belastingplichtige

Art. 9, lid 1 btw-richtlijn: *“Als „belastingplichtige” wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.”*

Het begrip belastingplichtige beslaat dus elke entiteit die zelfstandig een economische activiteit verricht (cf. paragraaf 2.1.2.2). ‘Ongeacht het oogmerk of resultaat van die activiteit’ impliceert dat een eventuele strafrechtelijke kwalificatie irrelevant is voor de btw (Stessens, 2012).

Economische activiteit

Art. 9, lid 2 btw-richtlijn: *“Als „economische activiteit” worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”*

Dit bevestigt dat de btw-toets functioneel is: wie ‘duurzaam opbrengst’ nastreeft (productie, handel, dienstverlening of exploitatie van zaken), verricht een economische activiteit, in principe dus ook wanneer de activiteit onwettig is (cf. paragraaf 2.1.2.3) (Stessens, 2012).

Plaats van de belastbare handelingen

De plaats van belastbare handelingen is het juridisch mechanisme waarmee de btw-wetgeving de heffingsbevoegdheid tussen staten verdeelt en tegelijk aanknoopt voor de toepassing van verlegging en

andere voldoeningsregels (Stessens, 2012). Zoals Govers et al. (2025, p. 293) stellen: “de plaatsbepaling van de belastbare handeling is zeer belangrijk, aangezien de btw maar verschuldigd kan zijn in het land waar de handeling plaatsvindt”. Btw is doorgaans gebaseerd op het bestemmingsprincipe (cf. OESO-richtlijnen, paragraaf 2.2.1): de belasting wordt geïnd in het land van consumptie (Keen & Hellerstein, 2010, p. 1). Dit principe ligt ook aan de basis van de Europese btw-richtlijn en vormt een essentieel onderdeel van de internationale coördinatie (Stessens, 2012).

De btw-richtlijn bevat afzonderlijke plaatsregels voor leveringen van goederen, diensten, intracommunautaire verwervingen en invoer (Stessens, 2012). Voor het verdere verloop van deze masterproef is het echter voldoende om te weten dat de btw in principe geheven wordt in het land waar de handeling of invoer plaatsvindt. Dat principe geldt dus ook bij de vraag of btw verschuldigd is op een bepaalde illegale handeling. Zo ja, dan is de btw verschuldigd in het land waar de illegale handeling is gesteld, of waar illegale invoer heeft plaatsgevonden.

Belastbaar feit en verschuldigdheid van de btw

Het belastbaar feit is het feit waardoor alle wettelijke voorwaarden voor het ontstaan van de belasting zijn vervuld. De belasting is verschuldigd zodra de schatkist volgens de wet vanaf een bepaald tijdstip betaling kan vorderen, ook al gebeurt de effectieve betaling later via de periodieke aangifte. (In de praktijk lopen de termen ‘verschuldigdheid’ en ‘opeisbaarheid’ door elkaar) (Stessens, 2012).

Volgens art. 62, lid 1 btw-richtlijn *“wordt onder „belastbaar feit” verstaan het feit waardoor de wettelijke voorwaarden, vereist voor het verschuldigd worden van de belasting, worden vervuld.”*

Art. 63 btw-richtlijn: *“Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht.”*

De hoofdregel is dat het belastbaar feit plaatsvindt en de btw verschuldigd wordt op het tijdstip waarop de belastbare handeling is voltooid. Voor een levering van goederen of een dienst is dat het moment waarop die prestatie juridisch en economisch afgerond is (Stessens, 2012, p. 289). Bij intracommunautaire verwervingen en invoer koppelt de btw-richtlijn het belastbaar feit en de verschuldigdheid aan specifieke tijdstippen, bijvoorbeeld het moment waarop de goederen aan douaneregelingen worden onttrokken, telkens met doorwerking van douaneregels (Stessens, 2012). Het belastbare feit bij invoer doet zich in principe voor wanneer het goed wordt ingevoerd (art. 70 btw-richtlijn). De btw wordt verschuldigd op het moment waarop de douaneschuld voor het ingevoerde goed ontstaat. Bij schorsingsregimes verschuift dit naar het moment van onttrekking of de irregulariteit (art. 71 btw-richtlijn). Btw ontstaat dus op het moment van de verrichting (art. 63 btw-richtlijn). Latere inbeslagname, verbeurdverklaring of civiele nietigheid wist dat in principe niet uit (Stessens, 2012).

De btw-richtlijn bevat geen expliciete bepalingen over illegale goederen of diensten en maakt in haar regeling van het belastbaar feit geen onderscheid naar de legaliteit van de onderliggende transactie. Zij bepaalt enkel wanneer, indien aan de materiële voorwaarden voor een belastbare handeling is voldaan, btw ontstaat en verschuldigd wordt (Stessens, 2012).

Maatstaf van heffing

De maatstaf van heffing is het bedrag waarop het btw-tarief wordt toegepast om de verschuldigde btw te berekenen. Het gaat om alles wat de leverancier of dienstverrichter als tegenprestatie krijgt voor de levering of dienst. Met andere woorden, de maatstaf van heffing is het offer dat de afnemer of een derde

moet brengen om het goed of de dienst te verkrijgen, doorgaans dus de prijs die men moet betalen voor het goed of de dienst. Het gaat om de werkelijke, concreet ontvangen tegenprestatie in geld of in natura, niet om een abstracte of forfaitaire waarde. In die maatstaf zitten in beginsel ook allerlei bijkomende bedragen vervat, zoals kosten en bepaalde belastingen en heffingen die rechtstreeks met de levering of dienst samenhangen. De btw zelf maakt daar echter geen deel van uit (Stessens, 2012). De maatstaf van heffing wordt ook gedefinieerd in art. 72 van de btw-richtlijn, dat ook wijst naar de aankoop- of kostprijs als de “normale waarde” voor de maatstaf van heffing.

Art. 85-89 btw-richtlijn bepalen de maatstaf van heffing bij invoer: De maatstaf is dan de douanewaarde (volgens het douanerecht), die vermeerderd kan worden met bijvoorbeeld accijnzen en bijkomende kosten tot de eerste bestemming in de EU, en uiteraard opnieuw exclusief de btw zelf.

Bij ontbrekende facturen of zwarte geldstromen kunnen lidstaten redelijke ramingen hanteren binnen de grenzen van art. 273 btw-richtlijn. Dat artikel machtigt lidstaten om aanvullende verplichtingen en controlemiddelen op te leggen om een juiste inning te verzekeren en fraude te voorkomen. Wanneer de boekhouding onbetrouwbaar is of helemaal ontbreekt (zoals doorgaans bij illegale transacties), mag de administratie de maatstaf van heffing schatten op basis van beschikbare gegevens, vergelijkingspunten of sectorparameters, zolang die raming redelijk blijft en de algemene beginselen van neutraliteit, rechtszekerheid en evenredigheid respecteert. De maatstaf van heffing volgt dus de reële tegenprestatie, ook als die niet rechtstreeks van de afnemer komt, en kan bij fraude via reconstructie of schatting worden benaderd (Stessens, 2012).

Voor illegale goederen en diensten geldt in beginsel dezelfde logica. De btw-richtlijn maakt voor de bepaling van de maatstaf van heffing geen expliciet onderscheid tussen legale en illegale transacties. Zodra een transactie als belastbare handeling wordt aangemerkt, is in principe de feitelijk ontvangen tegenprestatie de maatstaf van heffing. Als die tegenprestatie door het ontbreken van facturen of door zwarte geldstromen niet rechtstreeks kan worden vastgesteld, kunnen de ramingstechnieken en correctiemechanismen van art. 80 en art. 273 van de btw-richtlijn worden ingezet om tot een benaderde maatstaf te komen. De illegale aard van de onderliggende activiteit wijzigt op zichzelf dus niet het concept van de maatstaf van heffing, maar maakt de vaststelling ervan in de praktijk vaak complexer (Stessens, 2012).

Het tarief

Het btw-tarief is het percentage dat wordt toegepast op de maatstaf van heffing om het bedrag van de verschuldigde btw te bepalen. De Europese btw-richtlijn vertrekt van één “normaal tarief” dat elke lidstaat verplicht moet toepassen, “vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing, dat voor goederenleveringen en voor diensten gelijk is”. Dit normale tarief mag niet lager zijn dan 15 % (art. 96 en 97 btw-richtlijn), met uitzondering van twee verlaagde tarieven van minstens 5 % aanvragen en die de lidstaten mogen toepassen op bepaalde categorieën (art. 98 btw-richtlijn). Het toepasselijke tarief bij intracommunautaire verwervingen en bij invoer sluit aan bij het tarief dat in de betrokken lidstaat geldt voor de levering van hetzelfde goed (art. 94 btw-richtlijn) (Stessens, 2012).

In de tariefregeling vermeldt de btw-richtlijn opnieuw geen onderscheid tussen legale en illegale transacties.

De voldoening van de btw

‘Voldoening van de btw’ gaat over wie de btw aan de schatkist moet betalen en via welk mechanisme. De hoofdregel is dat de belastingplichtige leverancier of dienstverrichter de btw voldoet voor zijn belastbare handelingen. Belastingplichtige ondernemers innen de btw bij hun klanten en dragen ze door, terwijl de economische last bij de eindverbruiker ligt. Deze hoofdregel concretiseert het systeem van gefractioneerde inning (cf. paragraaf 2.1.1). Daarnaast dient de voldoening bij invoer vooral als techniek om inning te verzekeren en fraude te bestrijden (Stessens, 2012).

Het recht op aftrek

Het recht op aftrek is een kernonderdeel van het btw-stelsel en maakt het mogelijk dat btw uiteindelijk alleen het eindverbruik treft. Omdat btw een verbruiksbelasting is die gedragen moet worden door de eindverbruiker, mogen economische actoren die niet als eindverbruiker optreden de btw die op hun aankopen verschuldigd is, in principe volledig aftrekken. Het recht op aftrek is dus eigen aan een btw-stelsel met gefractioneerde inning en zorgt ervoor dat de btw voor belastingplichtigen geen kost vormt, ongeacht de lengte van de keten (Stessens, 2012).

Ook voor het recht op aftrek wordt er geen onderscheid gemaakt voor legale en illegale goederen. Voor het verdere verloop van de analyse zal het recht op aftrek geen belangrijke rol spelen, dit is vooral belangrijk bij fraudezaken (Stessens, 2012).

Vrijstellingen

De btw-richtlijn bevat op dit moment een limitatieve en thematisch geordende lijst vrijstellingen: onder andere activiteiten van openbaar belang (art. 132–134 btw-richtlijn; o.a. gezondheidszorg, onderwijs, sociaal-culturele diensten) en invoer-vrijstellingen (art. 143 btw-richtlijn). Ook uitvoer en daarmee gelijkgestelde handelingen zijn vrijgesteld van btw. Btw is dan verschuldigd in het land waar het ingevoerd wordt (art. 146–149 btw-richtlijn). Vrijstellingen worden strikt uitgelegd en zijn doorgaans aan materiële én formele voorwaarden (vooral bewijs via boekhouding) gebonden. Er bestaat echter geen vrijstelling louter omdat een handeling onwettig is. Enkel wanneer een transactie onder een van de limitatieve vrijstellingscategorieën valt én aan de voorwaarden voldoet, kan zij vrijgesteld zijn (Stessens, 2012).

Fraude, belastingontduiking, misbruik van recht en ketenbescherming

De btw-richtlijn erkent uitdrukkelijk dat het gemeenschappelijke btw-stelsel niet alleen neutraal en eenvoudig moet zijn, maar ook beschermd moet worden tegen fraude, belastingontwijking en misbruik. In overwegingen 7 en 59 van de btw-richtlijn wordt gesteld dat lidstaten maatregelen mogen nemen om de juiste heffing van de belasting te waarborgen en belastingontduiking en -fraude te voorkomen, maar deze maatregelen mogen niet verder gaan dan nodig is en geen afbreuk doen aan de doelstellingen en beginselen van het stelsel, in het bijzonder de fiscale neutraliteit (cf. paragraaf 2.2.3.1) (Stessens, 2012).

Dat uitgangspunt wordt in de btw-richtlijn geconcretiseerd via bepalingen zoals artikel 131 (voorwaarden bij vrijstellingen om correcte toepassing en het voorkomen van ontduiking, ontwijking en misbruik te verzekeren), artikel 273 (mogelijkheid voor lidstaten om bijkomende verplichtingen op te leggen voor een juiste inning en ter voorkoming van fraude) en artikel 395 (toestemming voor bijzondere, van de richtlijn

afwijkende maatregelen ter vereenvoudiging of ter bestrijding van bepaalde vormen van fraude of ontwijking) (Stessens, 2012).

Bij **belastingontduiking of fraude** worden de voorwaarden voor toepassing van de btw-regels niet vervuld, maar probeert men met valse verklaringen, valse documenten of verzwegen handelingen de indruk te wekken dat wel aan de wettelijke voorwaarden is voldaan. Belastingontduiking is dus het opzettelijk ontduiken van belastbare feiten aan de heffing. Belastingontwijking daarentegen vertrekt van reële handelingen en geldige juridische vormen. De belastingplichtige kiest bewust de minst belaste weg en structureert zijn activiteit op een manier die de fiscale last zo laag mogelijk houdt, zonder documenten te vervalsen. In principe is deze keuze toegestaan, zolang de belastingplichtige de economische gevolgen van zijn structuur volledig draagt (Stessens, 2012).

Rechtsmisbruik neemt een tussenpositie in tussen toegelaten belastingontwijking en verboden fraude. Bij rechtsmisbruik worden alle formele voorwaarden van de btw-wetgeving vervuld en gaat het om werkelijke belastbare handelingen, maar wordt de wet op een kunstmatige manier gebruikt om een belastingvoordeel te verkrijgen dat strijdig is met het doel en de strekking van de betrokken bepalingen. Er is geen vervalsing van documenten of openlijke schending van de tekst, maar de constructie mist voldoende economische substantie of verlegt opbrengsten op een manier die de bedoeling van de wetgever doorkruist (Stessens, 2012). De btw-richtlijn bevat geen uitdrukkelijke algemene anti-misbruikclausule, maar het Hof van Justitie heeft volgens Stessens (2012) op basis van de doelstellingen van het stelsel en de neutraliteit een anti-misbruikleer ontwikkeld die de uitoefening van rechten, zoals aftrek of vrijstelling, kan beperken wanneer zij enkel via een kunstmatige constructie worden ingeroepen.

In al deze bepalingen spreekt de btw-richtlijn evenwel uitsluitend in algemene termen over fraude, ontduiking en misbruik en bevat zij opnieuw geen specifieke regeling voor handel in illegale goederen of diensten. De vraag of en in welke mate illegale handel onder het btw-stelsel valt, wordt ook niet door deze antifraude-instrumenten beantwoord. In paragraaf 3.3 zullen we terugkomen op het feit dat de focus van dit onderzoek ligt op illegale handel en niet op fraude, ontwijking of misbruik. Maar het is belangrijk om te begrijpen wat de rechtsachtergrond van deze concepten is, zodat een duidelijk onderscheid kan worden gemaakt in het verdere verloop en in de afbakening van deze masterproef.

Sancties, proportionaliteit en aanvullende verplichtingen

Artikel 273 van de btw-richtlijn geeft lidstaten een expliciete hefboom om, bovenop de geharmoniseerde verplichtingen, “andere verplichtingen” voor belastingplichtigen voor te schrijven die zij noodzakelijk achten voor de “juiste inning van de btw” en de “voorkoming van fraude”, op voorwaarde dat binnenlandse en intracommunautaire handelingen gelijk worden behandeld en dat deze verplichtingen “geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding” (art. 273 btw-richtlijn). Stessens (2012) beschrijft dit als een hefboommechanisme dat lidstaten toelaat extra verplichtingen op te leggen, en in voorkomend geval ramingstechnieken en administratieve sancties te gebruiken, zolang deze slechts dienen om de correcte heffing te verzekeren en fraude te bestrijden, en niet om nieuwe belastbare feiten te creëren of de materieel geharmoniseerde regels te wijzigen.

In de context van illegale handel betekent dit dat lidstaten artikel 273 van de btw-richtlijn wel kunnen inzetten om bijkomende verplichtingen, controles of redelijke omzetramingen te organiseren om verborgen transacties fiscaal te vatten, maar dat dergelijke maatregelen proportioneel moeten blijven, geen

grensformaliteiten mogen invoeren en de kernbeginselen van het gemeenschappelijke btw-stelsel, zoals het beginsel van fiscale neutraliteit, niet mogen uithollen (Stessens, 2012).

Samenvattend kan worden vastgesteld dat de btw-richtlijn niets expliciet zegt over illegale goederen of diensten. Zij werkt met de neutrale, functionele begrippen als “belastbare handeling”, “belastingplichtige” en “economische activiteit” (art. 2 en art. 9 btw-richtlijn). Illegaliteit speelt in de richtlijn enkel indirect mee via algemene regels over fraude, misbruik en sancties, maar nergens als zelfstandige uitsluitingsgrond. De kernvragen rond btw op illegale handel zullen daarom vooral moeten worden beantwoord aan de hand van de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie over concrete categorieën illegale goederen en diensten (Hoofdstuk 4).

2.2.3 Belangrijke rechtsbeginselen van het Europees Unierecht inzake btw

Naast de btw-richtlijn is het Europees btw-stelsel gestoeld op een aantal centrale rechtsbeginselen die van belang zijn voor btw-heffing.

2.2.3.1 Het beginsel van fiscale neutraliteit

Het beginsel van fiscale neutraliteit is het centrale algemene rechtsbeginsel van het Europese btw-stelsel. Het vindt uitdrukking op verschillende manieren in de btw-richtlijn (Stessens, 2012).

De vijfde overweging van de btw-richtlijn stelt bijvoorbeeld:

*“Een BTW-stelsel verkrijgt de grootste mate van eenvoud en **neutraliteit** wanneer de belasting zo algemeen mogelijk wordt geheven en het toepassingsgebied ervan alle fasen van de productie en de distributie, zomede het verrichten van diensten omvat. Het is derhalve in het belang van de interne markt en van de lidstaten een gemeenschappelijk stelsel te aanvaarden dat tevens op de kleinhandelsfase wordt toegepast.”* (Overweging 5, btw-richtlijn).

Overweging 7 van de btw-richtlijn vult aan: *“Het gemeenschappelijke BTW-stelsel moet (...) mededingings**neutraal** zijn in die zin dat op het grondgebied van elke lidstaat op soortgelijke goederen en diensten dezelfde belastingdruk rust, ongeacht de lengte van de productie- en distributieketen”.*

Art. 1, lid 2 btw-richtlijn leest: *“Het gemeenschappelijke BTW-stelsel berust op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal handelingen dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond.”*

Het beginsel vindt zijn oorsprong in het streven naar een gemeenschappelijke markt zonder fiscale verstoringen (Stessens, 2012). Van Lembergen (2017) en de la Feria (2016) beschrijven het als een grondbeginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel. Het vloeit voort uit het gelijkheidsbeginsel en vereist dat soortgelijke goederen en diensten, dat wil zeggen producten of prestaties die met elkaar concurreren, gelijk worden behandeld (de la Feria, 2016; Merckx, 2011b).

Alvorens er dieper ingegaan kan worden op het beginsel van fiscale neutraliteit, is het belangrijk om te weten wat **neutraliteit** in deze context precies inhoudt. Neutraliteit wordt gedefinieerd als het waarborgen van gelijke behandeling van soortgelijke goederen en diensten, zodat concurrentieverstoringen worden

vermeden. Neutraliteit betekent in praktijk ook dat ondernemingen zelf geen economische last dragen. Zij rekenen de belasting door aan de consument en kunnen de btw op hun aankopen aftrekken. De belasting mag bovendien de economische beslissingen van producenten of consumenten niet beïnvloeden en moet gelijke concurrentievoorwaarden garanderen (Merckx, 2011a; Stessens, 2012). Volgens Merckx (2011a) wordt er in de rechtspraak een onderscheid gemaakt tussen verschillende dimensies van neutraliteit:

- Externe neutraliteit: dit vereist dat bij invoer dezelfde belastingdruk geldt als bij binnenlandse transacties en bij uitvoer niet meer of minder belasting wordt teruggegeven dan in eigen land is geheven.
- Juridische neutraliteit: dit houdt in dat de belastingdruk evenredig moet zijn aan de prijs van goederen en diensten, zodat de consument zijn keuzes maakt op economische en niet op fiscale gronden.
- Economische neutraliteit: dit waarborgt dat de btw de concurrentieverhoudingen tussen ondernemers niet verstoort en dat zij neutraal is voor de allocatie van productiemiddelen (Merckx, 2011a).

In systemische zin vertaalt neutraliteit zich in interne en externe neutraliteit. Terra & Kajus (2017) omschrijven interne neutraliteit als “*mainly related to the national aspects of levying a turnover tax*” en externe neutraliteit als “*characterized by international aspects*” (Terra & Kajus, 2017, p. 303).

Interne neutraliteit betekent dat de belastingdruk onafhankelijk is van de lengte van de productie- en distributieketen. Het aantal tussenschakels en de vraag of men integreert of uitbesteedt, mag in principe geen invloed hebben op de totale btw-last op het eindproduct (Stessens, 2012; Terra & Kajus, 2017). Terra & Kajus (2017, pp. 300–303) zien ‘*legal neutrality*’, ‘*competition neutrality*’ en ‘*economic neutrality*’ als de drie vormen van interne neutraliteit. Dit komt dus deels overeen met de classificatie van Merckx (2011a). *Legal neutrality* betekent dat gelijke personen, situaties, producten, etc. gelijk behandeld worden. In principe betaal je bijvoorbeeld evenveel btw voor twee producten met dezelfde waarde (uiteraard zijn er uitzonderingen, zoals bij verlaagde btw). *Competition neutrality* houdt in dat als btw wettelijk neutraal is (‘*legal neutrality*’), de competitie niet verstoord wordt en de belasting dus “*competition neutral*” is (Terra & Kajus, 2017, p. 301). Ten derde is er nog ‘*economic neutrality*’. Deze neutraliteit komt voor als de taks geen invloed heeft op de optimale allocatie van productiefactoren (zoals ook beschreven door Merckx (2011a)). Dit heeft te maken met het economisch marktmechanisme waarbij de markt in de theorie onder perfecte competitie tot optimale allocatie leidt (Terra & Kajus, 2017; Van Lembergen, 2017). In het geval van btw heeft de taks een regressieve werking aangezien dit zwaarder doorweegt in de budgetten van lagere inkomens (Wernet, 2007). Terra & Kajus (2017) merken op dat economische neutraliteit daarom moeilijk haalbaar is in praktijk en dat overheden soms bewust de markt verstoren (bv. om consumptie van ongezonde producten zoals sigaretten te ontmoedigen).

Daartegenover staat de **externe neutraliteit**. Externe neutraliteit betekent dat ondernemers uit de Europese Unie bij uitvoer of invoer niet mogen worden benadeeld ten opzichte van ondernemingen uit derde landen. Dit wordt vooral gerealiseerd door vrijstelling van export met behoud van aftrek en door belasting van invoer en bepaalde diensten in de lidstaat van bestemming. Daarmee wordt de belastingdruk verlegd naar de plaats waar het verbruik plaatsvindt (Stessens, 2012; Terra & Kajus, 2017).

Terra & Kajus (2017) hebben bedenkingen bij de neutraliteit van btw. Zij tonen dat btw in theorie neutraal is, maar in de praktijk knelt door administratieve last en timingproblemen of vrijstellingen die de keten breken en verstoringen veroorzaken (Terra & Kajus, 2017).

Dat brengt ons bij het **beginsel van fiscale neutraliteit**. Stessens (2012, p. 30) noemt dit beginsel “het belangrijkste rechtsbeginsel van het Europees btw-systeem”. Het beginsel van fiscale neutraliteit zelf heeft een dubbele inhoud. Enerzijds vereist het de gelijke behandeling van belastingplichtigen in vergelijkbare situaties. Anderzijds veronderstelt het dat belastingplichtigen de btw-kost in principe niet dragen omdat zij de voorbelasting kunnen aftrekken. Alleen het eindverbruik mag uiteindelijk door btw worden belast (Stessens, 2012).

De **eerste pijler** is de gelijke behandeling van belastingplichtigen die met elkaar concurreren. Het beginsel verzet zich ertegen dat soortgelijke leveringen of diensten die met elkaar concurreren ongelijk worden belast, en evenzeer tegen ongelijke behandeling van soortgelijke economische activiteiten die met elkaar concurreren. Het volstaat dat een verschil in btw-behandeling wordt aangetoond om een schending vast te stellen. Er hoeft niet bijkomend te worden bewezen dat het verschil “aanmerkelijk” is (Stessens, 2012, p. 53). Het Hof van Justitie van de Europese Unie kijkt daarbij in de eerste plaats naar het perspectief van de gemiddelde consument en naar de concrete marktomstandigheden om te bepalen of prestaties soortgelijk zijn en met elkaar concurreren (Stessens, 2012).

De **tweede pijler** is de volledige ontlasting van de belastingplichtige door het aftrekmechanisme en het verbod op dubbele belasting. De aftrekregeling heeft tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de verschuldigde of voldane btw in het kader van al zijn economische activiteiten, zodat het stelsel de volledige neutraliteit van de belastingdruk op alle economische activiteiten waarborgt, op voorwaarde dat die activiteiten in beginsel zelf aan btw zijn onderworpen. Dat impliceert onder meer dat de belastingdienst in totaal niet meer btw mag innen dan overeenstemt met de btw die door de eindverbruiker is betaald. Tegelijk kan het beginsel niet de kernmechaniek van gefractioneerde inning opzijzetten. Het verbod op dubbele belasting speelt vooral wanneer de systematiek ertoe zou leiden dat eenzelfde verbruik meermaals met btw wordt belast (Stessens, 2012).

Het is belangrijk om te onthouden dat het beginsel van fiscale neutraliteit weliswaar richtinggevend en fundamenteel is, maar steeds moet worden gelezen binnen de grenzen die het EU-recht trekt (Stessens, 2012). Zoals duidelijk zal worden is dit beginsel een cruciale principe in de rechtspraak van het Hof van Justitie in verband met btw op de handel illegale goederen of diensten. Vooral de eerste pijler van het beginsel zal een belangrijke rol spelen in de analyse van de rechtspraak van in Hoofdstuk 4.

2.2.3.2 Het beginsel van economische realiteit

Het beginsel van economische realiteit vertrekt van het idee dat btw een belasting is op het economisch verkeer van goederen en diensten, niet op louter juridische vormen. Beslissend is de feitelijke levering van een goed of dienst in het economisch verkeer, ongeacht welke juridische entiteiten daar formeel rond gebouwd zijn. De economische realiteit primeert dus. De rechter en belastingdienst zijn niet strikt gebonden aan de gekozen juridische verpakking, maar moeten op basis van de feiten nagaan welke werkelijke economische transactie wordt verricht en die belasten. Dit beginsel functioneert als een achterliggende regel en interpretatieve leidraad binnen het btw-stelsel, maar het staat niet boven een duidelijke wettekst. In de normale situatie weerspiegelen de juridische documenten precies de economische realiteit en wordt daarvan pas afgeweken wanneer blijkt dat structuren louter zijn opgezet om het stelsel te misbruiken, bijvoorbeeld bij rechtsmisbruik of kunstmatige constructies (Stessens, 2012; Van Abswoude, 2022).

Het beginsel van economische realiteit verschilt volgens Van Abswoude (2022) in karakter van het beginsel van fiscale neutraliteit. Het beginsel van fiscale neutraliteit is het overkoepelende beginsel in het Europees btw-recht. Het beginsel van economische neutraliteit wordt daarentegen niet als een apart beginsel naast fiscale neutraliteit gepositioneerd, maar is een deel van de interne neutraliteit van het beginsel van fiscale neutraliteit (cf. vorige paragraaf). Het gaat dan om de interne neutraliteitsvereiste dat btw economische keuzes en relatieve prijzen niet mag verstoren, onder meer door een proportionele heffing en het aftrekmechanisme van voorbelasting. Economische neutraliteit is dus een deelaspect van fiscale neutraliteit (Van Abswoude, 2022).

2.2.3.3 Andere Europese beginselen

Er zijn nog andere beginselen die gehanteerd worden in de Europese rechtspraak, maar wellicht minder relevant zijn voor het verdere verloop van deze studie. Het gaat om het evenredigheids-, rechtszekerheids-, doeltreffendheids- en gelijkwaardigheidsbeginsel. Het **evenredigheidsbeginsel** vereist dat nationale maatregelen, zoals sancties en anti-frauderegels, geschikt en noodzakelijk zijn om een legitiem doel te bereiken en niet verder gaan dan nodig, zodat de kern van het btw-stelsel en de rechten van belastingplichtigen behouden blijven. Het **rechtszekerheidsbeginsel** vraagt dat belastingplichtigen op basis van duidelijke en stabiele regels hun positie kunnen inschatten en hun gedrag kunnen plannen, zonder onverwachte of buitensporige terugwerkende wijzigingen. Het **doeltreffendheidsbeginsel** verplicht lidstaten om procedurele regels en termijnen zo vorm te geven dat Unierechtelijke btw-rechten, zoals aftrek en teruggaaf, in de praktijk daadwerkelijk kunnen worden uitgeoefend en niet feitelijk worden uitgehouden. Het **gelijkwaardigheidsbeginsel** ten slotte bepaalt dat deze Unierechtelijke aanspraken procedureel niet ongunstiger mogen worden behandeld dan vergelijkbare rechten die enkel op nationaal recht zijn gebaseerd (Stessens, 2012).

2.2.4 Belgisch btw-stelsel

Het Belgisch btw-stelsel is verankerd in de ‘Wet van 3 juli 1969 tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde’ (hierna ‘WBTW’). Dit wetboek bevat de basisregels voor de belastingheffing en uitvoering. Koninklijk besluit nr. 20 (KB nr. 20) vult dit aan met de tarieven en de indeling van goederen en diensten (Govers et al., 2025).

Het Belgische stelsel is in principe de nationale uitwerking van het Unierechtelijke kader dat in paragrafen 2.2.2 en 2.2.3 werd beschreven. Binnen de EU is de nationale speelruimte beperkt want de richtlijn moet uniform worden toegepast, om concurrentievervalsing te vermijden en fiscale neutraliteit te waarborgen. Ook de Belgische speelruimte is dus beperkt, aangezien de btw binnen de EU in hoge mate geharmoniseerd is. Enkel beperkte afwijkingen, zoals vrijstellingen, verlaagde tarieven of overgangsregelingen zijn toegestaan en steeds onder toezicht van de Europese Commissie en het Hof van Justitie (Martens, 2015; Stessens, 2012).

Het btw-Wetboek opent met de invoeringsbepaling:

Volgens artikel 1, § 1 WBTW:

“Onder de naam belasting over de toegevoegde waarde wordt een omzetbelasting ingevoerd, die geheven wordt onder de voorwaarden en met inachtneming van de regelen bepaald in dit Wetboek.”

Om niet te veel in herhaling te vallen, zal dit deel vooral de gelijkenissen en verschillen met de Europese btw-richtlijn (zie paragraaf 2.2.2) uitleggen, zonder volledige wetsbepalingen te citeren die in essentie hetzelfde zeggen als de btw-richtlijn.

Belastbare handelingen

Het WBTW vertrekt, net als de btw-richtlijn, van een limitatieve opsomming van belastbare handelingen. De kernbepaling is artikel 3 WBTW dezelfde vier categorieën hanteert als de btw-richtlijn: *leveringen van goederen en diensten* die in België door een belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, de *invoer van goederen* en de *intracommunautaire verwervingen*. Ook het Belgisch wetboek heeft dus geen aparte categorie op basis van illegaliteit (Govers et al., 2025).

Waar het btw-Wetboek wel verder gaat, is dat het in latere bepalingen regelmatig zeer concreet omschrijft wanneer bepaalde transacties voor btw-doeleinden als een levering of dienst worden behandeld, maar dit maakt weinig verschil voor de vraag of dit ook illegale goederen omvat (Govers et al., 2025).

Belastingplichtige

De Belgische definitie van ‘belastingplichtige’ sluit nauw aan bij de btw-richtlijn. Artikel 4, § 1 WBTW omschrijft als belastingplichtige “eenieder die in de uitoefening van een economische activiteit geregeld en zelfstandig, met of zonder winstoogmerk (...), leveringen van goederen of diensten verricht” (Govers et al., 2025).

Economische activiteit

Ook het begrip economische activiteit is in essentie op dezelfde manier gedefinieerd als in de btw-richtlijn, in art. 1, § 21 WBTW, en omvat “alle werkzaamheden van een fabrikant, leverancier van goederen of dienstverrichter”, zonder een onderscheid te maken op basis van oogmerk of legaliteit (Govers et al., 2025).

Plaats van de handeling

Ook de plaatsregels volgen in grote lijnen het de btw-richtlijn (met hoofdregels en uitzonderingen) (Govers et al., 2025).

Belastbaar feit en verschuldigdheid van de btw

Het WBTW neemt de richtlijnsystematiek over dat het belastbaar feit en de verschuldigdheid gekoppeld worden aan de verrichting van de handeling, met specifieke regels per categorie (Govers et al., 2025).

Voor invoer werkt het WBTW nadrukkelijk met een formeel aangiftekader. Art. 52, § 1 WBTW bepaalt dat de Koning de voorwaarden en formaliteiten vaststelt waaronder goederen in België mogen worden gebracht, en art. 52, § 2 WBTW koppelt de verplichting tot voldoening van invoer-btw ook aan situaties waarin die formaliteiten niet zijn nageleefd. Het WBTW maakt daarnaast “invoer zonder aangifte” expliciet operationeel via beslag, verbeurdverklaring en verdere afhandeling van goederen en gebruikte vervoermiddelen (art. 52, § 2 WBTW). Ten slotte versterkt het WBTW de bewijspositie van de administratie met vermoedens van invoer in art. 68, § 1 WBTW en met hoofdelijke aansprakelijkheid bij onregelmatige invoer, onder meer voor deelnemers aan de invoer of poging tot invoer en voor de houder van de goederen in art. 70 WBTW (Govers et al., 2025).

Dit is relevant voor gevallen van illegale invoer of smokkel en impliceert vooral dat het WBTW de situatie juridisch benadert als “invoer zonder aangifte” en daar expliciet gevolgen aan koppelt (Art. 52, § 2 WBTW). Ten eerste kan het ontbreken van een aangifte de invoer-btw niet doen wegvallen. Art. 52, § 2 WBTW koppelt de verplichting tot voldoening van de invoer-btw ook aan het niet-naleven van de opgelegde invoerformaliteiten. Ten tweede krijgt de administratie sterke handhavingsmiddelen. Bij invoer zonder aangifte zijn beslag en verbeurdverklaring voorzien, ook met betrekking tot gebruikte vervoermiddelen. Ten derde verlaagt het WBTW de bewijsdrempel via vermoedens van invoer, behoudens tegenbewijs. Ten vierde wordt de invorderingsbasis verbreed via hoofdelijke aansprakelijkheid. Niet alleen de klassieke importeur, maar ook deelnemers aan de invoer of poging tot invoer en de houder van de goederen kunnen aansprakelijk worden gesteld bij onregelmatige invoer (Govers et al., 2025).

Dus ‘smokkel’, in de zin van goederen binnengebracht zonder aangifte en zonder naleving van de formaliteiten, doet nog steeds invoer-btw ontstaan (Govers et al., 2025).

Maatstaf van heffing

De Belgische maatstaf van heffing sluit één op één aan bij btw-richtlijn (‘alles wat als tegenprestatie wordt verkregen’).

De tarieven

Artikel 37 WBTW bepaalt dat “de Koning” (in werkelijkheid dus de regering via een Koninklijk Besluit) de tarieven vaststelt en dat de classificatie van goederen en diensten in tabellen wordt geregeld.

De tariefarchitectuur wordt volledig in KB nr. 20 geregeld. Artikel 1 verklaart:

“Het normale tarief van de belasting over de toegevoegde waarde voor goederen en diensten (...) bedraagt 21 pct.”

Daarnaast bestaan er twee verlaagde tarieven van 6% en 12%, met een bijlage die specificeert welke goederen en diensten hieronder vallen. Deze bijlage bevat de gedetailleerde indeling, met materiële en formele voorwaarden (attesten, factuurvermeldingen, bestemmings- en ouderdomsvoorwaarden bij werken in onroerende staat, enzovoort). Uiteraard is er geen verlaagd tarief op basis van illegaliteit (art. 1 KB nr. 20; Govers et al., 2025).

De voldoening van de btw

De hoofdregel dat de belasting verschuldigd is door degene die de belastbare handeling verricht uit de btw-richtlijn, wordt in België gekoppeld aan een gedetailleerde regeling van schuldnaarschap en verlegging. Het is echter niet relevant om daar in detail op in te gaan (Govers et al., 2025).

Het recht op aftrek

De aftrekregeling (art. 45 WBTW) is in essentie dezelfde als in de btw-richtlijn (Govers et al., 2025).

Voor teruggaaf bevat het WBTW een afzonderlijke regeling. Art. 76 WBTW bepaalt in algemene termen het recht op teruggaaf en werkt een belangrijk anti-misbruikanker uit. Het artikel voorziet dat teruggaaf kan worden geweigerd of dat de ten onrechte afgetrokken belasting kan worden teruggevorderd in een

ketencontext wanneer de belastingplichtige wist of moest weten dat de belasting in de keten niet zou worden voldaan (Govers et al., 2025).

Vrijstellingen

De Belgische vrijstellingen zijn, in grote lijnen, de nationale uitwerking van de limitatieve vrijstellingslogica uit de btw-richtlijn. Het WBTW kent onder meer vrijstellingen voor uitvoer en daarmee gelijkgestelde handelingen (Govers et al., 2025).

Wat relevant is, is de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen, die gedetailleerd is uitgewerkt in Artikel 56ter WBTW. Dit bevat een expliciete uitsluiting voor “de handelingen verricht op verborgen wijze, met name de handelingen die niet worden aangegeven en de handelingen die niet geoorloofd zijn” (art. 56bis, § 3, 4° WBTW). Met deze passage wordt dus wel een grens getrokken op basis van ‘geoorloofdheid’. Dit gaat evenwel enkel om een uitzondering op de vrijstelling voor kleine ondernemingen. Het betekent dus in principe enkel dat wie verborgen of ongeoorloofde handelingen stelt, niet onder deze vrijstellingsregeling kan vallen. Het zegt verder niets over de bredere toepassing van btw op zulke ‘ongeorloofde’ handelingen of illegaliteit in het algemeen.

Fraude, misbruik van recht en ketenbescherming

Het WBTW is hier merkbaar concreter dan de btw-richtlijn. Misbruik wordt gedefinieerd in artikel 1, § 10 WBTW: er is “sprake van misbruik wanneer de verrichte handelingen resulteren in het verkrijgen van een fiscaal voordeel waarvan de toekenning in strijd is met de doelstelling beoogd in dit Wetboek en de uitvoeringsbesluiten ervan en die handelingen in wezen het verkrijgen van dit voordeel tot doel hebben”.

Naast de algemene controle- en sanctiebevoegdheden bevat het WBTW ketengerichte aansprakelijkheidsmechanismen. Artikel 51bis WBTW voorziet hoofdelijke aansprakelijkheid in situaties waarin de medecontractant wist of moest weten dat de btw niet zou worden voldaan, en koppelt dat aan de bescherming van de inning. Daarnaast bevat de teruggaafbepaling een expliciete anti-misbruiklogica met dezelfde ‘wist of had moeten weten’-logica in ketenverband (Govers et al., 2025).

Sancties, proportionaliteit en aanvullende verplichtingen

Het WBTW voorziet zowel administratieve als strafrechtelijke sancties. Artikel 70 WBTW werkt administratieve geldboeten uit voor uiteenlopende inbreuken, met een oplopende systematiek naargelang de ernst en de context.

Artikel 73 WBTW bevat strafrechtelijke sanctionering voor onder meer btw-fraude, inclusief gevangenisstraffen en geldboeten. Aanvullend voorziet het Wetboek ook in uitgebreide controle-instrumenten. Zo regelt artikel 59 WBTW het deskundigenonderzoek bij vermoedens van onderwaardering, wat een essentieel correctiemechanisme is bij onbetrouwbare prijsinformatie. Artikel 60 WBTW verplicht belastingplichtigen om inlichtingen te verstrekken en stukken voor te leggen wanneer de administratie daarom verzoekt. Deze bepaling gaan echter allemaal meer over gevallen van btw-fraude en -ontduiking en niet over de handel in illegale goederen en diensten of andere vormen van illegale transacties (Govers et al., 2025).

Samenvattend kan worden vastgesteld dat het Belgische Wetboek van de btw de Europese btw-richtlijn in grote mate weerspiegelt. Het WBTW werkt met dezelfde invulling van de begrippen belastbare handeling, belastingplichtige en economische activiteit (art. 3 WBTW, art. 4, § 1 WBTW en art. 1, § 21 WBTW). Ook het Belgische recht creëert geen autonome categorie voor illegale goederen of diensten en voorziet geen algemene uitsluiting op basis van illegaliteit. Wel worden enkele situaties die in de praktijk vaak met illegaliteit samenhangen expliciet geadresseerd via handhavings- en aansprakelijkheidsregels, bijvoorbeeld bij invoer zonder naleving van formaliteiten en bij onregelmatige invoer (art. 52, § 2 WBTW, art. 68, § 1 WBTW en art. 70 WBTW). Daarnaast bevat het WBTW een duidelijke verwijzing naar ‘geoorlooftheid’, maar die speelt enkel binnen de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen. Daarbij geldt de vrijstellingsregeling van belasting niet voor handelingen verricht op verborgen wijze, waaronder handelingen die niet worden aangegeven en handelingen die “niet geoorloofd” zijn (art. 56bis, § 3, 4° WBTW). De Belgische vrijstellingen blijven verder vooral een omzetting van het Europese kader (art. 44 WBTW). Daardoor biedt ook het Belgische Wetboek van de btw geen concreet antwoord op de vraag of en in welke mate er btw verschuldigd is bij de handel in illegale goederen of diensten.

2.2.5 Principes van het btw-stelsel die relevant zijn voor de studie van illegale handel

Het Belgische btw-stelsel steunt, in overeenstemming met het Europese kader, op een aantal fundamentele beginselen die ook richtinggevend zijn wanneer men de vraag stelt of en in welke mate illegale goederen en diensten onderworpen zijn aan btw. Hoewel de wetgeving zelf weinig expliciet spreekt over illegale activiteiten, is het precies via deze beginselen dat het debat kan worden gestructureerd.

Een eerste uitgangspunt is dat btw een **algemene verbruiksbelasting** is (cf. paragraaf 2.1.1). Artikel 1 WBTW, in lijn met artikel 1 van de btw-richtlijn, geeft uitdrukking aan het idee dat alle leveringen van goederen en diensten die onder bezwarende titel plaatsvinden en alle invoer in beginsel belastbaar zijn, tenzij er een uitdrukkelijke vrijstelling geldt (Govers et al., 2025; Stessens, 2012). Dit impliceert dat de wetgever zo weinig mogelijk uitzonderingen beoogt en dat de btw zo breed mogelijk van toepassing is. Dit beginsel is belangrijk in de context van illegale goederen. Het feit dat goederen of diensten onwettig zijn, sluit niet automatisch uit dat zij deel uitmaken van het verbruiks- en handelsverkeer (Ruysschaert, 2024, pp. 33–34). Het uitgangspunt is dus dat de belastingheffing breed is en dat uitsluiting van bepaalde transacties een uitzondering vormt (Stessens, 2012).

Het **begrip ‘economische activiteit’** omvat “alle werkzaamheden van een fabrikant, leverancier van goederen of dienstverrichter” (Govers et al., 2025, p. 32). Hier wordt dus in principe geen onderscheid gemaakt tussen legale en illegale transacties. Voor de problematiek van illegale goederen is dit van belang, ook wie handelt in verboden producten verricht in beginsel een economische activiteit. Dat de activiteit in strijd is met andere rechtsnormen (bijvoorbeeld strafrechtelijke bepalingen) doet hieraan geen afbreuk. Zoals Ruysschaert (2010, para. 7) benadrukt: “in de regel is de fiscale wet immers moreel neutraal”. De focus ligt op de economische realiteit van de transactie, niet op de juridische geoorlooftheid of legaliteit.

Het **beginsel van fiscale neutraliteit** (paragraaf 2.2.3.1) is een fundamenteel principe en verzet zich in principe tegen een fiscaal onderscheid tussen legale en illegale transacties (Stessens, 2012; Terra & Kajus, 2017). In Hoofdstuk 4 zal duidelijk worden dat dit beginsel een cruciale rol speelt.

Btw is in de Europese Unie en dus ook in België in beginsel gebaseerd op het **bestemmingsprincipe** (cf. paragraaf 2.2.1). Belasting wordt geheven waar de consumptie plaatsvindt. Voor illegale goederen is dit relevant, omdat het principe impliceert dat de plaats van consumptie doorslaggevend is en niet de (al dan niet illegale) manier van invoer in een land (Stessens, 2012; Terra & Kajus, 2017).

Deze principes zijn belangrijk om in het achterhoofd te houden bij het verdere verloop van deze masterproef.

2.3 Wat zijn illegale handel en illegale goederen of diensten?

Voor de verdere analyse is het noodzakelijk om duidelijk te bepalen wat in deze masterproef wordt verstaan onder illegale handel en onder illegale goederen of diensten. Juridisch gezien gaat het om goederen die in strijd met de geldende rechtsorde worden geproduceerd, verhandeld of in bezit gehouden (Dewey, 2016).

2.3.1 Juridisch omschreven illegale/verboden goederen

In het Europese en Belgische recht bestaat geen uniforme lijst met verboden goederen of diensten binnen het btw-kader, zoals eerder werd aangehaald. De Belgische overheid heeft wel een lijst gepubliceerd met goederen men “niet zomaar” mag kopen (FOD Financiën, z.d.-c). Het gaat om:

- ✚ **Namaakgoederen:** doorgaans imitaties van merkproducten, bijvoorbeeld valse merkhandtassen, *pirated software* of namaakmedicatie. Deze maken inbreuk op de intellectuele eigendomsrechten. Op EU-niveau kunnen douaneautoriteiten goederen die worden verdacht van een dergelijke inbreuk bij binnenkomst of onder douanetoezicht laten tegenhouden en laten vernietigen (Verordening (EU) nr. 608/2013). In België zijn de relevante intellectuele eigendomsrechten en hun bescherming gecodificeerd in het Wetboek van economisch recht, met strafrechtelijke handhaving voor inbreuken (Wet van 28 februari 2013).
- ✚ **Beschermde dier- en plantsoorten:** bedreigde soorten waarvan de handel verboden is of enkel mag met vergunningen en certificaten, bijvoorbeeld bij handel in ivoor, bepaalde papegaaien of kaviaar. In de EU wordt dit uitgevoerd via Verordening (EG) nr. 338/97 en de uitvoeringsregels zijn bepaald in Verordening (EG) nr. 865/2006, waardoor invoer, uitvoer, heruitvoer en bepaalde transacties binnen de EU aan vergunningen en voorwaarden worden gekoppeld. In België worden controle en sancties aanvullend verankerd via de wet van 28 juli 1981 en het koninklijk besluit van 9 april 2003 inzake de bescherming van in het wild levende dier en plantsoorten door controle op het desbetreffende handelsverkeer.
- ✚ **Bepaalde dierlijke producten en levensmiddelen.** Deze zijn illegaal wanneer zij onveilig zijn of wanneer zij zonder de vereiste veterinaire controles en hygiënegaranties worden binnengebracht of verhandeld, bijvoorbeeld vlees en zuivelproducten uit derde landen in reizigersbagage, rauwe melk of kazen buiten het gereguleerde circuit, of dierlijke producten die door contaminatie als onveilig worden beschouwd. Op EU-niveau geldt het algemene verbod om onveilig voedsel in de handel te brengen (Verordening (EG) nr. 178/2002). Daarnaast geldt het hygiënekader voor levensmiddelen, met bijkomende specifieke regels voor levensmiddelen van dierlijke oorsprong (Verordening (EG) nr.

852/2004 & Verordening (EG) nr. 853/2004). Voor grenscontrole en invoerhandhaving is het regime van officiële controles richtinggevend, met een specifieke regeling voor passagiersbagage en kleine zendingen van producten van dierlijke oorsprong (Verordening (EU) 2017/625 & Verordening (EU) 2019/2122). In België worden zulke verboden en beperkingen verder gedragen door het nationale voedselveiligheidskader en de controlebevoegdheden, met als kernbasis de Wet van 24 januari 1977 betreffende de bescherming van de gezondheid van de gebruikers op het stuk van de voedingsmiddelen en andere producten.

- ✚ **Planten, bloemen, groenten en fruit ('fytosanitaire producten')**: bepaalde planten, bloemen, groenten en fruit worden als fytosanitaire producten beschouwd omdat ze dragers kunnen zijn van schadelijke organismen die landbouw, natuur of teelten aantasten. Denk bijvoorbeeld aan aardappelen die in bagage of in zendingen worden binnengebracht zonder de vereiste documenten of in strijd met een invoerverbod. Op EU-niveau regelt de 'Plant Health Law' de invoer en het verkeer van planten en plantaardige producten via verboden, certificaatplichten en specifieke fytosanitaire vereisten, met uitvoeringslijsten van onder meer quarantaineorganismen en verboden of gereguleerde goederen (Verordening (EU) 2016/2031 & Verordening (EU) 2019/2072). België past deze geharmoniseerde regels toe en concretiseert de nationale uitvoering en maatregelen tegen quarantaineorganismen via het Koninklijk besluit van 22 februari 2021.
- ✚ **Wapens, munitie, nepwapens en explosieven**. Op EU-niveau biedt de controle op verwerving en bezit van vuurwapens het basiskader, met categorieën van verboden en vergunningsplichtige wapens (Richtlijn (EU) 2021/555). In België wordt dit verder geconcretiseerd in de Wet van 8 juni 2006 houdende regeling van economische en individuele activiteiten met wapens, met een indeling in verboden, vrij verkrijgbare en vergunningsplichtige wapens en bijhorende vergunnings- en registratieverplichtingen. Voor precursoren van explosieven beperkt de EU daarnaast de verkoop en het gebruik van bepaalde chemische stoffen en koppelt zij dit aan onder meer vergunningen of registratie en meldplichten rond verdachte transacties, diefstal en verdwijning (Verordening (EU) 2019/1148).
- ✚ **Bepaalde geneesmiddelen** zijn illegaal wanneer ze zonder de vereiste toelating op de markt worden gebracht of buiten het gereguleerde distributiekanaal worden verkocht. Op EU-niveau geldt als basis het communautaire kader voor geneesmiddelen voor menselijk gebruik, dat de voorwaarden rond markttoelating en distributie harmoniseert (Richtlijn 2001/83/EG). In België is de kernbasis de Wet van 25 maart 1964 op de geneesmiddelen, aangevuld met het Koninklijk Besluit van 14 december 2006 betreffende geneesmiddelen voor menselijk en diergeneeskundig gebruik.
- ✚ **Bepaalde verdovende middelen (drugs)**: bijvoorbeeld cannabis (wiet, hasj), cocaïne en heroïne. In België vormt de zogenaamde Drugwet, die het illegale verkeer in deze stoffen verbiedt en sanctioneert, de kernbasis (Wet van 24 februari 1921). Op EU-niveau ligt de nadruk voor deze categorie vooral op de controle van zogenaamde drugsprecursoren. De handel binnen de EU wordt gemonitord via Verordening (EG) nr. 273/2004 en de handel met derde landen via Verordening (EG) nr. 111/2005, met verplichtingen zoals registratie of licenties en, voor bepaalde categorieën, klantenverklaringen om misbruik voor illegale drugproductie te voorkomen.

✚ **Bepaalde cultuurgoederen** zoals archeologische objecten, delen van monumenten en andere erfgoedobjecten, kunnen illegaal zijn wanneer ze uit het herkomstland onrechtmatig zijn uitgevoerd en vervolgens in de EU worden binnengebracht. Op EU-niveau verbiedt Verordening (EU) 2019/880 het binnenbrengen van bepaalde cultuurgoederen. Voor uitvoer van cultuurgoederen buiten de EU geldt daarnaast een uitvoervergunningplicht (Verordening (EG) nr. 116/2009).

✚ **Accijnsgoederen:** zoals alcoholhoudende dranken en tabaksproducten. Illegale handel gaat hier doorgaans niet over het product als zodanig, maar over productie, bezit, vervoer of verkoop buiten het accijnstoezicht, bijvoorbeeld sigaretten zonder geldige fiscale merktekens of sterke drank die wordt binnengebracht en verdeeld zonder de vereiste accijnsformaliteiten. Op EU-niveau ligt het algemene toezichtkader voor het voorhanden hebben en het verkeer van accijnsgoederen in Richtlijn 2020/262, met productspecifieke harmonisatie voor tabak in Richtlijn 2011/64/EU en voor alcohol in Richtlijn 92/83/EEG en Richtlijn 92/84/EEG. In België wordt dit verder uitgewerkt via de Wet van 22 december 2009 betreffende de algemene regeling inzake accijnzen en via de Algemene wet inzake douane en accijnzen van 18 juli 1977, die de controle en sanctionering binnen het douane- en accijnsdomein ondersteunt.

Bron: FOD Financiën (z.d.-c)

Andere verboden goederen/diensten die niet in die lijst van FOD Financiën (z.d.-c) vermeld zijn:

✚ **Prostitutie.** In België is zich prostitueren als zodanig niet strafbaar sinds de hervorming van het seksueel strafrecht en kunnen vrijwillige meerderjarige sekswerkers hun activiteit in principe zelf organiseren. Maar misbruik, zoals pooierschap, het aanzetten tot of verhinderen van uitstappen uit prostitutie, bepaalde vormen van illegale reclame, en uiteraard elke vorm van uitbuiting van minderjarigen, blijven strafbaar (Wet van 21 maart 2022). Mensenhandel met het oog op de uitbuiting van prostitutie of andere vormen van seksuele uitbuiting is in België strafbaar gesteld in het Strafwetboek (art. 433quinquies en verder) en sluit op EU-niveau aan bij het minimumkader voor strafbaarstelling en slachtofferbescherming uit Richtlijn 2011/36/EU, zoals gewijzigd bij Richtlijn 2024/1712.

✚ **Menselijke organen.** In België is het basisprincipe dat afstand van organen niet met een oogmerk van winst mag gebeuren, ongeacht tussen welke partijen dit plaatsvindt (Wet van 13 juni 1986). Op EU-niveau ligt de nadruk vooral op kwaliteits- en veiligheidsnormen en op een expliciet principe van vrijwillige en onbetaalde donatie en beperkingen op promotie met het oog op financieel voordeel, zowel voor organen (Richtlijn 2010/45/EU) als voor weefsels en cellen (Richtlijn 2004/23/EG).

✚ **Smokkel:** klassieke voorbeelden zijn sigaretten of alcohol die in het douanegebied worden binnengebracht zonder aangifte, of goederen die bewust langs niet toegelaten kanalen worden ingevoerd. Op EU-niveau botst dit rechtstreeks met de basisverplichtingen uit het Douanewetboek van de EU, met name de verplichting om goederen bij aankomst aan te brengen bij de douane (Verordening (EU) nr. 952/2013, art. 139). In België wordt smokkel strafrechtelijk en vermogensrechtelijk gesanctioneerd binnen het bijzondere sanctiestelsel van de douane en accijnzen, met onder meer verbeurdverklaring van vervoermiddelen die voor smokkel worden gebruikt (Algemene wet inzake douane en accijnzen van 18 juli 1977, art. 222).

✚ **Sanctiegoederen (restrictieve maatregelen):** goederen of technologieën waarvan de in- of uitvoer of de terbeschikkingstelling verboden of vergunningsplichtig wordt gemaakt door restrictieve maatregelen. Bijvoorbeeld tegenover Rusland is het kernkader Verordening (EU) nr. 833/2014, die uiteenlopende handelsbeperkingen en verbodsbepalingen bevat en die rechtstreeks toepasselijk is in alle lidstaten. In België zijn die EU-sanctievoorordeningen dus meteen bindend, terwijl de Wet van 13 mei 2003 een nationale basis biedt voor de verdere tenuitvoerlegging en voor sancties bij overtredingen.

✚ **Dual-use goederen:** goederen, software of technologie die zowel een civiele als een militaire toepassing kunnen hebben, bijvoorbeeld bepaalde encryptie en cyberbeveiligingstechnologie of geavanceerde elektronica. Voor de uitvoer uit het douanegebied van de EU geldt een vergunningplicht wanneer het product op de EU-controlelijst staat. (Verordening (EU) 2021/821).

In het Belgische recht bestaat er geen verdere classificatie van soorten illegale goederen of diensten, maar de Belgische overheid heeft (op haar site *Fisconet Plus*) wel een eigen indeling voor de zogenaamde 'Bijzondere gevallen'. Er wordt een onderscheid gemaakt tussen '**illegale goederen**', '**namaakartikelen**', en '**diefstal van goederen**'. Voor de illegale goederen wordt er verwezen naar de volgende arresten: het Arrest *Einberger*, C-294/82, van 28.02.1984, het Arrest *Mol*, C-269/86, van 05.07.1988, het Arrest *Happy Family*, C-289/86, van 05.07.1988 en het Arrest *Witzemann*, C-343/89, van 06.12.1990 (FOD Financiën, 2025).

Voor namaakartikelen wordt er verwezen naar het Arrest *John Charles Goodwin*, C-3/97, van 28.05.1998 (FOD Financiën, 2025).

Er wordt ook verwezen naar het Arrest *Lange*, C-111/92, van 02.08.1993, dat de illegale uitvoer van computersystemen betreft (FOD Financiën, 2025).

Inzake diefstal van goederen wordt er verwezen naar het Arrest *British American Tobacco International en Newman Shipping & Agency Company*, zaak C-435/03, van 14.07.2005 (FOD Financiën, 2025).

Deze arresten worden meegenomen in de analyse in Hoofdstuk 4. Bij de structuur van dat hoofdstuk zal deze indeling van de Belgische overheid worden gevolgd, met toevoeging van een aantal categorieën zoals illegale diensten en illegale invoer, uitvoer of smokkel.

3 THEORETISCH KADER

3.1 Academische definities inzake illegaliteit

Illegale activiteit wordt door Vitvitskyi et al. (2022, p. 36, eigen vertaling) gedefinieerd als “een set van maatschappelijk gevaarlijke en illegale handelingen die de economische veiligheid van de staat, de gevestigde wijze waarop de economische instellingen van de staat functioneren, en de wijze waarop ondernemingsentiteiten hun bevoegdheden en bestuurs- en beheersfuncties uitoefenen, aantasten”. Illegale activiteit is activiteit die de wet overtreedt. Transacties, goederen en diensten worden illegaal als de overheid of de wetgevende macht ze op een wettelijke manier aanduidt als illegaal of uit de legale sfeer haalt (Dewey, 2016). Becker et al. (2004) verwijzen meer specifiek naar goederen waarvan productie of consumptie door de overheid verboden is en waarop handhaving en straf fungeren als niet-monetaire belastinginstrumenten die de prijs en de maatschappelijke kost beïnvloeden. Zoals Dewey (2016) benadrukt, is illegaliteit eigenlijk een sociaal construct dat bepaald wordt door historische, politieke, culturele en morele factoren en maatschappelijke attitudes. Maar het verband tussen normen en illegaliteit is niet strikt, bepaalde illegale zaken worden bijvoorbeeld toch gedoogd en vice versa (Karjanen, 2011). Illegale handel kan ook te maken hebben met andere wetten dan degene die bepaalde goederen of diensten expliciet een illegaal karakter geven en kan bijvoorbeeld ook ontstaan om handelstarieven of ander handelscontroles te ontlopen (Bhagwati, 1981). De focus ligt dus op het juridische karakter via wetten en regulaties, en niet op intrinsieke eigenschappen van de goederen of diensten zelf (Bhagwati, 1981; Dewey, 2016).

Illegale markten zijn markten waar goederen en diensten worden verhandeld waarvan het bezit, de productie, verkoop of consumptie verboden of in bepaalde mate gereguleerd is (Joossens & Raw, 2012; Koenraadt, 2018; Mashiri & Sebele-Mpofu, 2015; Wereld Gezondheidsorganisatie, 2003). In internationale context gaat het ook om restricties en formaliteiten bij transnationale handel die omzeild worden via de illegale markt en om goederen die verboden zijn om te importeren of exporteren (Bhagwati, 1981; Molla, 2024; Wereld Gezondheidsorganisatie, 2003). Vanuit dit oogpunt zijn illegale markten eigenlijk een gevolg van het ‘illegaal maken’ of regularisatie van bepaalde goederen of diensten waar toch een vraag naar bestaat. Die vraag wordt dan vervuld door een aanbod op de illegale markt, aangezien het niet mag in de legale sfeer (Albers-Miller, 1999). Illegale markten ontstaan dus om bepaalde regels en wetten te ontlopen, of omdat het lucratief is om bepaalde illegale goederen toch aan te bieden (Bhagwati, 1981; Fiorentini, 1999).

3.2 Verschillende termen voor ‘de illegale economie’

In de literatuur worden verschillende termen soms zonder duidelijke afbakening door elkaar gebruikt. Zo wordt er soms gesproken van de ‘informele economie’, de ‘schaduw economie’, de ‘zwarte economie’ en de ‘illegale economie’. In hun literatuurstudie naar de informele economie merkten Losby et al. (2003) bijvoorbeeld dat deze termen door elkaar als synoniemen gebruikt worden en dat onderzoekers uiteenlopende labels hanteren voor economische activiteiten buiten het formele circuit. Ter verduidelijking worden deze vier termen hier eens onderscheiden en uitgelegd.

De **informele economie** duidt op legale goederen of diensten die buiten registratie en formele naleving worden geproduceerd of verhandeld, bijvoorbeeld zonder btw-aangifte, vergunning of boekhoudspoor.

Het gaat dus om goederen of diensten buiten het officiële circuit, maar die niet per se verboden zijn (Andrews et al., 2011; Feige, 1990; Hawkins, 2012; Karjanen, 2011; Losby et al., 2003; Ponsaers, 2013; Schneider & Enste, 2000; Şek, 2017; Van Der Meer, 1984; van Sloten & Roos, 2019).

De **schaduw economie** duidt volgens Schneider & Enste (2000) op marktgebaseerde productie van op zichzelf legale goederen of diensten die bewust voor de overheid verborgen wordt (geen registratie, geen belastingen en/of geen naleving). Dit ligt dus conceptueel dicht bij de informele economie. In andere bronnen wordt de term vaak ruimer gebruikt en omvat die óók illegale activiteiten (Bitzenis et al., 2016; Şek, 2017; Verenigde Naties, 2001; Vitvitskyi et al., 2022).

De **zwarte economie** duidt op handel via illegale kanalen om belastingen, quota of toezicht te ontwijken, meestal met op zich legale goederen of via namaak. De nadruk ligt op het ontduiken van regels en heffingen. Bijvoorbeeld smokkel van sigaretten, onder- of misdeclaratie en valse facturen, waardoor transacties aan btw en accijnzen ontsnappen en in concurrentie treden met de formele markt (Hooijmaaijers & IJmker, 2024; Marchese, 2005; McLaren, 1998; Pissarides & Weber, 1989). Anderen zoals Hansen (1987) en Barton (2014) gebruiken de term ‘zwarte economie’ echter om te duiden op de handel in strikt illegale goederen en diensten en zetten dit naast de term ‘**grijze economie**’, die duidt op de transacties met legale goederen en diensten die niet gerapporteerd worden om er geen belastingen op te betalen. Hansen (1987) gebruikt de term ‘grijze markt’ ook om te verwijzen naar handel waarbij het niet altijd duidelijk is of het wel of niet in strijd is met de wet.

Ten slotte duidt de **illegale economie** op productie, handel of consumptie van wettelijk verboden goederen of diensten, zoals drugs, vervalst geld of bepaalde vormen van gokken of prostitutie. Het gaat dus om economische activiteiten die de wet overtreden. De term ‘illegaal’ heeft een meer strikt wettelijk karakter (cf. vorige paragraaf) (Feige, 1990; Hooijmaaijers & IJmker, 2024; Kazemier & Rensman, 2015; Ponsaers, 2013; Vilks, 2016).

In de nationale rekeningen (ESA 2010) worden ‘vrijwillige illegale transacties’ (zoals de handel in drugs, waarbij zowel koper als verkoper vrijwillig participeren) wél opgenomen. ‘Niet-vrijwillige daden’ (zoals diefstal en afpersing, waarbij één partij duidelijk niet wou participeren en eigenlijk slachtoffer is) worden expliciet niet opgenomen. Dat onderscheid bevestigt tegelijk het verschil tussen ‘illegaal’ (verboden goed of dienst) en ‘zwart’ (ontduiken bij legale goederen) (Hooijmaaijers & IJmker, 2024; Kazemier & Rensman, 2015; Vilks, 2016). Een belangrijke nuance is dat in illegale ketens goederen kunnen verschuiven van legale naar illegale economieën. Hetzelfde product kan bijvoorbeeld legaal geproduceerd worden, vervolgens illegaal de grens passeren en uiteindelijk zonder btw in de economie belanden. Zo verschuift de status per schakel, omdat juridische, geografische en organisatorische condities veranderen. Die dynamiek verklaart waarom er soms grijze zones bestaan aan waarom het onderscheid tussen bovenvermelde termen soms niet zo voor de hand liggend is (Hansen, 1987; Karjanen, 2011; Koenraadt, 2018).

Voor het verdere verloop zullen we steeds verwijzen naar ‘illegale’ transacties, goederen, diensten of handel en gaat het dus om transacties die in strijd zijn met de wettelijke kaders.

3.3 Afbakening voor deze masterproef

In deze masterproef wordt de term **illegale goederen of diensten** gebruikt als juridisch begrip. Het vertrekpunt is dat illegaliteit in hoofdzaak wordt bepaald door wet- en regelgeving en niet door intrinsieke eigenschappen van een goed of dienst.

Onder **illegale goederen en diensten** vallen daarom drie groepen.

1. **Strikt verboden goederen of diensten.** Dit zijn goederen of diensten waarvan productie, verhandeling, bezit of consumptie in beginsel verboden is krachtens Belgisch of Europees recht, zodat zij niet wettelijk in het legale economische verkeer kunnen bestaan. Het gaat bijvoorbeeld om bepaalde drugs die in alle EU-lidstaten verboden zijn.
2. **Op zich legale goederen die illegaal in het economisch verkeer worden gebracht.** Dit gaat om goederen die in wezen legaal kunnen bestaan, maar die door hun herkomst, wijze van vervaardiging of distributie in strijd met specifieke rechtsregels circuleren, zoals namaakgoederen en gestolen goederen.
3. **Illegale modaliteiten of contexten bij transacties.** Deze masterproef omvat ook situaties waarin de illegaliteit niet in het goed zelf zit, maar in de manier waarop de handeling gebeurt, zoals onrechtmatige invoer, smokkel of het verrichten van economisch normale diensten zonder de vereiste erkenning, vergunning of naleving van sectorale regels. Dit sluit aan bij het bredere inzicht dat illegale handel ook kan ontstaan door het ontlopen van handelscontroles of andere regulering (zie ook paragraaf 3.4.2).

Tot slot is het belangrijk het onderwerp van deze masterproef af te bakenen ten opzichte van verwante fenomenen. De focus ligt op **illegale handel en ongeoorloofde transacties** in de zin van een onderliggende illegaliteit van het goed, de dienst of de handelswijze. De masterproef heeft dus niet btw-fraude, btw-ontduiking of misbruik als kernonderwerp, al worden bepaalde elementen daarvan zijdelings besproken wanneer dat nodig is om de grenzen van de werkingssfeer en de gevolgen voor btw-rechten (zoals aftrek of vrijstellingen) te begrijpen. Er wordt in de volgende paragraaf ook kort op ingegaan om het onderscheid met het centrale onderwerp van deze masterproef verder te verduidelijken.

3.4 Literatuurstudie

In deze paragraaf wordt een literatuurstudie uitgevoerd. Ten eerste wordt er ingegaan op de soorten, vormen en kanalen van illegale handel die behandeld worden in de academische literatuur. Daarna wordt ingegaan op de bestaande theorie over illegale markten en handel. Daarna wordt ingegaan op de bestaande literatuur over illegale handel in relatie tot de btw, met een focus op bestaande literatuur die rechtstreeks over het onderwerp van deze masterproef gaat. Ten slotte wordt ook de zijdelings verwante literatuur, bijvoorbeeld inzake btw-fraude, kort geanalyseerd om te zien welke relevante lessen daaruit getrokken kunnen worden.

3.4.1 Soorten illegale handel in de academische literatuur

Illegale handel komt overal ter wereld voor. De criminele netwerken zijn dankzij de globalisering zelfs kunnen uitbreiden (Picard, 2013). De academische literatuur gaat in op tal van illegale zaken waar in praktijk in gehandeld wordt. Zo bestaat er bijvoorbeeld literatuur over de illegale handel in **verdovende middelen (drugs)** (Becker et al., 2004; Kazemier & Rensman, 2015; Preitschopf, 2025; van Kempfen &

Fedorova, 2014; Vilks, 2016); **wapens** (Malhotra, 2010; Peleman, 1999; Squires, 2021); **wilde dieren** (Alacs & Georges, 2008; Oldfield, 2003; Phelps et al., 2016; Stewart et al., 2023; Wylter & Sheikh, 2008); **kaviaar** (van Uhm & Siegel, 2016); hout (Brack, 2003; Mitusova, 2021; Stewart et al., 2023); **namaakgoederen (zoals merkkleding)** (Balestrino, 2014; Karjanen, 2011; Ruyschaert, 2024, pp. 33–34); **natuurlijke grondstoffen en energiebronnen** (Vézina, 2015); **edelmetalen zoals illegaal ontgonnen goud** (Grimbeek, 2019); **vuurwerk** (Van Der Leest & Van Der Zon, 2012); **gestolen goederen** (Kazemier & Rensman, 2015; Ruyschaert, 2024, p. 34); **digitale content (zoals piraterij van muziek, films of software)** (Balestrino, 2014; Kazemier & Rensman, 2015; Rendahl, 2011); **illegaal geld/valuta** (Holt et al., 2025); **medicijnen** (Koenraadt, 2018); en **accijnsproducten zoals sigaretten en tabak** (Bate et al., 2020; Cimabel, z.d.; Joossens & Raw, 2012; Karjanen, 2011; Kazemier & Rensman, 2015; Misiūnas & Rimkus, 2007; Vilks, 2016), **alcoholproducten** (Kazemier & Rensman, 2015; Misiūnas & Rimkus, 2007; Smith, 1976) en **brandstof** (Misiūnas & Rimkus, 2007).

Daarnaast worden er nog dingen aangeboden die niet echt geënclassificeerd worden als illegale goederen, maar eerder illegale diensten genoemd kunnen worden. Het gaat bijvoorbeeld om de illegale markten voor **prostitutie en mensenhandel** (Kazemier & Rensman, 2015; Vilks, 2016); **illegaal gokken** (Kazemier & Rensman, 2015; Vilks, 2016); of **mensensmokkel** (Vilks, 2016).

3.4.2 Vormen/kanalen van illegale handel

Illegale handel verloopt via uiteenlopende vormen en kanalen die elk andere schakels in de keten benutten. **Smokkel** gebeurt door goederen over of buiten officiële douanepunten te verplaatsen, vaak via routes die bewust toezicht vermijden en waarbij omkoping kan worden gebruikt om transport of doorvoer te faciliteren (Antov, 2023; Misiūnas & Rimkus, 2007; Molla, 2024; Vilks, 2016). **Onderwaardering, misclassificatie en misdeclaratie** zijn administratieve manipulaties die de echte aard, waarde of categorie van goederen verhullen, en komen typisch terug in gestandaardiseerde patronen met kleine zendingen en online handel (Antov, 2023; Pope et al., 2014). **Vrijhandelszones, vrije zones en entrepots** worden gebruikt voor doorvoer en herverpakking, bijvoorbeeld om illegaal geproduceerde sigaretten of namaakgoederen te vervoeren en herkomst of bestemming te verhullen (Joossens & Raw, 2012; Messina, 2021).

Bij **carrouselfraude** wordt misbruik gemaakt van het feit dat intracommunautaire leveringen in de EU in principe zonder btw kunnen gebeuren. Een fraudeur koopt goederen btw-vrij aan uit een andere lidstaat en verkoopt ze vervolgens door met btw in eigen land, maar draagt die geïnde btw niet af en verdwijnt. Een volgende schakel vraagt de btw die hij betaalde wel gewoon terug of trekt ze af, zodat de staat per saldo geld verliest. Omdat de fraudeur die btw niet afdraagt, kan hij de goederen ook goedkoper aanbieden dan legale concurrenten. De niet-afgedragen btw werkt als een kunstmatig prijsvoordeel dat prijsdumping mogelijk maakt. In een ‘carrousel’ wordt dit schema herhaald via meerdere (schijn)bedrijven (Bosschaert, 2015; Fedeli & Forte, 2012; Financial Action Task Force, 2007; Hangáčová & Strémy, 2018; Jenčová et al., 2020; Keen & Smith, 2006; Staes & Buedts, 2011).

Fictieve export, valse facturen en schijnbedrijven creëren een papieren werkelijkheid die niet overeenstemt met echte goederenstromen, en worden ingezet om herkomst en eigenaarschap te maskeren, opbrengsten wit te wassen en illegale handel te laten lijken op reguliere handel, onder meer in markten voor accijnsgoederen (Misiūnas & Rimkus, 2007; Van Der Leest & Van Der Zon, 2012). **Illegale invoer** betreft het ongezien of onrechtmatig binnenbrengen van goederen in de Europese douane-unie, waarbij de

kern net is dat goederen al circuleren of worden verdeeld terwijl de initiële toegang bewust buiten reguliere toegangs- en registratiemechanismen wordt gehouden. Omgekeerd bestaat er vanzelfsprekend ook **illegale uitvoer** (Lytvnenko, 2011; Nellen, 2024; Verdugo Sanchez, 2011).

Doorverkoop van gestolen goederen vormt een distributiekanaal dat gestolen producten opnieuw in omloop brengt via informele markten, doorverkopers of ogenschijnlijk legale verkooppunten, waardoor die goederen de facto terug in het reguliere economische verkeer terechtkomen (Kazemier & Rensman, 2015). **Digitale piraterij** gaat om het illegaal kopiëren en verspreiden van digitale producten zoals software, games, films en muziek, waarbij de handel vaak via netwerken en platforms verloopt die moeilijk te reguleren zijn (Kazemier & Rensman, 2015; Rendahl, 2011). **Cash-intensieve “side-door retail”** verwijst naar verkoopkanalen zoals markten, huisverkoop of kleine winkels waar contante betaling en beperkte registratie het gemakkelijker maken om goederen buiten zicht te verkopen en controle te ontwijken, onder meer via technieken die de officiële omzetregistratie onderdrukken (Karjanen, 2011, p. 654). **Misbruik van procedurele regimes** ten slotte betreft het strategisch inzetten of verkeerd gebruiken van logistieke en administratieve procedures en drempels om goederenstromen te verplaatsen tussen routes en jurisdicties, wat fraude kan verleggen naar zwakkere schakels (Sarnowski & Selera, 2025).

3.4.3 Theorie en literatuur rond illegale markten en illegale handel

Om te begrijpen wanneer btw op illegale goederen ‘werkt’, kan het nuttig zijn om eerst kort de theorie rond illegale markten in te duiken.

3.4.3.1 Illegale markten en het belang van handhaving

Illegale markten kunnen we economisch analyseren als markten waarop de overheid via strafrechtelijke handhaving een niet-monetaire ‘belasting’ oplegt. Pakkans, sancties en confiscaties verhogen de effectieve prijs en drukken het aanbod (Becker et al., 2004). In het formele model van Becker et al. (2004) is vooral de vraagelasticiteit doorslaggevend. Bij een inelastische vraag, zoals typisch is bij drugs (het voorbeeld gebruikt door Becker et al. (2004)), vertaalt strengere handhaving zich vooral in hogere prijzen en hogere winsten voor niet-gevatte producenten, terwijl de totale middenstroom in de illegale sector zelfs kan toenemen omdat hogere prijzen maken het aantrekkelijker om aan te bieden, relatief aan het risico. Een monetaire heffing zoals btw op een gelegaliseerd goed kan in dat model een grotere outputdaling realiseren dan louter strafrechtelijke handhaving bij illegaliteit. Dit levert een welvaartseconomisch argument op voor ‘legaliseren en belasten’ als efficiënter substituuut voor ‘illegaal maken en handhaven’ (Becker et al., 2004). Al moeten we verder kijken dan economische efficiëntie om te verklaren waarom sommige markten desondanks illegaal blijven. Illegaliteit heeft namelijk weinig te maken met economische rationaliteit en is eerder een gevolg van sociale normen (Dewey, 2016) (cf. paragraaf 3.1).

Zoals reeds aangehaald worden sinds ESA 2010 vrijwillige illegale transacties (zoals bij drugs, prostitutie, illegale gokactiviteiten of smokkel) in het bbp meegenomen. ‘Onvrijwillige’ transacties (zoals diefstal en afpersing) blijven uitgesloten (Kazemier & Rensman, 2015). Meerdere Europese landen zagen substantiële bbp-stijgingen na opname van deze transacties. Dit ondersteunt het beginsel van fiscale neutraliteit. Illegale handel creëert reële economische waarde en is in beginsel btw-relevant (Vilks, 2016).

Tegelijk toont de literatuur over handhaving dat neutraliteit pas ‘werkt’ als keten- en grenscontrole lekken effectief dichtten. Zwakke regelgeving, lage pakkans en beperkte douanecapaciteit zijn structurele

drijfveren van illegale handel, met aanzienlijke budgettaire en concurrentiële schade (Mashiri & Sebele-Mpofu, 2015). De empirie bij illegale sigaretten nuanceert de interactie tussen belastingen en handhaving. Hogere belastingdruk verhoogt zowel prijs als beschikbaarheid ervan tenzij zij gepaard gaat met intensievere grens- en ketenhandhaving (Bate et al., 2020). Striktere controle en sancties, ingebed in internationale samenwerking, verminderen de fiscale lekken en versterken de btw-inning (Joossens & Raw, 2012).

De economische literatuur suggereert dus dat loutere repressie bij een inelastische vraag de illegale sector zelfs kan versterken via hogere prijzen en winsten (Becker et al., 2004). Tegelijk onderstreept het feit dat vrijwillige illegale transacties worden opgenomen in de nationale rekeningen, dat zij reële economische waarde creëren en dus analytisch relevant zijn voor een neutraliteitsredenering en voor het denken over de belastinggrondslag (Kazemier & Rensman, 2015; Vilks, 2016). In de praktijk blijkt neutraliteit echter niet vanzelf te volgen uit het bestaan van marktrelevante transacties, maar uit de mate waarin de illegale transacties werkelijk worden onderschept door de autoriteiten (Mashiri & Sebele-Mpofu, 2015). Het beginsel van fiscale neutraliteit heeft in dat opzicht weinig zin als illegale handel nooit onderschept wordt (Joossens & Raw, 2012; Mashiri & Sebele-Mpofu, 2015; Stewart et al., 2023).

3.4.3.2 Theorie rond belastingen en btw in relatie tot illegale handel

Btw viseert finale consumptie en vertrekt dus in principe niet vanuit de morele of juridische status van goederen en diensten. Dit is relevant voor de vraag naar btw op illegale handel, omdat het analysekader niet start bij moraliteit, maar bij economische prestaties, grondslagbescherming en uitvoerbaarheid binnen het stelsel (cf. vorige paragraaf) (Cnossen, 2005). Tegelijk waarschuwt Cnossen (2005) dat buitensporige fiscale druk of verboden kanalen consumptie en distributie kunnen doen uitwijken naar informele of illegale circuits, waardoor zowel beleidsdoelen als inkomsten worden ondermijnd. Dit impliceert dat btw alleen geloofwaardig blijft wanneer zij handhaafbaar is (Cnossen, 2005).

Btw en illegaliteit of informaliteit kunnen elkaar wederzijds beïnvloeden. Şek (2017) beschrijft hoe hoge lasten en administratieve fricties ondernemingen richting informaliteit kunnen duwen, terwijl btw-stelsels tegelijk instrumenten bevatten om dit tegen te gaan via detectie, registratie en transactietransparantie. Dit legt de structurele spanning bloot tussen neutraliteit op papier en naleving in de praktijk, ook wanneer illegale goederen via ogenschijnlijk reguliere distributiekkanalen circuleren (Şek, 2017). Prijsinstrumenten leveren niet automatisch de gewenste gedragsreacties op wanneer illegale substituten beschikbaar zijn. Balestrino (2014) toont dat bij namaak van statusgoederen hogere indirecte belastingen de verschuiving naar de zwarte markt kunnen versterken, waardoor beleidsdoelen onder druk komen te staan tenzij handhaving de risico- en transactiekosten van illegale alternatieven verhoogt. Tsokova (2014) wijst er aanvullend op dat een slecht afgebakende of asymmetrische heffingsbasis bedrijven richting informele en illegale schema's kan duwen, wat het belang onderstreept van een coherente en symmetrische grondslag.

Aansluitend kan de tweemarktenbenadering van Smith (1976) worden aangehaald, die legale en illegale markten voor belaste goederen modelleert en toont dat belastingverhogingen niet alleen de totale vraag beïnvloeden, maar ook substitutie stimuleren van de legale naar de illegale afzet en productie wanneer de prikkel tot ontduiking toeneemt. Handhaving wordt daarbij een bepalende factor voor de effectieve grondslag, omdat hogere handhavingsdruk de illegale markt verkleint en de legale markt relatief aantrekkelijker maakt (Smith, 1976). De Belgische illegale sigarettenhandel kan hier als voorbeeld dienen. In de tabakscontext wordt dit mechanisme concreet zichtbaar. De totale belastingwig bestaat uit accijnzen

en btw, waarbij btw als prijscomponent mee de marge creëert die smokkel en belastingontduiking aantrekkelijk maakt. Dit illustreert dat bij goederen die op zich legaal zijn, ‘illegale handel’ in belangrijke mate neerkomt op het ontwijken van verbruiksbelastingen, waardoor de vraag naar effectieve handhaving centraal wordt voor grondslagbescherming (Gotelaere, 2015).

De “VAT gap” wordt door de Europese Commissie gedefinieerd als het verschil tussen de theoretische btw-verplichting en de daadwerkelijk geïnde btw-ontvangsten. Dat verschil omvat niet alleen fraude en ontduiking, maar ook faillissementen, insolventie en administratieve fouten, en is een indicator van niet-inning (Europese Commissie et al., 2024, p. 6). Voor de EU-27 wordt voor 2022 een gap van 89,3 miljard euro gerapporteerd, overeenkomstig met 7,0 procent van de theoretische btw-opbrengst (Europese Commissie et al., 2024). Voor België wordt voor 2022 een gap van 4,6 miljard euro en 11,0 procent gerapporteerd, tegenover 2,6 miljard euro en 7,0 procent in 2021 (Europese Commissie et al., 2025).

Dit impliceert dat, ookal is er juridisch btw verschuldigd, neutraliteit niet gegarandeerd is zolang de inning structureel faalt. Een substantiële btw-gap betekent dat een deel van de consumptie en handel in de praktijk buiten effectieve heffing blijft. Dat geldt a fortiori voor segmenten waar detectie moeilijker is, zoals informele of illegale circuits, ketenfraude en onrechtmatige invoer. In zulke contexten kan er dus een de facto concurrentievoordeel ontstaan voor niet-conforme en mogelijk ook illegale stromen, terwijl conforme ondernemingen de btw correct dragen. Neutraliteit wordt dan niet alleen bepaald door kwalificatie van transacties, maar ook door de handhaafbaarheid en de kans op onderschepping en invordering (Famulska & Rogowska-Rajda, 2018; Roy & Berglund, 2019).

3.4.3.3 Illegale handel in België

Maus (2021) schetst een structureel grote zwarte economie in België, met overheidsramingen van 3 à 4% van het bbp, maar academische schattingen van soms 15 à 20%. Ook Schneider & Asllani (2022) schatten voor 2022 een Belgische schaduw economie met een omvang van zestien procent van het bbp. Maus (2021) wijst op beleidsmatige oorzaken zoals hoge en ongelijk verdeelde belastingdruk en inconsistentie in de afhandeling van rechtszaken. Dit ondermijnt fiscale rechtvaardigheid en zet gehoorzame ondernemingen op achterstand, waardoor btw-neutraliteit in de praktijk wordt uitgehold. De kernimplicatie voor btw-beleid is niet strengere straffen *an sich*, maar vooral de operationele handhaafbaarheid verhogen via hogere detectiekans, voorspelbare en coherente sanctionering, en het wegwerken van beleidsmatige ongelijkheden die informele en illegale stromen aantrekkelijk maken (Maus, 2021).

Specifiek voor wapenhandel leggen het Vlaams Vredesinstituut (2021) en Vanden Auweele et al. (2022) bloot hoe transacties gecreëerd worden die buiten het zicht van douane en btw-inning blijven. De combinatie van lage pakkans, beperkte straffen en gebrekkige, analoge registratiesystemen zorgt voor fiscale blinde vlekken. Import-btw en binnenlandse btw worden niet of verkeerd geheven, terwijl legale (vergunde) marktspelers wel worden belast (Vanden Auweele et al., 2022; Vlaams Vredesinstituut, 2021). Vanden Auweele et al. (2022) benadrukken daarnaast dat registratie- en databronnen gefragmenteerd en onvolledig zijn, wat zowel criminaliteitsbestrijding als fiscale raming van verliezen belemmert. Ook in België lijkt de illegale handel dus onvoldoende onderschept te worden, wat het beginsel van fiscale neutraliteit in praktijk lijkt uit te hollen. Niet-geregistreerde illegale handel kan immers niet belast worden en dus niet gelijk behandeld worden (Vanden Auweele et al., 2022).

3.4.4 Literatuur die rechtstreeks over btw op illegale goederen of diensten gaat

De literatuur die rechtstreeks te maken heeft met de centrale onderzoeksvraag van deze masterproef is vrij beperkt. Maar de toepasselijkheid van btw op illegale handel of illegale goederen en diensten wordt soms wel kort vermeld in bredere literatuur over de btw. Zo vermelden Keen & Smith (2006, p. 865) bijvoorbeeld kort (in een voetnoot) dat illegale transacties in principe onderworpen zijn aan btw, zonder daar verder op in te gaan. Op gelijkaardige wijze vermeldt van Doesum (2009) kort dat illegale handelingen hetzelfde behandeld worden als legale, bij de bespreking van handeling gesteld onder illegale kartelprijsafspraken. Ook Soons (2022, p. 17) vermeldt kort dat het “irrelevant” is voor de btw of transacties legaal of illegaal zijn, zonder daar verder op in te gaan.

In de literatuur worden verschillende arresten besproken die rechtstreeks te maken hebben met btw op illegale handel. Hieronder volgt een opsomming van de relevante arresten en wat daarvan wordt gezegd.

Verschillende bronnen verwijzen naar het arrest ‘*Einberger II (C-294/82)*’ en leggen uit dat het Hof van Justitie daarin oordeelde dat er geen btw verschuldigd is op de illegale invoer van verdovende middelen, tenzij ze bedoeld zijn voor medische of wetenschappelijke doeleinden (Bomer, 2012; de Wilde, 2018; Ruyschaert, 2024, p. 33; Stessens, 2012; Terra & Kajus, 2017; Vos & Bakker, 1998).

Verschillende bronnen verwijzen naar het arrest ‘*Mol (269/86)*’ en leggen uit dat het Hof van Justitie daarin oordeelde dat er geen btw verschuldigd is op de binnenlandse levering van verdovende middelen omdat daarop een volstrekt handelingsverbod bestaat en er geen sprake is van competitie met een legale markt. Tenzij het gaat om medische of wetenschappelijke doeleinden (Bomer, 2012; de Wilde, 2018; Ruyschaert, 2024, p. 33; Stessens, 2012; Terra & Kajus, 2017; Vos & Bakker, 1998).

Verschillende bronnen verwijzen naar het arrest ‘*Happy Family (C-289/86)*’ en leggen uit dat het Hof van Justitie daarin oordeelde dat er geen btw verschuldigd is op de levering van verdovende middelen zoals (soft)drugs, opnieuw tenzij het gaat om medische of wetenschappelijke doeleinden (Bomer, 2012; de Wilde, 2018; Fiskoloog, 1988; Heirman, 2012; Ruyschaert, 2024, p. 33; Stessens, 2012; Terra & Kajus, 2017; van Kempen & Fedorova, 2014; Van Lembergen, 2017; Van Zyl, 2011; Vos & Bakker, 1998).

Verschillende bronnen verwijzen naar het arrest ‘*Witzemann (C-343/89)*’ en leggen uit dat het Hof van Justitie daarin besliste dat er geen btw kan geheven worden op vals geld, omdat dit een strikt verboden goed is in alle lidstaten (zoals bij drugs), en omdat het daarom op geen enkele manier wettelijk kan ingevoerd worden in de Europese markt (Bomer, 2012; de Wilde, 2018; Heirman, 2012; Kokott, 1991; Ruyschaert, 2024, p. 33; Stessens, 2012; Terra & Kajus, 2017; Van Lembergen, 2017; Vos & Bakker, 1998).

Verschillende bronnen verwijzen naar het arrest ‘*Lange (C-111/92)*’ en leggen uit dat het Hof van Justitie daarin oordeelde dat er wel btw geheven mag worden op de illegale uitvoer van (legale) computersystemen, omdat er hier geen sprake was van goederen die om hun kenmerken verboden waren, maar wel om een uitvoeringsverbod naar bepaalde landen vanwege strategische doeleinden (Bomer, 2012; de Wilde, 2018; Heirman, 2012; Ruyschaert, 2024, p. 34; Stessens, 2012; Terra & Kajus, 2017; Van Lembergen, 2017; Vos & Bakker, 1998).

Verschillende bronnen verwijzen naar het arrest ‘*Goodwin & Unstead (C-3/97)*’ en leggen uit dat het Hof van Justitie daarin oordeelde dat er wel btw dient geheven te worden op namaakparfums omdat die geen absoluut verboden karakter hebben en concurreren met de legale markt (Bomer, 2012; de Wilde, 2018; Govers et al., 2025; Heirman, 2012; Ruyschaert, 2024, p. 33; Stessens, 2012; Terra & Kajus, 2017; Van Lembergen, 2017; Van Zyl, 2011; Vos & Bakker, 1998).

Verschillende bronnen verwijzen naar het arrest ‘*Fischer (C-283/95)*’ en leggen uit dat het Hof van Justitie daarin oordeelde dat illegaal gokken wel onder de btw-richtlijn valt omdat gokken op zich niet verboden is en het daarom in competitie kan gaan met de legale kansspelmarkt (Bomer, 2012; de la Feria, 2016; de Wilde, 2018; Heirman, 2012; Stessens, 2012; Terra & Kajus, 2017; Van Lembergen, 2017; Van Zyl, 2011; Vos & Bakker, 1998).

Verschillende bronnen verwijzen naar het arrest ‘*Coffeeshop Siberië (C-158/98)*’ en leggen uit dat het Hof van Justitie daarin oordeelde dat de verhuur van een tafel aan iemand die er drugs wil verkopen wel onder de btw-richtlijn valt, omdat deze activiteit zelf, strikt gesproken, valt onder de commerciële activiteiten beoogd door de btw-richtlijn en in competitie gaat met een legale markt (Bomer, 2012; de Wilde, 2018; Peeters, 2000; Stessens, 2012; Terra & Kajus, 2017; Van Lembergen, 2017; Van Zyl, 2011; Vermeersch, 1999).

Verschillende bronnen verwijzen naar het arrest ‘*Salumets (C-455/98)*’ en leggen uit dat het Hof van Justitie daarin oordeelde dat btw-heffing toepasselijk is op de illegale invoer of smokkel van ethylalcohol, omdat er sprake is van concurrentie met de legale markt (Bomer, 2012; de Wilde, 2018; Şek, 2017; Stessens, 2012; Terra & Kajus, 2017; Van Lembergen, 2017). Şek (2017, pp. 39–40) verwijst naar dit arrest om uit te leggen dat de formele registratie van een onderneming geen vereiste is om belastingplichtig te zijn omdat deze in competitie gaan met geregistreerde ondernemingen, wat impliceert dat dit arrest ook een bredere werking heeft.

Stessens (2012) vermeldt dat prostitutie, in de vormen ervan die illegaal zijn, belast wordt omdat er mededinging is met de legale vormen, en verwijst daarbij naar het arrest ‘*Jany e.a. (C-269/99)*’.

Ten slotte verwijst Ruyschaert (2024, p. 34) naar het arrest ‘*British American Tobacco International en Newman Shipping & Agency Company (C-435/03)*’, waarin werd geoordeeld dat diefstal van goederen buiten de werkingssfeer van de btw valt.

Vandebergh (1992) en Stessens (2012) verwijzen ook naar een arrest van het Hof te Amsterdam van 24 april 1990, waarin werd beslist dat het exploiteren van een (illegale) sexclub onderworpen is aan de btw. Op zich is dit arrest Nederlands en in die zin niet van toepassing op België, maar wat vooral relevant is, is het feit dat deze uitspraak gebaseerd was op de (tot dan toe al bestaande) rechtspraak van het Hof van Justitie (Stessens, 2012; Vandebergh, 1992).

Een aantal auteurs maken ook hun eigen conclusies op basis van (sommige van) deze arresten.

Vos & Bakker (1998) maken een onderscheid tussen zaken over “volstrekt illegale prestaties” en zaken waarbij er sprake is van “mededinging tussen legale en illegale sector” (Vos & Bakker, 1998, p. 1). Onder de categorie ‘volstrekt illegale prestaties’ plaatsen Vos & Bakker (1998) de zaken aan ‘*Einberger II*’; ‘*Mol*’, ‘*Happy Family*’ en ‘*Witzemann*’. Bij al deze zaken ging het dus om prestaties die absoluut verboden zijn in de Europese Unie die daarom per definitie niet in het economische verkeer kunnen gebracht worden (Vos & Bakker, 1998). Terra & Kajus (2017, p. 344) gebruiken te term “*extra commercium*” om te verwijzen naar goederen die buiten de werking van de btw-richtlijn vallen.

Bij de tweede categorie, prestaties waarbij er wel concurrentie is tussen de legale en illegale sector, plaatsen Vos & Bakker (1998) de zaken aan ‘Lange’, ‘Goodwin & Unstead’ en ‘Fischer’.

Van Zyl, (2011, p. 340) concludeert op basis van een aantal zaken dat het beginsel van fiscale neutraliteit strikt toegepast wordt in de Europese Unie, behalve in gevallen waar er een “uniform verbod” bestaat op de goederen door hun schadelijke intrinsieke eigenschappen. Van Lembergen (2017) bespreekt kort het feit dat neutraliteit inzake btw inhoudt dat ook illegale transacties onderworpen zijn en concludeert dat de uitzondering op het beginsel van fiscale neutraliteit enkel geldt voor zaken die niet in het economische en commerciële circuit mogen worden gebracht.

Van Zyl (2011) bespreekt ook het morele dilemma van btw heffen op illegale transacties door te wijzen op de spanning tussen het veroordelen van illegaliteit en er tegelijk belastingen op innen, wat bij het publiek de indruk kan wekken dat de overheid illegaliteit indirect legitimeert of er zelfs van profiteert. Volgens hem moet het beginsel van fiscale neutraliteit echter leidend zijn: belastingregels horen transacties gelijk te behandelen zonder illegale activiteiten aan te moedigen of te ontmoedigen, en btw-heffing impliceert daarom geen goedkeuring of partnerschap met criminaliteit. Bovendien zou het niet belastingen illegale aanbieders een concurrentievoordeel geven doordat zij lagere prijzen kunnen vragen door btw te vermijden, wat de markt vertekent en legale ondernemingen benadeelt. Van Zyl (2011) benadrukt dat belastingheffing geen straf of sanctie is, maar een neutrale toepassing van het fiscale kader op economische activiteiten. Kortom, ondanks ethische bezwaren is btw-heffing op illegale transacties volgens hem te verantwoorden om neutraliteit en gelijke behandeling op de markt te waarborgen, waarbij de belasting losstaat van de beoordeling van de onderliggende illegaliteit (Van Zyl, 2011).

Bomer (2012) behandelt btw op illegale transacties in een breder werkstuk over de algemene rechtsbeginselen inzake btw in de Europese Unie en concludeert dat de Europese btw in beginsel niet differentieert tussen legale en illegale transacties, omdat het btw-stelsel is gebouwd op het beginsel van fiscale neutraliteit en vergelijkbare economische activiteiten dus gelijk behandeld moeten worden om concurrentievervalsing te vermijden. Alleen wanneer een illegale activiteit door de aard van het goed of de dienst volledig buiten elke legale markt staat, doordat er in alle lidstaten een absoluut verhandelingsverbod geldt en er dus geen enkele mogelijke mededinging met een legale sector kan bestaan, kan btw-heffing worden uitgesloten. Tegelijk benadrukt hij dat de klassieke uitzondering voor softdrugs en vals geld juridisch moeilijk sluitend is gemotiveerd en zelfs perverse prikkels kan creëren doordat belastingplichtigen er belang bij kunnen hebben hun eigen strafbare gedrag te accentueren om onder btw-heffing uit te komen (Bomer, 2012).

Daarnaast deed de Wilde (2018) specifiek onderzoek naar de fiscale behandeling van drugshandel en concludeert dat er binnen het btw-stelsel géén algemene regel bestaat die illegale prestaties automatisch uitsluit van btw. Uitsluiting geldt enkel voor absoluut verboden goederen, en dan alleen wanneer cumulatief drie voorwaarden vervuld zijn: (1) een volstrekt handels- en invoerverbod binnen de EU, (2) intrinsieke schadelijkheid voor gezondheid, openbare orde of een ander dringend algemeen belang, en (3) uitsluiting van mededinging met de legale sector zodat fiscale neutraliteit niet wordt geraakt. Verder benadrukt ze dat het (Nederlandse) gedoogbeleid rond softdrugs niets wijzigt aan de btw-behandeling, omdat btw anders zou gaan afhangen van verschillen in vervolgings- en handhavingsbeleid tussen lidstaten, wat botst met de harmonisatieloga van de btw. En breder stelt ze dat illegale praktijken die niet absoluut verboden zijn en wel concurreren met legale activiteiten, in beginsel in de heffing worden betrokken (de Wilde, 2018).

Rendahl (2011) onderzocht of in de EU btw kan worden geheven op onrechtmatige digitale leveringen via *peer-to-peer*-netwerken, en vertrekt daarvoor van de zaken *Einberger*, *Mol*, *Happy Family* en *Witzemann* enerzijds, waarbij illegale handel die onder een totale juridische verbod valt buiten de werkingssfeer geplaatst wordt en de zaken *Lange*, *Fischer*, *Goodwin & Unstead*, *Coffeeshop Siberië* en *Salumets* anderzijds, over niet absoluut verboden handelingen waarbij het beginsel van fiscale neutraliteit primeert. Op basis van deze zaken concludeert Rendahl (2011) dat illegale digitale transacties in beginsel niet zijn uitgesloten wanneer ze met legale leveringen concurreren maar dat btw-heffing bij onrechtmatige digitale leveringen strandt zolang geen identificeerbare belastbare leverancier en vooral geen directe band tussen de dienst en een concrete tegenprestatie kan worden aangetoond.

3.4.4.1 Literatuur over import-btw bij onrechtmatige invoer

Sommige literatuur gaat specifiek in op import-btw bij onrechtmatige invoer. Deze literatuur sluit nauw aan bij het onderwerp van deze masterproef en is daarom interessant om apart te beschouwen.

Lytvnenko (2011) bespreekt twee relevante zaken met betrekking tot btw bij onrechtmatige invoer. Er wordt gesteld dat btw-heffing bij onrechtmatige invoer in de eerste plaats draait rond het belastbaar feit en de plaats waar btw verschuldigd wordt. In ‘*Dansk Transport og Logistik (C-230/08)*’ is er sprake van smokkel van sigaretten. Hierbij besluit Lytvnenko (2011) dat btw in beginsel verschuldigd wordt in de lidstaat waar de goederen onrechtmatig het Europees douanegebied binnenkomen, en dat die lidstaat dan ook bevoegd is om de btw te innen. Het gaat dus eigenlijk vooral om de vraag waar de btw verschuldigd is, maar dit impliceert wel dat er btw verschuldigd is bij de smokkel van sigaretten. Cruciaal is de nuance rond inbeslagname en vernietiging. Als gesmokkelde goederen door de autoriteiten worden onderschept en vernietigd terwijl ze nog binnen de zone van het eerste douanekantoor aan de buitengrens blijven, dan moeten btw en andere heffingen volgens Lytvnenko (2011) in beginsel niet worden geheven omdat de goederen dan als ‘niet ingevoerd’ worden behandeld. Als de goederen daarentegen al voorbij dat eerste douanekantoor zijn geraakt voordat ze worden onderschept, dan is er wel sprake van invoer en wordt btw wel verschuldigd (Lytvnenko, 2011).

Het tweede relevante arrest is *C-435/03, British American Tobacco International en Newman Shipping & Agency Company* (dat al in de vorige paragraaf aan bod kwam), waarbij het gaat om diefstal van sigaretten. Lytvnenko (2011) vergelijkt diefstal met smokkel, maar benadrukt dat diefstal op zichzelf geen levering onder bezwarende titel is en dus niet als zodanig aan btw kan worden onderworpen. Lytvnenko (2011) verschuift echter de focus van de diefstal zelf naar wat er daarna met de gestolen goederen gebeurt. Hij stelt expliciet dat niet de diefstal, maar de latere verhandeling van gestolen goederen van belang is, wat impliceert dat er bij de latere verhandeling wel btw verschuldigd kan zijn (Lytvnenko, 2011).

Ook Verdugo Sanchez (2011) onderzocht de toepassing van de btw op onrechtmatige invoer binnen de Europese Unie. Ze maakt daarbij ten eerste het onderscheid tussen illegale goederen die op illegale wijze worden ingevoerd en legale goederen die op illegale wijze worden ingevoerd. Binnen de categorie illegale goederen wordt nog een onderscheid gemaakt van twee illegale types die Verdugo Sanchez (2011, p. 22) benoemt met de termen “*extra commercium*” goederen en “*intra commercium*” goederen. *Extra commercium* omslaat illegale goederen die strikt verboden zijn en nooit in het commerciële verkeer mogen worden gebracht en vallen buiten het toepassingsgebied van de btw (cf. vorige paragraaf). Op deze goederen staan strafsancities en zij kunnen niet worden gezien als deel van economische activiteiten. *Intra*

commercium omslaat illegale goederen die kunnen concurreren met legaal verhandelde goederen en zijn in principe btw-plichtig (Verdugo Sanchez, 2011).

Verdugo Sanchez (2011) bespreekt de zaken *Einberger II* (C-294/82), *Mol* (C-269/86), *Happy Family* (C-289/86) en *Witzemann* (C-343/89), die allemaal over *extra commercium* goederen gaan (drugs en vals geld). Dit wordt geplaatst tegenover de zaak *Goodwin & Unstead* (C-3/97) over namaakparfum, waar btw verschuldigd is omdat het verbod niet absoluut is en er concurrentie met legale goederen bestaat (*intra commercium*). Voor smokkelsituaties wordt verwezen naar de arresten *Salumets* (C-455/98) en *Dansk Transport og Logistik* (C-230/08), waarbij Verdugo Sanchez (2011) concludeert dat (i) smokkel van verhandelbare goederen btw oproept en (ii) het belastbaar feit bij illegale invoer ook kan afhangen van waar en wanneer de goederen worden onderschept, bijvoorbeeld of ze meteen aan de buitengrens worden onderschept en vernietigd, zoals ook uitgelegd door Lytvnenko (2011). De kernconclusie is dus dat onrechtmatige invoer van legale goederen in de regel binnen de werkingssfeer van de invoer-btw valt, en dat bij onrechtmatige invoer van illegale goederen het afhangt van de goederen zelf of er btw verschuldigd is of niet (Verdugo Sanchez, 2011).

Aansluitend onderzocht van den Eijnde (2014) welke gevolgen onregelmatige invoer heeft voor de heffing van btw. Haar kernconclusies voor btw bij onrechtmatige invoer zijn: (1) bij smokkel ontstaat “naar alle waarschijnlijkheid” een btw-schuld (van den Eijnde, 2014, p. 32), maar het positieve recht kan ertoe leiden dat aftrek geweigerd wordt wanneer de goederen na ontdekking in beslag worden genomen, zodat er geen EU-consumptie meer plaatsvindt en de weigering van aftrek botst met fiscale neutraliteit; (2) bij onttrekking aan douanetoezicht geldt iets gelijkaardigs, met als normatief anker dat je voor neutraliteit eigenlijk moet kijken of consumptie in de EU heeft plaatsgevonden, en dus aftrek niet automatisch mag blokkeren als wederuitvoer vaststaat; (3) bij loutere niet-naleving van verplichtingen stelt ze juist dat er geen grond is om btw te heffen, omdat dit op zichzelf geen onttrekking of ander belastbaar feit oplevert; (4) bij diefstal uit een douane-entrepot wijst ze op het arrest ‘*Harry Winston (C-273/12)*’, waarin het Hof van Justitie btw-heffing aanvaardt (van den Eijnde, 2014).

Shaaban (2015) onderzocht de koppeling tussen het ontstaan van een douaneschuld en het ontstaan van invoer-btw, en wat die koppeling betekent bij onrechtmatige invoer, smokkel en situaties waarin goederen onder douanetoezicht verdwijnen. Hij vertrekt van het idee dat artikel 71, lid 1 van de btw-richtlijn lidstaten toelaat om het belastbaar feit en de verschuldigdheid van invoer-btw te laten aansluiten bij de douaneregels, waardoor btw in de praktijk gekoppeld wordt aan douaneschuld. Voor smokkel en inbeslagname bespreekt Shaaban (2015) *Dansk Transport og Logistik* (C-230/08) en leidt daaruit af dat invoer-btw wegvalt wanneer gesmokkelde goederen onmiddellijk aan de buitengrens worden onderschept en vernietigd, terwijl btw wel verschuldigd blijft zodra de goederen voorbij het eerste douanekantoor in het economisch circuit kunnen geraken (zoals Lytvnenko (2011) en Verdugo Sanchez (2011)). Daarnaast bespreekt hij illegale goederen via de arresten *Einberger II* (C-294/82) en *Witzemann* (C-343/89), en zet hij dit af tegen *Goodwin & Unstead* (C-3/97) om het onderscheid te onderbouwen tussen absoluut verboden goederen die buiten btw vallen en verboden goederen die met legale goederen kunnen concurreren en dus btw-plichtig blijven (cf. vorige paragraaf). Ten slotte vergelijkt Shaaban (2015) de zaken *British American Tobacco International en Newman Shipping & Agency Company* (C-435/03) en *Harry Winston* (C-273/12), waarbij hij beklemtoont dat diefstal geen belastbare levering is, maar dat de koppeling met de douaneschuld ertoe kan leiden dat toch invoer-btw wordt geheven wanneer goederen door diefstal aan douanetoezicht worden onttrokken. Zijn conclusie is kritisch. Hij vindt dat de bijna automatische parallel tussen douaneschuld en invoer-btw de btw-logica kan ondermijnen, omdat btw dan functioneert als een

quasi-sanctie zonder duidelijke consumptierelatie, wat wringt met het beginsel van fiscale neutraliteit en met een coherente afbakening van het belastbaar feit bij invoer (Shaaban, 2015).

Messina (2021) stelt dat btw in beginsel ook relevant is voor illegale goederen en transacties zodra er een levering binnen de interne markt van de EU plaatsvindt, omdat het btw-stelsel aanknoopt bij de overdracht van het recht om als eigenaar over een goed te beschikken, los van de (on)rechtmatigheid van de transactie. Voor onrechtmatige invoer trekt Messina (2021) dezelfde logica door. Btw wordt verschuldigd wanneer goederen fysiek het EU-grondgebied binnenkomen, ook als dat onrechtmatig gebeurt. Messina (2021) onderbouwt dit met het beginsel van fiscale neutraliteit. Illegale leveringen mogen niet buiten btw vallen als ze economisch concurreren met legale leveringen, omdat dat een prijsvoordeel en dus concurrentieverstoring zou creëren (Messina, 2021).

Nellen (2024) onderzocht ten slotte hoe het Hof van Justitie in zaken over onregelmatige invoer het verband tussen douanerechten en invoer-btw invult. Invoer-btw is pas verschuldigd wanneer goederen het economische netwerk van de EU binnentreden. Wat interessant is, is Nellen's (2024) bespreking van het arrest '*UB/Kauno teritorinè munitinè (C-489/20)*'. Daarin ging het om smokkel van sigaretten in de EU, waarbij de sigaretten pas voorbij het eerste douanekantoor binnen de EU werden onderschept en dezelfde dag nog werden in beslag genomen. Nellen vermeldt dat het Hof van Justitie in dit arrest bevestigde dat de goederen geacht worden te zijn ingevoerd vóór de inbeslagname en confiscatie, en stelt hierbij dat btw bij invoer verschuldigd blijft, zelfs wanneer de sigaretten nadien vernietigd worden (Nellen, 2024).

3.4.5 Btw-fraude, -ontduiking, en witwassen

Deze masterproef focust op de btw-behandeling van illegale transacties, met andere woorden de vraag of er btw verschuldigd is bij illegale handel. Literatuur over btw-fraude, ontduiking en witwassen vertrekt net van het omgekeerde uitgangspunt. Daar is btw in beginsel verschuldigd, maar wordt ze niet (correct) aangegeven of niet (correct) afgedragen, vaak via ketenconstructies zoals carrouselfraude (Bosschaert, 2015; Financial Action Task Force, 2007; Keen & Smith, 2006; Staes & Buedts, 2011). Toch kan die literatuur relevant zijn, omdat ze toont dat de praktische afdwingbaarheid van btw doorslaggevend is voor neutraliteit in de reële economie. Zelfs wanneer het recht zegt dat btw verschuldigd is op (bepaalde) illegale leveringen of op onrechtmatige invoer, blijft de heffing in de praktijk afhankelijk van detectie, invordering en keteninformatie (Roy & Berglund, 2019).

Binnen dat fraudekader is ook het criterium 'wist of behoorde te weten' (ontwikkeld door het Hof van Justitie) relevant als brug tussen neutraliteit op papier en neutraliteit in uitvoering. De kern is dat een belastingplichtige geen btw-voordelen (typisch aftrek, soms ook een vrijstelling of teruggaaf) mag genieten wanneer op basis van objectieve elementen blijkt dat hij wist of had moeten weten dat zijn handeling onderdeel was van btw-fraude in de keten. Het is dus geen beoordeling van illegaliteit als zodanig, maar een mechanisme om te vermijden dat het btw-stelsel zelf fraude faciliteert via aftrek of teruggaaf (Bomer, 2012; Jeronimus & Vos, 2019).

Stessens (2012, p. 153) vermeldt dat "handelingen gesteld in het kader van btw-fraude" belast worden omdat er concurrentie is met de legale markt, en verwijst daarbij naar de zaken '*Axel Kittel tegen Belgische Staat (C-439/04)* en *Belgische Staat tegen Recolta Recycling BVBA (C-440/04)*'. Ook Bomer (2012) behandelt deze btw-fraudezaken en stelt dat het Hof van Justitie in deze arresten en in de 'gevoegde zaken *Optigen (C-354/03)*, *Fulcrum Electronics (C-355/03)* & *Bond House Systems (C-*

484/03) heeft bevestigd dat het beginsel van fiscale neutraliteit zich verzet tegen een algemeen onderscheid tussen legale en illegale transacties. In deze fraudezaken wordt er volgens Bomer (2012) een onderscheid gemaakt tussen het bestaan van een belastbare handeling en de toekenning van btw-rechten binnen een fraudeketen. Handelingen met een reële economische inhoud blijven in beginsel binnen de werkingssfeer van de btw, ook als elders in de keten fraude plaatsvindt. De beoordeling gebeurt in belangrijke mate op basis van de objectieve kenmerken van de transactie, niet op basis van de criminele context waarin ze terechtkomt (Bomer, 2012).

Hier kan een parallel getrokken worden met illegale handel. Ook daar is er een spanning tussen een objectieve benadering (gelijke fiscale behandeling volgens beginsel van fiscale neutraliteit) en uitzonderingen waar het stelsel bepaalde situaties niet wil of kan incorporeren (cf. *extra commercium*-goederen uit de vorige twee paragrafen). De literatuur over btw-fraude bevestigt vooral dat het beginsel van neutraliteit geen bescherming biedt aan misbruik van het stelsel zelf. Dat schetst een onderscheid tussen illegale transacties die buiten de btw vallen, en transacties die wel belastbaar zijn maar waarbij rechten zoals aftrek kunnen worden geweigerd omwille van fraude (Bomer, 2012; Jeronimus & Vos, 2019).

3.4.6 Conclusie na literatuurstudie: wat weten we al?

Al bij al is er niet veel literatuur die rechtsreeks over dit onderwerp gaat. Uit de bestaande literatuur kunnen we echter wel al heel wat halen. De kern lijkt dat er een onderscheid wordt gemaakt tussen goederen en transacties die wel concurreren met de legale markt enerzijds, en goederen en transacties die volledig buiten de legale markt vallen en er niet mee concurreren anderzijds. Bij de eerste categorie is er in beginsel wel btw verschuldigd, voorbeelden uit de literatuur zijn dan namaakgoederen, illegaal gokken of de verhuur van een tafel voor drugsverkoop. Ook de illegale uitvoer van computersystemen valt hieronder. Bij de tweede categorie, met de voorbeelden drugs en vals geld in de literatuur, is er geen btw verschuldigd (zie paragraaf 3.4.4) (Bomer, 2012; Terra & Kajus, 2017; Verdugo Sanchez, 2011; Vos & Bakker, 1998).

In die literatuur zijn de volgende relevante arresten aangehaald: *Einberger II* (C-294/82); *Happy Family* (C-289/86); *Mol* (269/86); *Witzemann* (C-343/89); *Lange* (C-111/92); *Goodwin & Unstead* (C-3/97); *Fischer* (C-283/95); *Coffeeshop Siberië* (C-158/98); *Salumets* (C-455/98); *British American Tobacco International en Newman Shipping & Agency Company* (C-435/03); *Dansk Transport og Logistik* (C-230/08); *Harry Winston* (C-273/12); *UB/Kauno teritorinë muitinė* (C-489/20); alsook de gevoegde fraudezaken *Optigen* (C-354/03), *Fulcrum Electronics* (C-355/03) & *Bond House Systems* (C-484/03) en *Kittel* (C-439/04) & *Recolta Recycling* (C-440/04) (zie paragraaf 3.4.4, deze arresten werden geïdentificeerd op basis van de bronnen: Bomer, 2012; de la Feria, 2016; de Wilde, 2018; Fiskoloog, 1988; Govers et al., 2025; Heirman, 2012; Kokott, 1991; Lytvnenko, 2011; Messina, 2021; Nellen, 2024; Peeters, 2000; Rendahl, 2011; Ruysschaert, 2024; Şek, 2017; Shaaban, 2015; Stessens, 2012; Terra & Kajus, 2017; van den Eijnde, 2014; van Kempen & Fedorova, 2014; Van Lembergen, 2017; Van Zyl, 2011; Verdugo Sanchez, 2011; Vermeersch, 1999; Vos & Bakker, 1998).

Deze arresten worden meegenomen in de analyse in het volgende hoofdstuk, om ze allemaal samen te brengen, inclusief andere arresten die de besproken literatuur niet behandelt. Zo kunnen verbanden in beeld gebracht worden en kan een geïntegreerde conclusie gemaakt worden.

Daarnaast toont de literatuurstudie dat de juridische kwalificatie van illegale transacties slechts één laag van het probleem is, omdat neutraliteit in de praktijk pas betekenis krijgt wanneer heffing ook uitvoerbaar is. Er wordt benadrukt dat illegale markten reële economische waarde creëren en dat btw als algemene verbruiksbelasting conceptueel amoreel is, maar dat de feitelijke impact van belastingdruk en verboden sterk samenhangt met pakkans en werkelijke onderschepping van illegale transacties (Becker et al., 2004; Cnossen, 2005; Keen, 2008; Mashiri & Sebele-Mpofu, 2015). Dit werkt door in de btw-context, aangezien een structurele btw-gap en de aanwezigheid van ketenfraude impliceren dat zelfs waar btw juridisch verschuldigd is, inning soms onzeker blijft en concurrentievervalsingen zo kunnen voortbestaan (Bomer, 2012; Europese Commissie et al., 2024).

Specifiek voor onrechtmatige invoer verschuift een deel van de literatuur de aandacht van het onderscheid *extra commercium* versus *intra commercium* naar de vraag wanneer goederen geacht worden de EU en de formele markt te betreden en in welke lidstaat dan invoer-btw verschuldigd wordt (Lytvnenko, 2011; Messina, 2021; Nellen, 2024; Shaaban, 2015; van den Eijnde, 2014; Verdugo Sanchez, 2011). Ten slotte weten we dat frauduleuze handelingen geen afbraak doen aan de btw-heffing, en dat bijkomend het recht op aftrek, vrijstelling of teruggaaf kan worden geweigerd als de belastingplichtige wist of had moeten weten dat er fraude werd gepleegd (Bomer, 2012; Jeronimus & Vos, 2019).

3.5 Research gap en bijdrage aan de literatuur van dit onderzoek

De kern bestaat dus eigenlijk wel al in de literatuur. Maar veel van de literatuur behandelt het onderwerp van deze masterproef slechts zijdelings, of behandelt enkel specifieke onderdelen zoals de Wilde (2018) die focust op drugs, Rendahl (2011) die focust op digitale handelingen of Lytvnenko (2011), Verdugo Sanchez (2011) en Shaaban (2015) die focussen op onrechtmatige invoer. Behalve Van Zyl (2011), die de Europese rechtspraak enkel gebruikt in een onderzoek naar btw op illegale transacties in de Zuid-Afrikaanse context, is er eigenlijk geen (recent) Europees onderzoek met het onderwerp van dit onderzoek als centrale focus. Er bestaat geen recente literatuur die alle relevante arresten samenbrengt en een geïntegreerde conclusie trekt als antwoord op de vraag: is er btw verschuldigd op illegale transacties of niet? Dat is het doel van dit onderzoek. In de eerste plaats draagt dit onderzoek bij aan de literatuur door de bestaande literatuur én de relevante rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie te integreren tot één geheel, met een specifieke focus op de btw-behandeling van de handel in illegale goederen of diensten en andere illegale of onrechtmatige transacties.

Dit onderzoek is ook een actualisering van de academische literatuur. Veel van de bestaande literatuur is al minstens 10, en soms meer dan 20 jaar oud. Er bestaat ook geen academische literatuur die zo een geïntegreerde analyse specifiek koppelt aan de Belgische juridische context.

4 JURIDISCHE ANALYSE

In dit hoofdstuk wordt een juridische analyse uitgevoerd. We staan in paragraaf 4.1 eerst kort stil bij de werking van het Hof van Justitie van de Europese Unie. In paragraaf 4.2 wordt de relevante rechtspraak van het Hof van Justitie geanalyseerd. In paragraaf 4.3 bespreken we de evolutie van de rechtspraak. Deze paragraaf bevat ook een overzicht van de behandelde rechtspraak in Tabel 1. In paragraaf 4.4 wordt de besproken rechtspraak samengebracht om een geïntegreerde conclusie te trekken. Tot slot wordt in paragraaf 4.5 ingegaan op de manier waarop de Belgische jurisprudentie en rechtspraktijk de rechtspraak van het Hof van Justitie volgt, met Belgische rechtspraak over prostitutie als illustratie.

4.1 Werking van het Hof van Justitie van de Europese Unie

Het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna 'HvJ') is de rechtsprekende instantie van de Europese Unie en bestaat uit twee rechterlijke instanties: het Hof van Justitie en het Gerecht. Het Hof van Justitie ziet toe op de naleving van de Europese verdragen door de lidstaten, behandelt verzoeken van nationale rechtbanken om een prejudiciële beslissing, bepaalde nietigverklaringen en beroepszaken en geeft daarbij uitleg over het Europees recht op verzoek van nationale rechters. Als een rechter een 'prejudiciële vraag' stelt aan het HvJ, ofwel een vraag over het Europees recht en hoe dat moet worden geïnterpreteerd, dan zal het HvJ daar in beginsel een uitspraak over doen (tenzij de vraag onontvankelijk wordt verklaard). In die procedure velt het HvJ geen oordeel over de feiten of de beslechting van het concrete geschil, het oordeelt enkel over de uitlegging van het Europees recht. In de meeste zaken spreekt men van een *arrest*. Een arrest is de beslissing van het Hof van Justitie die na beraadslaging door de rechters bij meerderheid wordt genomen en vervolgens in openbare terechtzitting wordt uitgesproken. Maar het HvJ kan ook beslissen bij een *met redenen omklede beschikking* zonder een volledig gemotiveerd arrest te schrijven, wanneer het antwoord op de prejudiciële vraag duidelijk uit eerdere rechtspraak kan worden afgeleid of wanneer er redelijkerwijs geen twijfel bestaat. Zowel een arrest als een beschikking in een prejudiciële zaak is bindend voor de verwijzende rechter en wordt door nationale rechters in alle lidstaten gevolgd bij gelijkaardige vragen. Dit betekent dat de uitspraken van de arresten die we zullen bespreken gevolgd worden door alle lidstaten van de Europese Unie, dus ook door België (Hof van Justitie van de Europese Unie, z.d.; Stessens, 2012).

In de arresten die we bespreken in de volgende paragraaf begon het telkens met een nationale zaak, die tot hoger beroep ging en waarbij de nationale rechter één of meerdere prejudiciële vragen voorlegde aan het Hof van Justitie. Om niet in herhaling te moeten vallen zal dit niet telkens worden vermeld en zullen de prejudiciële vragen meestal ook niet vermeld worden, tenzij ze nuttig zijn om de context beter te begrijpen.

4.2 Rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie

In deze paragraaf worden 23 arresten en één beschikking van het Hof van Justitie van de Europese Unie besproken die te maken hebben met btw op illegale handel, of andere vormen van illegaliteit of onrechtmatigheden bij transacties (er worden ook een aantal arresten kort vermeld omdat ze indirecte implicaties hebben in paragrafen 4.2.7.3 en 4.2.8). In paragraaf 4.2.1 worden vier arresten behandeld die gaan over illegale goederen. Paragraaf 4.2.2 betreft vier arresten en één beschikking over illegale diensten en dienstverlening. Paragraaf 4.2.3 behandelt drie arresten over diefstal en gestolen goederen. Paragraaf

4.2.4 behandelt één arrest over namaakgoederen. Paragraaf 4.2.5 behandelt vier arresten over illegale invoer, uitvoer en smokkel van anderszins legale goederen. Paragraaf 4.2.6 behandelt vijf arresten over legale handelingen met onregelmatigheden bij formaliteiten of bepaalde vereisten. Paragraaf 4.2.7 behandelt twee relevante arresten over fraudezaken en gaat kort in op andere fraudezaken die beperkt verwant zijn. Paragraaf 4.2.8 gaat tot slot kort in op een aantal arresten die indirect verwant zijn en waarin bepaalde relevante opmerkingen gemaakt zijn of die bepaalde implicaties hebben voor btw op illegale transacties, zonder deze arresten verder te behandelen.

4.2.1 Illegale goederen

4.2.1.1 Arrest van 28-02-1984, 'Einberger 2', C-294/82 (verdovende middelen)

Context

Op 27 juli 1977 werd Senta Einberger betrapt op het (meermaals) vervoeren van morfine naar Zwitserland, om daar te verkopen aan een echtpaar. Deze morfine zou echter de toenmalige Bondsrepubliek Duitsland binnengesmokkeld zijn, en dus op illegale wijze zijn ingevoerd. De Duitse autoriteiten vorderden invoerrechten op de morfine, inclusief invoer-btw (HvJ, arrest van 26 oktober 1982, C-240/81, *Senta Einberger/Hauptzollamt Freiburg*).

Er zijn een aantal arresten over douaneschuld bij de invoer van illegale verdovende middelen, die geleid hebben tot het uiteindelijke arrest *Einberger 2* (C-294/82) en daarom eerst kort besproken worden. De Duitse verwijzende rechter had twijfels bij de zaak van Einberger, vooral door een eerder arrest van het HvJ van 5 februari 1981, zaak C-50/80, 'Horváth', waarin het HvJ heeft geoordeeld dat er geen douanerechten kunnen ontstaan "op als smokkelgoed ingevoerde en na hun ontdekking vernietigde verdovende middelen" (HvJ, arrest van 26 Oktober 1982, C-240/81, *Senta Einberger/Hauptzollamt Freiburg*, randnummer 3). De zaak *Einberger* leidde in eerste instantie tot het 'arrest van 26 oktober 1982, C-240/81, *Senta Einberger/Hauptzollamt Freiburg*' ('*Einberger 1*'). Deze zaak *Einberger 1* was tevens samengevoegd met de zaak C-221/81, 'Wolf' die ook douanerechten op invoer van illegale verdovende middelen betrof. In deze twee zaken heeft het HvJ geoordeeld dat er geen douaneschuld ontstaat bij de invoer van illegale verdovende middelen, tenzij ze van de bevoegde autoriteiten mogen ingevoerd worden voor wetenschappelijke of medische doeleinden. Er werd geargumenteed dat het voor de toepasselijkheid van het gemeenschappelijk douanetarief beslissend is of het gaat om goederen die wettelijk in het economisch verkeer kunnen gebracht worden. En gezien het hier om strikt verboden goederen ging, was dat niet het geval en ontstond er dus geen douaneschuld (HvJ, arrest van 26 Oktober 1982, C-240/81, *Senta Einberger/Hauptzollamt Freiburg*).

Dat brengt ons bij het interessantere latere arrest van 28 februari 1984, de zaak C-294/82, *Senta Einberger tegen Hauptzollamt Freiburg* ('*Einberger 2*'). Na het arrest *Einberger 1* heeft de Duitse verwijzende rechter een prejudiciële vraag gesteld aan het HvJ, namelijk of de lidstaten btw mogen heffen bij de invoer van verdovende middelen "wanneer de lidstaten geen douanerechten mogen heffen" (HvJ, arrest van 28 februari 1984, C-294/82, *Senta Einberger/Hauptzollamt Freiburg*, randnummer 2). Dit is dus duidelijk een vervolg op *Einberger 1* en betrof de vraag of de beslissing dat er geen douanerechten geheven worden op de invoer van illegale verdovende middelen ook toepasselijk was op de btw-heffing (HvJ, arrest van 28 februari 1984, C-294/82, *Senta Einberger/Hauptzollamt Freiburg*).

Arrest

In dit arrest ‘*Einberger 2*’ heeft het HvJ geoordeeld dat er “geen omzetbelastingsschuld bij invoer ontstaat bij de illegale invoer in de Gemeenschap van verdovende middelen die niet deel uitmaken van het door de bevoegde autoriteiten streng bewaakte handelsverkeer ten behoeve van gebruik voor medische en wetenschappelijke doeleinden” (HvJ, arrest van 28 februari 1984, C-294/82, *Senta Einberger/Hauptzollamt Freiburg*, randnummer 22). Het HvJ heeft dus beslist dat de beslissing van het arrest *Einberger 1* (betreffende douanerechten) ook kon worden doorgetrokken naar de btw. Het HvJ verwees hierbij naar de drie eerdere zaken, *Horváth*, *Einberger 1* en *Wolf*. Zowel douanerechten als btw worden namelijk verschuldigd doordat goederen “in het economisch verkeer van de Lid-Staten worden gebracht”. In dit geval ging het om morfine, een illegaal verdovend middel dat “per definitie volstrekt niet in het economische en commerciële circuit van de Gemeenschap [mag] worden gebracht” en daarom buiten de bepaling van de btw-richtlijn valt. Dit type volstrekt verboden goederen, zoals illegale verdovende middelen, kan enkel leiden tot strafmaatregelen (HvJ, arrest van 28 februari 1984, C-294/82, *Senta Einberger/Hauptzollamt Freiburg*, randnummers 18-20).

Kort samengevat, in dit arrest heeft het HvJ geoordeeld dat er geen btw-schuld ontstaat bij de invoer van illegale verdovende middelen in de EU, behalve als ze bedoeld zijn voor medische of wetenschappelijke doeleinden en dus wettelijk mogen ingevoerd worden. De reden is omdat illegale verdovende middelen op geen manier wettelijk in het economisch verkeer kunnen worden gebracht (BTW Jurisprudentie, 1984; HvJ, arrest van 28 februari 1984, C-294/82, *Senta Einberger/Hauptzollamt Freiburg*).

4.2.1.2 Arrest van 05-07-1988, ‘*Mol*’, C-269/86 (verdovende middelen)

Context

De Nederlander Willem Mol werd in 1983 gearresteerd en strafrechtelijk vervolgd wegens het verkopen van amfetamine. Daarbij vorderde de Nederlandse belastingdienst ook btw op die handel in amfetamine (Gevoegde conclusies van A-G Mancini, 21 april 1988, C-269/86, *Mol/Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen* en C-289/86, *Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat/Inspecteur der Omzetbelasting*).

Arrest

Het HvJ heeft geoordeeld “dat geen omzetbelastingsschuld ontstaat bij de illegale levering van verdovende middelen, die in het binnenland onder bezwarende titel wordt verricht, voor zover die produkten geen deel uitmaken van het door de bevoegde autoriteiten streng bewaakte handelsverkeer ten behoeve van gebruik voor medische en wetenschappelijke doeleinden” (HvJ, arrest van 5 juli 1988, C-269/86, *Mol/Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*, randnummer 21) en dat dit “eveneens geldt voor de illegale levering van amfetamine” (HvJ, arrest van 5 juli 1988, C-269/86, *Mol/Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*, randnummer 27).

Het ging er in deze zaak in de eerst plaats om of de illegale levering van verdovende middelen een belastbare handeling vormt of niet. En of de doelstellingen van de btw-richtlijn (de belangen van de gemeenschappelijke markt) niet verenigbaar zijn met btw-heffing op de illegale levering van zulke producten. Het HvJ verwees naar het voorgaande arrest *Einberger 2* en het feit dat daarin werd geoordeeld dat er geen btw kon geheven worden op de invoer van illegale verdovende middelen omdat die “per

definitie onder een volstrekt invoer- en verhandelingsverbod in de Gemeenschap” vallen (HvJ, arrest van 5 juli 1988, C-269/86, *Mol/Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*, randnummer 15). En het HvJ was van oordeel dat die redenering ook gold in dit arrest, omdat de binnenlandse verhandeling van illegale verdovende middelen evenmin bijdraagt aan de doelstellingen van de btw-richtlijn als de invoer ervan. Het illegale karakter ervan is dus het cruciale element, en niet of het gaat om ingevoerde producten of binnenlandse handel (HvJ, arrest van 5 juli 1988, C-269/86, *Mol/Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*).

Er geldt ook voor amfetamine een verbod in alle lidstaten, opnieuw met uitzondering voor wetenschappelijke en medische doelen en in bepaalde industrieën. Vanwege dit algemeen verbod oordeelde het HvJ dat amfetamine, net zoals alle andere illegale verdovende middelen, buiten de werkingssfeer van de btw-richtlijn valt, en er dus geen btw op verschuldigd kan zijn behalve voor de gereglementeerde uitzonderingen. Het HvJ verwierp het argument van fiscale neutraliteit en de gunstigere behandeling van onbelaste illegale goederen en was van mening dat de levering van producten zoals verdovende middelen helemaal buiten die discussie bestaan omdat zij een bijzonder geval vormen, namelijk dat zij in alle lidstaten volstrekt verboden zijn. De redenering luidde dat in een situatie “waarin elke mededinging tussen een legale en een illegale economische sector uitgesloten is, kan het niet verschuldigd zijn van BTW het beginsel van fiscale neutraliteit niet aantasten” (HvJ, arrest van 5 juli 1988, C-269/86, *Mol/Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*, randnummer 18). Zulke goederen vallen dus buiten de werkingssfeer van de btw-richtlijn. Het argument dat dit zou vallen onder de in art. 4, lid 1 btw-richtlijn omschreven economische activiteit “ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit” (cf. paragraaf 2.2.2) werd daarom verworpen (HvJ, arrest van 5 juli 1988, C-269/86, *Mol/Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*, randnummer 19).

Dus samengevat, het HvJ heeft beslist dat de binnenlandse levering van illegale verdovende middelen, inclusief amfetamine, geen btw-schuld doet ontstaan, behalve als ze bedoeld zijn voor gereglementeerde wetenschappelijke of medische doeleinden (BTW Jurisprudentie, 1988b; HvJ, arrest van 5 juli 1988, C-269/86, *Mol/Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*).

4.2.1.3 Arrest van 05-07-1988, ‘Happy Family’, C-289/86 (verdovende middelen)

Zoals te zien is aan de datum van de uitspraak, is deze zaak samen met de zaak *Mol* behandeld.

Context

‘Happy Family’ is een sociaal-culturele vereniging die een jongerencentrum uitbaatte in Amsterdam. Bezoekers konden hier *soft drugs*, namelijk hasjiesj, kopen bij een zogenaamde “huisdealer”, die dan een deel van zijn opbrengst afstaat aan de vereniging in ruil voor daar te mogen verkopen. Hasjiesj is een henneproduct waarvan de verkoop in Nederland wettelijk verboden was. In principe waren deze huisdealers dus strafbaar, maar het Nederlandse openbare ministerie liet dit toch toe “zolang zij hun handel maar niet publiekelijk of op provocerende wijze bedrijven”, en deze huisdealers waren in zekere mate geïnstitutionaliseerd in Nederland (Gevoegde conclusies van A-G Mancini, 21 april 1988, C-269/86, *Mol/Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen* en C-289/86, *Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat/Inspecteur der Omzetbelasting*, randnummer 1). Happy Family ontving een belastingschuld van de Nederlandse belastingdienst op de verkoop van deze hasjiesj (HvJ, arrest van 5 juli 1988, C-289/86, *Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat/Inspecteur der Omzetbelasting*).

Arrest

Het HvJ heeft in deze zaak geoordeeld “dat geen omzetbelastingsschuld ontstaat bij de illegale levering van verdovende middelen, die in het binnenland onder bezwarende titel wordt verricht, voor zover die produkten geen deel uitmaken van het door de bevoegde autoriteiten streng bewaakte handelsverkeer ten behoeve van gebruik voor medische en wetenschappelijke doeleinden” (HvJ, arrest van 5 juli 1988, C-289/86, *Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat/Inspecteur der Omzetbelasting*, randnummer 23) en dat dit “eveneens geldt voor de illegale levering van henneproducten, ook wanneer de autoriteiten van een Lid-Staat in het kader van een selectief vervolgingsbeleid de kleinschalige detailhandel in die verdovende middelen niet systematisch strafrechtelijk vervolgen” (HvJ, arrest van 5 juli 1988, C-289/86, *Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat/Inspecteur der Omzetbelasting*, randnummer 31).

Deze zaak kwam overeen met de zaak *Mol* (zie vorige paragraaf). Daarom zijn deze twee zaken samen behandeld. De redenering is hetzelfde als bij het arrest *Mol*. Het doet er niet toe dat het nu om *soft drugs* gaat. Het HvJ vond ook in deze zaak dat de beslissing van het arrest *Einberger 2* kon doorgetrokken worden. Omdat henneproducten volstrekt illegale goederen zijn, doet het er niet toe dat het nu om binnenlandse leveringen ging, want deze goederen kunnen niet wettelijk in het economisch verkeer gebracht worden en enkel tot strafmaatregelen leiden, en vallen dus buiten de bepalingen van de btw-richtlijn. De binnenlandse verhandeling van illegale verdovende middelen draagt net zomin bij aan de doelstellingen van de btw-richtlijn als de invoer van die middelen. Het HvJ was van mening dat het feit dat de Nederlandse autoriteiten deze verboden handelingen in praktijk niet vervolgen, geen afbraak doet aan het strikte illegale wettelijke karakter ervan. Autoriteiten moeten soms keuzes maken met de beperkte middelen die ze hebben, maar dit “kan in geen geval leiden tot gelijkstelling van de illegale handel in verdovende middelen met het door de bevoegde autoriteiten streng bewaakte handelsverkeer in de medische en wetenschappelijke sfeer. Dit laatste is immers daadwerkelijk gelegaliseerd, terwijl de verboden handel, ook al wordt hij binnen bepaalde grenzen gedoogd, illegaal blijft en de politie er te allen tijde tegen kan optreden wanneer de bevoegde autoriteiten dat opportuun achten” (HvJ, arrest van 5 juli 1988, C-289/86, *Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat/Inspecteur der Omzetbelasting*, randnummer 38). Het HvJ vreesde ook dat dit anders de harmonisatie van het Europese btw-stelsel zou tegenwerken als de belasting zou afhangen van het beleid van elke individuele lidstaat (HvJ, arrest van 5 juli 1988, C-289/86, *Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat/Inspecteur der Omzetbelasting*).

Samengevat heeft het HvJ in dit arrest geoordeeld dat de binnenlandse levering van illegale verdovende middelen niet belast is met btw, tenzij ze deel uitmaken van gereguleerde medische of wetenschappelijke doeleinden. Dit geldt ook voor henneproducten, ook wanneer lidstaten die handel niet systematisch strafrechtelijk vervolgen in kader van een selectief vervolgingsbeleid. Omdat deze producten ondanks dit beleid nog steeds een strikt verboden karakter hebben (BTW Jurisprudentie, 1988a; HvJ, 5 juli 1988, C-289/86, *Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat/Inspecteur der Omzetbelasting*).

4.2.1.4 Arrest van 06-12-1990, ‘Witzemann’, C-343/89 (vals geld)

Context

In 1981 heeft Max Witzemann volgens de Duitse autoriteiten valse Amerikaanse dollars ingevoerd in de toenmalige Bondsrepubliek Duitsland. Hij vervoerde dit vals geld met de auto, met de bedoeling het in München te verkopen. Maar daar werd hij aangehouden en het vals geld werd in beslag genomen. De

Duitse autoriteiten vorderden nadien btw op de invoer van dat valse geld (Conclusie van A-G Jacobs, 25 oktober 1990, C-343/89, *Max Witzemann/Hauptzollamt München-Mitte*; HvJ, arrest van 6 december 1990, C-343/89, *Max Witzemann/Hauptzollamt München-Mitte*).

Arrest

Het HvJ heeft geoordeeld “dat geen BTW bij invoer kan worden geheven bij de invoer van vals geld in de Gemeenschap” (HvJ, arrest van 6 december 1990, C-343/89, *Max Witzemann/Hauptzollamt München-Mitte*, randnummer 21). Hierbij verwees het HvJ naar het arrest *Einberger 2*. Omdat het opnieuw gaat over illegale invoer van goederen die niet wettelijk in het economisch verkeer kunnen gebracht worden en enkel tot strafmaatregelen kunnen leiden, oordeelde het HvJ dat de overwegingen “ten aanzien van de illegale invoer van verdovende middelen a fortiori voor de invoer van vals geld” gelden (HvJ, arrest van 6 december 1990, C-343/89, *Max Witzemann/Hauptzollamt München-Mitte*, randnummer 20).

Bij de vraag of de logica van de vorige arresten omtrent illegale verdovende middelen ook moet worden doorgetrokken, maakte de Advocaat-Generaal Jacobs een interessante opmerking. Hij redeneerde dat er in heel veel gevallen dezelfde vraag kan gesteld worden, bijvoorbeeld “verdovende middelen, vals geld, wapens, pornografie, huiden van bepaalde dieren, gestolen goederen”. Maar “niet elke als illegaal bestempelde transactie is van belasting vrijgesteld. Er moet een scheidslijn worden getrokken tussen enerzijds transacties die zo duidelijk buiten de sfeer van een wettige economische activiteit liggen, dat deze, in plaats van te worden belast, alleen maar strafrechtelijk kunnen worden vervolgd, en anderzijds transacties die weliswaar onwettig zijn, maar die toch moeten worden belast, al was het alleen maar om ter wille van de fiscale neutraliteit ervoor te zorgen dat de delinquent niet gunstiger wordt behandeld dan de wettig optredende handelaar” (Conclusie van A-G Jacobs, 25 oktober 1990, C-343/89, *Max Witzemann/Hauptzollamt München-Mitte*, randnummer 10). De logica hierbij is dat er bij handel in zaken zoals wapens, pornografie of dierenhuiden wel duidelijke verschillen zijn tussen de wetgeving van de lidstaten, en er voor die goederen vaak een legale handel bestaat naast de illegale, wat het onderscheid vervaagt. In zo’n gevallen stelde de A-G dan dat er een belastingvoordeel moet worden vermeden. Terwijl bij andere goederen, zoals het vals geld in casu, er een duidelijk algemeen verbod geldt in alle lidstaten (Conclusie van A-G Jacobs, 25 oktober 1990, C-343/89, *Max Witzemann/Hauptzollamt München-Mitte*).

Samengevat, de invoer van vals geld valt volledig buiten de bepalingen van de btw-richtlijn en er kan bijgevolg geen btw op geheven worden. De redenering is opnieuw dat er voor vals geld een absoluut invoer- en verhandelingsverbod geldt in alle lidstaten (BTW Jurisprudentie, 1990; HvJ, arrest van 6 december 1990, C-343/89, *Max Witzemann/Hauptzollamt München-Mitte*).

4.2.2 Illegale diensten

4.2.2.1 Arrest van 11-06-1998, ‘Fischer’, C-283/95 (illegale exploitatie van kansspelen)

Context

In de jaren 1987 tot 1989 organiseerde de Duitser Karlheinz Fischer kansspelen op verschillende locaties in Duitsland. Hij bezat een vergunning om een specifiek soort spel te organiseren, maar het spel dat hij in werkelijkheid organiseerde week sterk af van de voorwaarden in die vergunning. De details zijn nogal technisch. Maar het apparaat dat Fischer gebruikte voor het spel was eigenlijk net zoals het ‘klassiek’ roulettespel en naar Duits recht mochten roulettespelen voor commerciële doeleinden alleen georganiseerd

worden door erkende openbare casino's. Fischer bezat dus niet de vergunning nodig om het roulettespel te mogen organiseren, en hij kon die ook niet krijgen want hij baatte geen erkend casino uit. De Duitse autoriteiten beslisten dat het aanbod van dit onwettig kansspel nog steeds onderworpen was aan btw (Conclusie van A-G Jacobs, 20 maart 1997, C-283/95, *Karlheinz Fischer/Finanzamt Donaueschingen*; HvJ, arrest van 11 juni 1998, C-283/95, *Karlheinz Fischer/Finanzamt Donaueschingen*).

Arrest

Het HvJ heeft geoordeeld de "illegale exploitatie van een kansspel, in casu roulette, binnen de werkingssfeer van de [btw-richtlijn valt] (...). Artikel 13 B, sub f, van de richtlijn moet aldus worden uitgelegd, dat een lidstaat die activiteit niet aan BTW mag onderwerpen, terwijl de overeenkomstige activiteit van een erkend openbaar speelcasino is vrijgesteld" (HvJ, arrest van 11 juni 1998, C-283/95, *Karlheinz Fischer/Finanzamt Donaueschingen*, randnummer 31). Er werd herinnerd aan de eerdere rechtspraak over drugs en vals geld. In deze zaken werd er een uitzondering gemaakt op het beginsel van fiscale neutraliteit omdat ze niet in concurrentie kunnen gaan met een legale markt en daarom buiten de werkingssfeer van de btw-richtlijn vallen en zo het beginsel niet kunnen aantasten. Dit impliceert dat indien er wel concurrentie met de legale markt mogelijk is, het beginsel van fiscale neutraliteit wel kan worden aangetast. In casu was er wel degelijk sprake van concurrentie met de legale kansspelenmarkt. Roulettespellen worden in de legale markt georganiseerd en zijn dus deel van het economisch verkeer. Deze transacties hebben dus wel te maken met de doelstellingen van de btw-richtlijn. De handelingen door Fischer waren enkel illegaal, omdat hij een vergunning voor een ander soort kansspel had gebruikt om roulettespellen te organiseren, die enkel in erkende casino's georganiseerd mochten worden. Moest hij een casinovergunning gehad hebben, had hij de spelen dus wel mogen organiseren (HvJ, arrest van 11 juni 1998, C-283/95, *Karlheinz Fischer/Finanzamt Donaueschingen*).

Artikel 13 B, sub f, van de btw-richtlijn stelt kansspelen uitdrukkelijk vrij van btw, maar lidstaten mogen wel voorwaarden en beperkingen opleggen aan deze vrijstelling. Duitsland stelt de kansspelen door openbare erkende casino's vrij. De vraag rees dus of Duitsland de vrijstelling mocht beperken tot roulettespellen georganiseerd door erkende openbare casino's, en of deze beperking het beginsel van fiscale neutraliteit niet aantast. Het HvJ redeneerde dat het beginsel van fiscale neutraliteit ook in acht moet worden genomen als lidstaten grenzen willen stellen aan die vrijstelling. Gezien dit beginsel zich verzet tegen een onderscheid tussen legale en illegale transacties, mocht Duitsland de btw-vrijstelling niet beperken tot handelingen door erkende openbare casino's. De toegestane beperkingen mogen dus niet ingesteld worden puur op basis van een al dan niet illegaal karakter. Gelijkaardige illegale handelingen die concurreren met de legale tegenhanger moeten gelijk behandeld worden, ook als het om btw-vrijstellingen gaat (HvJ, arrest van 11 juni 1998, C-283/95, *Karlheinz Fischer/Finanzamt Donaueschingen*).

Kort samengevat, de illegale exploitatie van kansspelen (zoals roulette) valt binnen de werkingssfeer van de btw-richtlijn en is dus onderworpen aan de btw-regels. Deze gaan namelijk in competitie met de legale markt voor kansspelen en dus moet het beginsel van fiscale neutraliteit worden gerespecteerd. Artikel 13 B, sub f, van de btw-richtlijn bepaalt dat kansspelen vrijgesteld zijn van de btw. Een lidstaat mag hier wel uitzonderingen op opleggen, maar mag dat niet doen louter op basis van illegaliteit. Ook inzake btw-vrijstellingen moeten dezelfde soort kansspelen gelijk behandeld worden, ongeacht de illegaliteit. Lidstaten mogen legale kansspelen dus niet vrijstellen van de btw en tegelijkertijd overeenkomstige illegale kansspelen onderwerpen aan btw (BTW Jurisprudentie, 1998b; HvJ, arrest van 11 juni 1998, C-283/95, *Karlheinz Fischer/Finanzamt Donaueschingen*).

4.2.2.2 Arrest van 29-06-1999, 'Coffeeshop Siberië', C-158/98 (verhuur van een tafel voor de verkoop van drugs)

Context

'Siberië' is een Nederlandse coffeeshop. Dat is een vestiging waar 'soft' drugs worden verkocht en gebruikt. In principe is de verkoop van deze soft drugs illegaal. In Nederland werd de verkoop van strikt beperkte hoeveelheden cannabis in deze coffeeshops echter gedoogd, weliswaar onder strikte voorwaarden. Van 1990 tot en met 1993 verhuurde Siberië een tafel aan een zogenaamde huisdealer (cf. arrest *Happy Family*, paragraaf 4.2.1.3). Deze huisdealer verkocht cannabisproducten aan de verhuurde tafel. Siberië was hiervan op de hoogte en liet dit uitdrukkelijk toe. De huisdealer betaalde om deze tafel te mogen gebruiken en dit werd door Siberië geboekt als "tafelhuur" (HvJ, arrest van 29 juni 1999, C-158/98, *Coffeeshop Siberië/Staatssecretaris van Financiën*, randnummer 6). Als klanten aan de bar vroegen om deze drugs te kopen werden zij door het personeel van Siberië verwezen naar die tafel. Siberië betaalde geen btw op de inkomsten van de verhuur van de tafel, maar wel op haar andere leveringen. De Nederlandse belastingdienst vond dat Siberië ook btw moest betalen op de verhuur van deze tafel, en legde een naheffingsaanslag op (Conclusie van A-G Fennely, 11 maart 1999, C-158/98, *Coffeeshop Siberië/Staatssecretaris van Financiën*; HvJ, arrest van 29 juni 1999, C-158/98, *Coffeeshop Siberië/Staatssecretaris van Financiën*).

Arrest

Het HvJ heeft geoordeeld "dat de verhuur van een locatie die wordt gebruikt voor de verkoop van drugs in omstandigheden als die van het hoofdgeding, binnen de werkingssfeer van [de btw-richtlijn] valt" (HvJ, arrest van 29 juni 1999, C-158/98, *Coffeeshop Siberië/Staatssecretaris van Financiën*, randnummer 23).

Het HvJ benadrukte het belang van het beginsel van fiscale neutraliteit en herinnerde ook aan de arresten *Happy Family* en *Mol*, waarin werd geoordeeld dat illegale verdovende middelen (behalve voor wetenschappelijke en medische doeleinden) weliswaar een uitzondering vormen op dit beginsel. Het HvJ vond echter dat er in deze zaak geen sprake was van een situatie "waarin wegens de bijzondere kenmerken van bepaalde goederen of diensten elke mededinging tussen een legale en een illegale economische sector uitgesloten is" (HvJ, arrest van 29 juni 1999, C-158/98, *Coffeeshop Siberië/Staatssecretaris van Financiën*, randnummer 21). In principe is de verhuur van een locatie, of deel ervan (zoals één tafel in casu), een economische activiteit die onder de btw-richtlijn valt. Het feit dat er op de locatie strafbare feiten worden gepleegd, deed volgens het HvJ niet af "aan het economische karakter van deze verhuur". Er bestaat immers nog steeds concurrentie binnen de sector met legale verhuur. De verhuur van de tafel wordt dus apart beschouwd, los van de illegale handelingen die er nadien verricht worden (het gaat immers niet over de vraag of er btw op de drugsverkoop wordt geheven, die discussie is al beslecht in de arresten *Mol* en *Happy Family*). Moest er geen btw verschuldigd zijn op de verhuur voor illegale doeleinden, "dan zou dus het beginsel van fiscale neutraliteit van het BTW-stelsel worden aangetast" (HvJ, arrest van 29 juni 1999, C-158/98, *Coffeeshop Siberië/Staatssecretaris van Financiën*, randnummer 22).

Dus kort samengevat, de verhuur van een locatie, of deel ervan, die wordt gebruikt om drugs te verkopen, is nog steeds een economische activiteit die in concurrentie gaat met de legale markt. Daarom eist het beginsel van fiscale neutraliteit dat er geen onderscheid gemaakt wordt op basis van de illegale transacties die zullen plaatsvinden na deze verhuur en dient er dus btw geheven te worden op de verhuur van een tafel

waar nadien drugs wordt verkocht (BTW Jurisprudentie, 1999b; HvJ, arrest van 29 juni 1999, C-158/98, *Coffeeshop Siberië/Staatssecretaris van Financiën*).

4.2.2.3 Arrest van 20-11-2001, ‘Jany e.a.’, C-268/99 (prostitutie)

(In deze zaak wordt prostitutie behandeld als illegale dienst. Sinds 1 juni 2022 is (vrijwillige) prostitutie in België echter gedecriminaliseerd en uit het strafwetboek gehaald (FOD Justitie, z.d.).)

Context

Zes Poolse en Tsjechische onderdanen vroegen in Nederland een verblijfsvergunning aan om als zelfstandige raamprostitutie te werken. De staatssecretaris weigerde met het argument dat prostitutie verboden was en niet als reguliere zelfstandige arbeid kon gelden. De belangrijkste vraag in deze zaak (voor deze masterproef) was of prostitutie kan kwalificeren als een ‘economische activiteit anders dan in loondienst’ (Conclusie van A-G Léger, 8 mei 2001, C-268/99, *Aldona Malgorzata Jany e.a./Staatssecretaris van Justitie*; HvJ, arrest van 20 november 2001, C-268/99, *Aldona Malgorzata Jany e.a./Staatssecretaris van Justitie*).

Arrest

Het HvJ heeft geoordeeld dat “door een zelfstandige beoefende prostitutie kan worden beschouwd als een dienstverlening tegen vergoeding” en bijgevolg als “economische activiteiten anders dan in loondienst” of “werkzaamheden anders dan in loondienst”, behalve wanneer de dienstverrichter “zonder enige gezagsverhouding met betrekking tot de keuze van deze activiteit, de arbeidsomstandigheden en de beloning, onder zijn eigen verantwoordelijkheid, en tegen een beloning die volledig en rechtstreeks aan hem wordt betaald” (HvJ, arrest van 20 november 2001, C-268/99, *Aldona Malgorzata Jany e.a./Staatssecretaris van Justitie*, randnummers 50, 51, 70 & 71). Het HvJ bevestigde dus dat prostitutie, wanneer zij zelfstandig wordt verricht, een economische activiteit tegen vergoeding is. Het gaf drie cumulatieve criteria om zelfstandigheid te bepalen: (1) geen gezagsverhouding over keuze van activiteit, arbeidsomstandigheden en beloning; (2) uitoefening onder eigen verantwoordelijkheid; en (3) vergoeding die volledig en rechtstreeks aan de dienstverrichter wordt betaald. Voor de btw betekent dit dat een prostituee die aan deze drie criteria voldoet in beginsel belastingplichtige is in de zin van artikel 9, lid 1, btw-richtlijn (HvJ, arrest van 20 november 2001, C-268/99, *Aldona Malgorzata Jany e.a./Staatssecretaris van Justitie*, randnummers 70 & 71).

Dus samengevat, dit arrest is slechts deels toepasselijk op het onderwerp van deze masterproef, maar er vallen een aantal dingen uit af te leiden. Btw is in beginsel verschuldigd op prostitutie wanneer de dienstverrichter een belastingplichtige is en een dienst onder bezwarende titel verricht, ook als prostitutie in principe illegaal is onder het nationaal recht. Dat volgt uit artikel 9 van de btw-richtlijn. Als de prostituee werkelijk zelfstandig werkt, onder eigen verantwoordelijkheid en de vergoeding volledig en rechtstreeks ontvangt, dan is zij een belastingplichtige en is haar prestatie een btw-belaste dienst. Werkt zij niet zelfstandig maar in een gezagsverhouding, dan is het loon geen btw-prestatie van haar (in dat geval kunnen wellicht wel btw-gevolgen spelen bij de exploitant, bijvoorbeeld voor kamerverhuur, bemiddelings- of aanverwante diensten (cf. paragraaf 4.5.1 over Belgische zaken)) (HvJ, arrest van 20 november 2001, C-268/99, *Aldona Malgorzata Jany e.a./Staatssecretaris van Justitie*).

4.2.2.4 Arrest van 17-02-2005, 'Akritidis', C-462/02 (illegale exploitatie van kansspelen)

Context

Savvas Akritidis heeft tussen 1987 en 1991 de speelhal 'Monte-Carlo' uitgebaat in Duitsland, waarin hij roulette en kaartspellen organiseerde. Hij had hiervoor een vergunning, maar die bevatte wel bepaalde regels over de organisatie van deze spellen die moesten worden nageleefd. Akritidis heeft deze regels bij zowel het roulettespel als de kaartspellen niet gevolgd (de details zijn nogal technisch). Er was dus sprake van illegale inkomsten door ongewettigde kansspelen. De Duitse autoriteiten legden een btw-aanslag voor en hadden bij de berekening ook rekening gehouden met de illegale inkomsten. Akritidis voerde hier bezwaar tegen aan, en verwees daarbij naar het arrest *Fischer*. Op grond van dit arrest ging de Duitse belastingdienst akkoord om de illegale inkomsten van het roulettespel vrij te stellen van de belasting, maar de illegale inkomsten van de kaartspellen werden nog steeds belastbaar geacht (Conclusie van A-G Stix-Hackl, 8 juli 2004, gevoegde zaken C-453/02 & C-462/02, *Linneweber/Finanzamt Gladbeck & Akritidis/Finanzamt Herne-West*; HvJ, arrest van 17 februari 2005, C-453/02 & C-462/02, *Linneweber/Finanzamt Gladbeck & Akritidis/Finanzamt Herne-West*).

(Deze zaak is vanwege gelijkenissen in de zaken en vooral in de prejudiciële vragen samengevoegd met de zaak *Linneweber/Finanzamt Gladbeck* C-453/02. Maar omdat het in die zaak gaat om gewettigde kansspelen waarbij de vergunningsregels gevolgd zijn, wordt die verder niet besproken (HvJ, arrest van 17 februari 2005, C-453/02 & C-462/02, *Linneweber/Finanzamt Gladbeck & Akritidis/Finanzamt Herne-West*)).

Arrest

Het HvJ heeft geoordeeld dat de btw-richtlijn "zich verzet tegen een nationale wettelijke regeling die bepaalt dat de exploitatie van alle kansspelen (...) in erkende openbare speelbanken is vrijgesteld van BTW, terwijl de uitoefening van deze activiteit door andere marktdeelnemers dan de uitbaters van dergelijke speelbanken niet is vrijgesteld" (HvJ, arrest van 17 februari 2005, C-453/02 & C-462/02, *Linneweber/Finanzamt Gladbeck & Akritidis/Finanzamt Herne-West*, randnummer 30). Het ging in deze zaak eigenlijk niet zozeer om de illegaliteit van de kaartspellen van Akritidis, omdat het arrest *Fischer* al bepaald had dat de illegaliteit niet mag aanzetten tot een fiscaal onderscheid. Het ging er wel om of de kaartspellen verschillend genoeg waren van die in erkende speelbank om een fiscaal onderscheid te rechtvaardigen, gelet op het beginsel van fiscale neutraliteit. En breder nog, of er een onderscheid moet gemaakt worden tussen verschillende kansspelen. Het HvJ herinnerde eraan dat art. 13, B, sub f, btw-richtlijn de exploitatie van kansspelen in principe vrijstelt van btw, maar de lidstaten wel bevoegd stelt om voorwaarden en beperking aan deze vrijstellingen op te leggen, zolang zij het beginsel van fiscale neutraliteit respecteren (cf. arrest *Fischer*). Over de gelijkaardigheid van de kansspelen redeneerde het HvJ dat alle soorten kansspelen onder Duits recht vrijgesteld zijn voor de erkende casino's. Dit impliceert dat ook alle soorten kansspelen die niet door erkende casino's worden georganiseerd, en dus in Duitsland illegaal worden georganiseerd, vrijgesteld moeten worden van btw. Anders wordt het beginsel van fiscale neutraliteit aangetast. Het HvJ verwees naar het arrest *Fischer* om aan te tonen dat in dat arrest de identiteit van de uitbater en de manier van organisatie er niet toe deden, maar wel het feit dat de spellen met elkaar concurreerden. Het HvJ was daarom van oordeel dat die logica ook in dit arrest gold (HvJ, arrest van 17 februari 2005, C-453/02 & C-462/02, *Linneweber/Finanzamt Gladbeck & Akritidis/Finanzamt Herne-West*).

Kort samengevat, als nationale wetgeving de exploitatie van alle kansspelen in erkende openbare speelbanken vrijstelt van btw, moet de exploitatie van kansspelen door andere marktpartijen dan de erkende speelbanken ook vrijgesteld worden van btw, ook als die illegaal georganiseerd zijn. In het arrest *Fischer* was namelijk al bepaald dat illegaliteit bij kansspelen die concurreren met reglementaire kansspelen (in erkende speelbanken) niet volstond als argument om een uitzondering te vormen op het beginsel van fiscale neutraliteit. Dat werd in dit arrest nogmaals bevestigd (HvJ, arrest van 17 februari 2005, C-453/02 & C-462/02, *Linneweber/Finanzamt Gladbeck & Akritidis/Finanzamt Herne-West*).

4.2.2.5 Beschikking van 07-07-2010, 'Curia', C-381/09 (woekerleningen)

Context

De Italiaan Gennaro Curia deed aan woekerkredietverlening, wat illegaal is in Italië. Dat is het uitgeven van leningen met heel hoge en vaak stijgende rente, waarmee ontleners uitgebuit worden (ook in België is dit illegaal en kan dit strafrechtelijk worden vervolgd op basis van art. 494 van het strafwetboek). De Italiaanse autoriteiten vorderden btw op Curia's inkomsten van deze leningen (HvJ, beschikking van 7 juli 2010, C-381/09, *Gennaro Curia/Ministero dell'Economia e delle Finanze Agenzia delle Entrate*).

Volgens art. 13, B, sub d, punt 1 van de btw-richtlijn is het verlenen en het bemiddelen van kredieten, alsmede het beheer van kredieten door degene die deze heeft verleend, vrijgesteld van btw, maar kunnen lidstaten hier voorwaarden aan vaststellen om fraude, misbruik en ontwijking te voorkomen (HvJ, beschikking van 7 juli 2010, C-381/09, *Gennaro Curia/Ministero dell'Economia e delle Finanze Agenzia delle Entrate*).

Arrest

Het HvJ heeft geoordeeld dat de "activiteit van woekerkredietverlening, die naar nationaal strafrecht een strafbaar feit vormt, valt, ondanks haar onrechtmatige karakter, onder het toepassingsgebied van de [btw-richtlijn] (...). Artikel 13, B, sub d), punt 1, van deze richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat een lidstaat deze activiteit niet aan de belasting over de toegevoegde waarde kan onderwerpen wanneer de overeenkomstige activiteit van verlening van geldleningen tegen niet-buitensporige rente is vrijgesteld van deze belasting" (HvJ, beschikking van 7 juli 2010, C-381/09, *Gennaro Curia/Ministero dell'Economia e delle Finanze Agenzia delle Entrate*, randnummer 20, eigen vertaling uit het Italiaans). Het HvJ verwees naar het beginsel van fiscale neutraliteit en de eerdere rechtspraak waaruit volgde dat een uitzondering op de belastingplicht enkel kan in de gevallen dat alle concurrentie tussen de legale en illegale sector is uitgesloten. Bij woekerleningen is er echter wel sprake van concurrentie met andere kredietverlening. En kredietverlening op zich is geen verboden activiteit. Het feit dat bij woekerkrediet de rente buitensporig hoog is, veranderde volgens het HvJ niets aan het economische karakter van deze leningen. Dit kan dus niet gelijkgesteld worden aan de illegale verdovende middelen of vals geld uit de eerdere arresten. Verder merkte het HvJ op dat art. 13, B, sub d, punt 1 van de btw-richtlijn kredietverlening vrijstelt van btw, zonder onderscheid te maken tussen legale en illegale transacties, waardoor lidstaten de btw-vrijstelling niet kunnen beperken tot legale kredietverlening. Het HvJ verwees hierbij naar de arresten *Lange* (paragraaf 4.2.5.1) en *Fischer* (paragraaf 4.2.2.1) (HvJ, beschikking van 7 juli 2010, C-381/09, *Gennaro Curia/Ministero dell'Economia e delle Finanze Agenzia delle Entrate*).

Dus samengevat, woekerleningen vallen onder de werking van de btw-richtlijn. Deze illegale leningen gaan namelijk in concurrentie met legale kredietverlening. Als een lidstaat rechtmatige leningen vrijstelt van btw, moeten ook woekerleningen vrijgesteld worden van de btw. Anders wordt het beginsel van fiscale neutraliteit aangetast (BTW Jurisprudentie, 2010b; HvJ, beschikking van 7 juli 2010, C-381/09, *Gennaro Curia/Ministero dell'Economia e delle Finanze Agenzia delle Entrate*).

4.2.3 Gestolen goederen

4.2.3.1 Arrest van 14-07-2005, 'British American Tobacco International en Newman Shipping & Agency Company', C-435/03 (diefstal van sigaretten)

Context

Newman Shipping & Agency Company NV (hierna 'Newman') is een vennootschap die een belastingentrepot in Antwerpen exploiteerde. In dat entrepot waren tabaksproducten opgeslagen die (in België) geproduceerd en verpakt waren door British American Tobacco International Ltd, dat dus eigenaar was van de producten. Op 4 december 1995, 29 januari 1996, 14 juni 1998 en 15 juni 1998 zijn er sigaretten gestolen uit dit entrepot. De Belgische administratie der Douane en Accijnzen heeft van Newman bij aanslag betaling gevorderd van de btw voor de gestolen sigaretten, overeenkomstig de regeling van artikel 58, lid 1, van het Belgische btw-wetboek en artikel 1 van het Koninklijk Besluit nr. 13 van 29 december 1992 met betrekking tot de regeling voor tabaksfabricaten op het stuk van belasting over de toegevoegde waarde (Conclusie van A-G Poiares Maduro, 25 mei 2005, C-435/03, *British American Tobacco International Ltd en Newman Shipping & Agency Company NV/Belgische Staat*; HvJ, arrest van 14 juli 2005, C-435/03, *British American Tobacco International Ltd en Newman Shipping & Agency Company NV/Belgische Staat*).

Art. 58 § 1, lid 1, WBTW bepaalt dat voor er btw op tabaksproducten moet worden geheven "telkens wanneer voor die fabricaten (...) Belgische accijns moet worden voldaan". En art. 1, lid 1 van KB nr. 13, bepaalt dat de btw op tabaksproducten "opeisbaar [is] op hetzelfde tijdstip als de accijns".

De rechter van het Antwerpse Hof van Beroep twijfelde of het Belgische recht niet in strijd was met het Europese recht en beslist daarom om prejudiciële vragen te stellen aan het HvJ (HvJ, arrest van 14 juli 2005, C-435/03, *British American Tobacco International Ltd en Newman Shipping & Agency Company NV/Belgische Staat*, randnummer 21).

Arrest

De Belgische regering betoogde dat die prejudiciële vragen "irrelevant" waren en "volledig (...) geherformuleerd" moesten worden omdat deze vragen gebaseerd waren op een foute interpretatie van art. 58, lid 1 WBTW en dat deze bepalingen enkel bedoeld waren om de btw-heffing te vergemakkelijken en dus geen nieuwe categorie belastbare handelingen inriepen die onverenigbaar zouden zijn met de btw-richtlijn (HvJ, arrest van 14 juli 2005, C-435/03, *British American Tobacco International Ltd en Newman Shipping & Agency Company NV/Belgische Staat*, randnummer 22). Het HvJ ging hier niet mee akkoord. Het was bewezen dat de goederen effectief gestolen waren. Daarnaast was de btw "juist na de diefstal" gevorderd, en dit toonde volgens het HvJ aan dat de diefstal de bepalende gebeurtenis was voor de heffing en dat de Belgische staat dus "wel degelijk de diefstal zelf tot belastbaar feit voor de BTW verheven"

had (HvJ, arrest van 14 juli 2005, C-435/03, *British American Tobacco International Ltd en Newman Shipping & Agency Company NV/Belgische Staat*, randnummer 29).

Het HvJ heeft geoordeeld dat “diefstal van goederen geen „levering van goederen onder bezwarende titel” [vormt] in de zin van artikel 2 van de [btw-richtlijn] (...) en (...) bijgevolg als zodanig niet aan BTW [kan] worden onderworpen. De omstandigheid dat het, zoals in het hoofdgeding, om accijnsgoederen gaat, is daartoe irrelevant” (HvJ, arrest van 14 juli 2005, C-435/03, *British American Tobacco International Ltd en Newman Shipping & Agency Company NV/Belgische Staat*, randnummer 42). Daarnaast heeft het HvJ geoordeeld dat de door de btw-richtlijn “aan een lidstaat verleende machtiging om maatregelen in te voeren die de controle op de heffing van de BTW vergemakkelijken, deze staat niet de bevoegdheid geeft om andere handelingen dan die vermeld in artikel 2 van de richtlijn aan deze belasting te onderwerpen. Die machtiging kan dus geen rechtsgrondslag verschaffen aan een nationale regeling die diefstal van goederen uit een belastingentrepot aan BTW onderwerpt” (HvJ, arrest van 14 juli 2005, C-435/03, *British American Tobacco International Ltd en Newman Shipping & Agency Company NV/Belgische Staat*, randnummer 49).

Omdat diefstal van goederen per definitie geen enkele financiële tegenprestatie kan inhouden, kan er geen sprake zijn van een levering onder bezwarende titel en kan dit dus niet onder ‘levering van goederen’ in de zin van de btw-richtlijn vallen. Het HvJ haalde ook aan dat het beginsel van fiscale neutraliteit niet eist dat diefstal van goederen wordt gelijkgesteld aan wettelijke leveringen van goederen. Het HvJ vond wel dat, als er een volgende invoer of levering van de gestolen goederen plaatsvindt, bijvoorbeeld als ze achteraf verkocht worden, het beginsel van fiscale neutraliteit dan wel vereist wel dat ze gelijkgesteld worden aan de levering van wettelijke goederen. Dit impliceert dat de verkoop van gestolen goederen wel aan btw onderworpen is (zolang die in competitie gaan met een legale markt). Maar in deze zaak was er geen sprake van de verkoop van de goederen, enkel van de diefstal zelf. De diefstal wordt dus losgekoppeld van het feit dat de goederen nadien in het economisch verkeer kunnen worden gebracht, want daar heeft de bestolen partij niks mee te maken (HvJ, arrest van 14 juli 2005, C-435/03, *British American Tobacco International Ltd en Newman Shipping & Agency Company NV/Belgische Staat*).

Dus kort samengevat, de diefstal van goederen vormt geen ‘levering onder bezwarende titel’ in de zin van artikel 2 van de btw-richtlijn. Daarom kan er op de diefstal van goederen zelf geen btw-verschuldigd zijn. Er is namelijk geen sprake van een tegenprestatie aan de bestolen partij, die dus geen btw verschuldigd kan zijn. Als de gestolen goederen later door de dieven of derden verkocht worden, kan er wel nog een btw-schuld ontstaan als er sprake is van concurrentie met rechtmatige goederen. Maar dit staat volledig los van het slachtoffer van de diefstal. Van zo een latere verkoop was in dit arrest geen sprake (BTW Jurisprudentie, 2005; HvJ, arrest van 14 juli 2005, C-435/03, *British American Tobacco International Ltd en Newman Shipping & Agency Company NV/Belgische Staat*).

4.2.3.2 Arrest van 11-07-2013, ‘Harry Winston’, C-273/12 (diefstal van juwelen uit een douane-entrepot)

Context

Harry Winston SARL (hierna: ‘Harry Winston’) is een Frans juweliersbedrijf. Op 6 oktober 2007 vond er een gewapende overval met gijzeling plaats, waarbij juwelen van Harry Winston gestolen zijn. Deze waren in Frankrijk onder het stelsel van douane-entrepots geplaatst (HvJ, arrest van 11 juli 2013, C-

273/12, *Harry Winston SARL/Directeur général des douanes et droits indirects & Chef de l'agence de poursuites de la Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières*). Dat wil zeggen dat de juwelen van buiten de EU waren ingevoerd en opgeslagen waren in een door de douaneautoriteiten goedgekeurde opslagplaats zonder dat direct invoerrechten en btw moesten worden betaald (Federale Overheidsdienst Financiën, n.d.). De Franse douanediensden hebben nadien Harry Winston verzocht om btw te betalen op de gestolen juwelen (HvJ, arrest van 11 juli 2013, C-273/12, *Harry Winston SARL/Directeur général des douanes et droits indirects & Chef de l'agence de poursuites de la Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières*).

Arrest

Het HvJ heeft geoordeeld dat “diefstal van onder het stelsel van douane-entrepots geplaatste goederen een onttrekking van deze goederen (...) vormt waardoor een douaneschuld bij invoer ontstaat” (HvJ, arrest van 11 juli 2013, C-273/12, *Harry Winston SARL/Directeur général des douanes et droits indirects & Chef de l'agence de poursuites de la Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières*, randnummer 36). En bijgevolg dat “diefstal van onder het stelsel van douane-entrepots geplaatste goederen tot gevolg heeft dat het belastbare feit plaatsvindt en de btw verschuldigd wordt” (HvJ, arrest van 11 juli 2013, C-273/12, *Harry Winston SARL/Directeur général des douanes et droits indirects & Chef de l'agence de poursuites de la Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières*, randnummer 45).

Het HvJ haalde aan dat art. 71, lid 1 van de btw-richtlijn bepaalt dat bij goederen die onder het stelsel van douane-entrepots geplaatst worden, het belastbare feit plaatsvindt “op het tijdstip waarop de goederen aan dit stelsel worden onttrokken” en er dan dus btw-schuld op de invoer ontstaat. Dit artikel geeft de lidstaten ook de mogelijkheid om “de btw bij invoer (...) [te] verbinden met het belastbare feit en het verschuldigd worden van de douanerechten” (HvJ, arrest van 11 juli 2013, C-273/12, *Harry Winston SARL/Directeur général des douanes et droits indirects & Chef de l'agence de poursuites de la Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières*, randnummer 41). De diefstal kan dus ook gelden als een onttrekking aan het douanetoezicht. En bijgevolg, omdat er in dit geval “een douaneschuld is ontstaan op het tijdstip waarop de onder het stelsel van douane-entrepots geplaatste goederen aan het douanetoezicht zijn onttrokken, met andere woorden op het tijdstip waarop die goederen zijn gestolen, de btw (...) op hetzelfde tijdstip verschuldigd geworden is” (HvJ, arrest van 11 juli 2013, C-273/12, *Harry Winston SARL/Directeur général des douanes et droits indirects & Chef de l'agence de poursuites de la Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières*, randnummer 42).

Het HvJ vond dat het arrest *British American Tobacco International en Newman Shipping & Agency Company* hier niet van toepassing was, omdat het in dat arrest om het belastbare feit bij levering onder bezwarende titel ging, terwijl in casu het belastbare feit de invoer van de goederen is. Het doet er dus niet toe dat de diefstal niet als levering onder bezwarende titel kan gezien worden, omdat de invoer belast wordt. En de juwelen zijn pas gestolen nadat ze al ingevoerd waren. In casu heeft de diefstal van de goederen er dus voor gezorgd dat er een onttrekking aan de douane plaatsvond, waardoor, onder de regels van het stelsel van douane-entrepots, een douaneschuld is ontstaan, wat op zijn beurt tot gevolg had dat er ook een btw-schuld op de invoer is ontstaan (HvJ, arrest van 11 juli 2013, C-273/12, *Harry Winston SARL/Directeur général des douanes et droits indirects & Chef de l'agence de poursuites de la Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières*).

Dus kort samengevat, diefstal van goederen geplaatst onder het stelsel van douane-entrepots leidt wel tot een btw-schuld. Omdat deze goederen door de diefstal onttrokken worden aan het douanetoezicht, ontstaat er een belastbaar feit voor douanerechten. En omdat lidstaten dit mogen koppelen aan het ontstaan van een belastbaar feit bij invoer-btw, is er dus ook btw verschuldigd als de goederen onttrokken worden door diefstal. Dus eigenlijk is er btw verschuldigd omdat de goederen ingevoerd zijn. Maar deze schuld wordt uitgesteld onder het stelsel van douane-entrepots tot de goederen worden onttrokken aan het douanetoezicht. En als de goederen gestolen worden uit het douane-entrepot, geldt dit ook als een onttrekking aan het douanetoezicht en wordt de (uitgestelde) btw op de invoer verschuldigd. De btw wordt dus in feite niet verschuldigd op de diefstal, maar de diefstal doet wel het belastbaar feit op de invoer ontstaan (BTW Jurisprudentie, 2013; HvJ, arrest van 11 juli 2013, C-273/12, *Harry Winston SARL/Directeur général des douanes et droits indirects & Chef de l'agence de poursuites de la Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières*).

4.2.3.3 Arrest van 27-04-2023, 'Fluvius Antwerpen', C-677/21 (diefstal van elektriciteit)

Context

Fluvius is een Vlaamse elektriciteitsleverancier. De persoon 'MX' heeft in zijn woning in Antwerpen onrechtmatig elektriciteit van Fluvius verbruikt van 7 mei 2017 tot en met 7 augustus 2019. MX had voor deze elektriciteit geen contract met Fluvius en nam dus elektriciteit van Fluvius af zonder dat Fluvius dat wist (de advocaat-generaal sprak van een "stroomdief" (Conclusie van A-G Kokott, 12 januari 2023, C-677/21, *MX/Fluvius Antwerpen*, randnummer 1)). Fluvius heeft dit energieverbruik na verloop van tijd echter vastgesteld, het verbruik opgemeten, en MX een factuur van 813,41 euro voorgelegd, waarvan 131,45 euro aan btw. MX weigerde deze factuur te betalen, waardoor Fluvius besloot om MX te dagvaarden voor het Antwerpse vreedegerecht (Conclusie van A-G Kokott, 12 januari 2023, C-677/21, *MX/Fluvius Antwerpen*; HvJ, arrest van 27 april 2023, C-677/21, *MX/Fluvius Antwerpen*).

Art. 13, lid 1 van de btw-richtlijn bepaalt dat "publiekrechtelijke lichamen in elk geval als belastingplichtige [worden] beschouwd voor (...) werkzaamheden, voor zover deze niet van onbeduidende omvang zijn. Art. 14 btw-richtlijn bepaalt: "als ,levering van goederen' wordt beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken". En art. 15 btw-richtlijn bepaalt dat elektriciteit een lichamelijke zaak is. Volgens art. 4.1.2 van het 'decreet van de Vlaamse regering van 8 mei 2009 houdende algemene bepalingen betreffende het energiebeleid' vallen onrechtmatige daden inzake elektriciteitsnetten daar ook onder en wordt de prijs van de afgenomen energie berekend inclusief btw (Conclusie van A-G Kokott, 12 januari 2023, C-677/21, *MX/Fluvius Antwerpen*).

De Antwerpse verwijzende rechter twijfelde echter of deze Belgische regeling niet in strijd was met de btw-richtlijn en richtte zich daarom tot het HvJ (HvJ, arrest van 27 april 2023, C-677/21, *MX/Fluvius Antwerpen*, randnummer 25).

Arrest

Het HvJ heeft geoordeeld dat "de levering van elektriciteit door een distributienetbeheerder, zelfs indien dit onvrijwillig is en het gevolg is van het onrechtmatig handelen van een derde, een levering van goederen onder bezwarende titel is waarbij de macht om over een lichamelijke zaak te beschikken

overgaat of wordt overgedragen” en “een economische activiteit van deze beheerder vormt, aangezien zij een risico weerspiegelt dat inherent is aan zijn activiteit als beheerder van een elektriciteitsdistributienet. Ervan uitgaande dat deze economische activiteit wordt verricht door een publiekrechtelijk lichaam dat handelt als overheid, kan een dergelijke activiteit (...) slechts als onbeduidend (...) worden beschouwd indien zij miniem is, qua volume dan wel qua tijd, en bijgevolg dermate geringe economische gevolgen heeft dat de concurrentieverstoringen die eruit kunnen voortvloeien zo niet onbestaand, dan toch verwaarloosbaar zijn” (HvJ, arrest van 27 april 2023, C-677/21, *MX/Fluvius Antwerpen*, randnummer 58).

Het HvJ vond dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de onrechtmatig verbruikte elektriciteit door MX en het bedrag dat Fluvius vorderde als tegenprestatie, omdat dit bedrag gebaseerd is op een meting van de verbruikte elektriciteit (en het dus geen boete of iets dergelijks was). Daarom vond het HvJ dat er wel degelijk sprake was van een levering ‘onder bezwarende titel’, ondanks het onrechtmatige karakter. Het HvJ herinnerde opnieuw aan het beginsel van fiscale neutraliteit en het feit dat dat breed moet geïnterpreteerd worden. Omdat er hier sprake was van diefstal, vond het HvJ dat “een levering van goederen in omstandigheden als die van het hoofding moet (...) worden geanalyseerd als de overdracht of overgang van de macht om over een lichamelijke zaak te beschikken” (HvJ, arrest van 27 april 2023, C-677/21, *MX/Fluvius Antwerpen*, randnummer 37). Omdat Fluvius commercieel risico draagt bij diefstal van elektriciteit (zelf voor de kosten moet opdraaien door zelf de schade te moeten opmeten en het bedrag zelf te moeten vorderen), is hier sprake van commercieel risico eigen aan een economische activiteit. In beginsel is er dus btw verschuldigd. Maar als de zaak als onbeduidend kan worden beschouwd niet. Het HvJ vond dat een “onbeduidende omvang van de activiteit” een uitzondering was op de algemene regel van btw-heffing en strikt moest worden uitgelegd (HvJ, arrest van 27 april 2023, C-677/21, *MX/Fluvius Antwerpen*, randnummer 54). Alleen als de activiteit “kan worden geacht miniem te zijn, qua volume dan wel qua tijd, en bijgevolg dermate geringe economische gevolgen heeft dat de concurrentieverstoringen die eruit kunnen voortvloeien zo niet onbestaand, dan toch verwaarloosbaar zijn, is deze activiteit niet aan btw onderworpen” (HvJ, arrest van 27 april 2023, C-677/21, *MX/Fluvius Antwerpen*, randnummer 55). Het HvJ vond dat het feit dat zowel Fluvius als het Vlaamse Gewest de moeite deden om de administratieve en financiële gevolgen van onrechtmatige elektriciteitsafname te onderzoeken, aantoonde “dat dergelijke afnamen significant zijn” (HvJ, arrest van 27 april 2023, C-677/21, *MX/Fluvius Antwerpen*, randnummer 56). Daarom vond het HvJ dat de feiten in deze zaak geen ‘activiteit van onbeduidende omvang waren’ en er dus wel btw verschuldigd was door MX (HvJ, arrest van 27 april 2023, C-677/21, *MX/Fluvius Antwerpen*).

Dus kort samengevat, onrechtmatige elektriciteitsafname, ofwel diefstal van elektriciteit, is een levering onder bezwarende titel. De vordering tot betaling die nadien volgde was een tegenprestatie, wat verschilt van diefstal in de zaak *British American Tobacco International en Newman Shipping & Agency Company* (paragraaf 4.2.3.1), waar geen sprake was van een tegenprestatie. Elektriciteit wordt als een ‘lichamelijke zaak’ gezien (art. 15 btw-richtlijn). En bij lichamelijke zaken wordt “de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken” als levering van het goed beschouwd (art. 14, lid 1 btw-richtlijn). Diefstal van elektriciteit is dus ook een overdracht of overgang van de macht om er als een eigenaar over te beschikken. De diefstal van elektriciteit is dus eigenlijk een onvrijwillige levering, maar vormt nog steeds een economische activiteit, want de leverancier draagt hierdoor een commercieel risico. Als de elektriciteit wordt geleverd door een publiekrechtelijk lichaam (dat handelt als of in naam van een overheid), dan is er btw verschuldigd tenzij het gaat om een handeling van onbeduidende omvang. Dit betekent in praktijk enkel wanneer de handeling zodanig klein is qua omvang

en tijd, dat er amper economische gevolgen zijn en geen of verwaarloosbare concurrentievervalsingen plaatsvinden. In deze zaak was daar geen sprake van en was er dus wel btw verschuldigd op de gestolen elektriciteit (BTW Jurisprudentie, 2023; HvJ, arrest van 27 april 2023, C-677/21, *MX/Fluvius Antwerpen*).

4.2.4 Namaakgoederen

4.2.4.1 Arrest van 28-05-1998, 'Goodwin & Unstead', C-3/97 (namaakparfums)

Context

De Britten J. C. Goodwin en E. T. Unstead werden er beiden van verdacht namaakparfums verkocht te hebben en de btw erop ontdoken te hebben. Goodwin werd ervan verdacht namaakparfums te hebben gekocht en weer verkocht zonder ingeschreven te zijn in het Britse btw-register, om bewust btw te ontlopen. Unstead werd ervan verdacht samen met anderen via een onderneming, die niet in het btw-register was ingeschreven en dus geen btw betaalde, namaakparfums vervaardigd, geproduceerd, gedistribueerd en verkocht te hebben. Zij werden allebei veroordeeld voor de opzettelijke ontduiking van btw (Conclusie van A-G Léger, 12 maart 1998, C-3/97, *Strafzaak tegen John Charles Goodwin en Edward Thomas Unstead*; HvJ, arrest van 28 mei 1998, C-3/97, *Strafzaak tegen John Charles Goodwin en Edward Thomas Unstead*).

Arrest

Het HvJ heeft geoordeeld “dat de levering van namaakparfums aan BTW is onderworpen” (HvJ, arrest van 28 mei 1998, C-3/97, *Strafzaak tegen John Charles Goodwin en Edward Thomas Unstead*, randnummer 16). Het HvJ herhaalde het belang van het beginsel van fiscale neutraliteit, dat zich in principe verzet tegen een fiscaal onderscheid tussen legale en illegale transacties, met de uitzonderingen gemaakt in de eerdere arresten. Het HvJ verwees naar de arresten over verdovende middelen (*Einberger 2*, *Mol* en *Happy Family*) en vals geld (*Witzemann*). Het HvJ was van mening dat de kenmerken van de goederen in deze arresten niet van toepassing waren op de namaakparfums. Dit zijn geen artikelen “waarvan de verhandeling wegens hun aard of bijzondere kenmerken verboden is” (HvJ, arrest van 28 mei 1998, C-3/97, *Strafzaak tegen John Charles Goodwin en Edward Thomas Unstead*, randnummer 13). Namaakartikelen zijn verboden om de consument te beschermen tegen bedrog (bijvoorbeeld een product kopen zonder dezelfde garanties als het werkelijke product) en om de rechten van de merkhouders (in casu van de echte parfummerken) omtrent intellectuele eigendom te beschermen. Het verbod heeft dus in principe niks met de aard of eigen kenmerken van de producten te maken, maar enkel met het feit dat ze nagemaakt zijn (Conclusie van A-G Léger, 12 maart 1998, C-3/97, *Strafzaak tegen John Charles Goodwin en Edward Thomas Unstead*; HvJ, arrest van 28 mei 1998, C-3/97, *Strafzaak tegen John Charles Goodwin en Edward Thomas Unstead*).

Er bestaat wel wetgeving die beschermt tegen de inbreuken door namaakartikelen, maar in principe kan de vaststelling van hun illegale karakter slechts tot stand komen als de merkhouder actie onderneemt. De douaneautoriteiten kunnen merkhouders inlichten als zij een inbreuk op hun rechten vermoeden, maar opnieuw is het dan aan de merkhouder om actie te ondernemen. Dit betekent eigenlijk dat namaakartikelen de facto legaal geacht worden zolang de merkhouder niet heeft aangetoond dat zijn rechten van exclusiviteit van het merk zijn geschonden. Namaakartikelen kunnen dus enkel verboden worden nadat dit bewezen is. Het verbod op namaakartikelen heeft dus een voorwaardelijk karakter, en

geen absoluut, omdat de inbreuk op eigendomsrechten moet worden bewezen. Concurrentie met gewettigde artikelen in het legale verkeer kan niet worden uitgesloten, omdat er een legale parfumeriemarkt bestaat. Deze markt wordt zelfs verstoord door namaakparfums, wat de concurrentie bewijst (HvJ, arrest van 28 mei 1998, C-3/97, *Strafzaak tegen John Charles Goodwin en Edward Thomas Unstead*). De A-G Léger merkte op dat, moest hier wel een btw-vrijstelling gegeven worden, illegale handel zoals handel in namaakparfums juist extra lucratief zou kunnen worden geacht, omdat er zo een concurrentievoordeel ontstaat met de legale verkopers van parfum. Dit zou zulke transacties juist aanmoedigen, wat nooit de bedoeling kan zijn. Omdat er veel variatie is in namaakartikelen tussen de lidstaten, kan fiscale neutraliteit ook enkel gegarandeerd worden door ze allemaal aan btw te onderwerpen (Conclusie van A-G Léger, 12 maart 1998, C-3/97, *Strafzaak tegen John Charles Goodwin en Edward Thomas Unstead*)

Kort samengevat, de levering van namaakgoederen, zoals namaakparfums, valt onder de werkingssfeer van de btw-richtlijn en is dus in beginsel onderworpen aan btw. Dit is omdat zij rechtstreeks in concurrentie gaan met hun rechtmatige tegenhangers en daarom het beginsel van fiscale neutraliteit moet worden gerespecteerd (BTW Jurisprudentie, 1998a; HvJ, 28 mei 1998, C-3/97, *Strafzaak tegen John Charles Goodwin en Edward Thomas Unstead*).

4.2.5 Illegale invoer, uitvoer of smokkel (van legale goederen)

Deze arresten worden onderscheiden van de arresten over illegale invoer van illegale goederen, met name de arresten *Einberger 2* en *Witzemann* uit paragraaf 4.2.1, waarbij de illegaliteit van de goederen zelf centraal stond. In deze paragraaf gaat het om onrechtmatige invoer, uitvoer of smokkel als illegale handeling zelf, met goederen die op zich legaal zijn.

4.2.5.1 Arrest van 02-08-1993, 'Lange', C-111/92 (illegale uitvoer van computersystemen)

Context

In 1985 en 1986 wilde de Duitser W. Lange, exploitant van de Purchasing Pool Company, vanuit Duitsland computersystemen exporteren. Lange deed hiervoor aanvragen voor uitvoervergunningen, waarbij hij Pakistan en Israël als eindbestemmingen aangaf. Bij de aanvragen had Lange ook om vrijstelling en aftrek van btw gevraagd en die verkregen. Lange kreeg deze vergunningen, maar de goederen gingen niet naar de aangegeven bestemmingen. Ze gingen naar Wenen en Belgrado, waar ze verder werden verzonden naar Bulgarije, Hongarije, de toenmalige Sovjet-Unie en het toenmalige Tsjechoslowakije. In die periode was de uitvoer van computersystemen naar die landen in alle lidstaten, inclusief Duitsland dus, echter verboden “wegens het mogelijke gebruik van die goederen voor strategische doeleinden” (in kader van de Koude Oorlog) (HvJ, arrest van 2 augustus 1993, C-111/92, *W. Lange/Finanzamt Fürstentfeldbruck*, randnummer 14). Vanuit Duitsland konden die goederen enkel nog uitgevoerd worden met een speciale vergunning, die Lange dus niet had en Lange pleegde in die zin een misdrijf. Normaliter is uitvoer vrijgesteld van btw (cf. paragraaf 2.2.2, puntje ‘Vrijstellingen’). De Duitse autoriteiten kwamen tot het standpunt dat de leveringen wel aan btw moesten onderworpen worden omdat het ging om verboden uitvoer. Het ging dus om de heffing van btw op illegale uitvoer van goederen naar landen waartegen alle lidstaten een handelsembargo handel ingevoerd (Conclusie van A-G Jacobs, 1 april 1993, C-111/92, *W. Lange/Finanzamt Fürstentfeldbruck*; HvJ, arrest van 2 augustus 1993, C-111/92, *W. Lange/Finanzamt Fürstentfeldbruck*).

Arrest

Het HvJ heeft geoordeeld dat de in de btw-richtlijn “geregelde vrijstelling bij uitvoer niet kan worden geweigerd wanneer die uitvoer plaatsvindt in strijd met nationale voorschriften die de uitvoer naar staten waarvoor op grond van nationale embargovoorschriften in geen van de Lid-Staten van de Europese Gemeenschap uitzicht op een vergunning zou hebben bestaan, afhankelijk stellen van een voorafgaande vergunning” (HvJ, 2 augustus 1993, C-111/92, *W. Lange/Finanzamt Fürstentfeldbruck*, randnummer 23). Het HvJ verwees naar de eerdere arresten (*Einberger 2*, *Mol*, *Happy Family* en *Witzemann*). Deze arresten hadden betrekking op goederen die niet in het wettelijk economisch verkeer mochten gebracht worden. Maar dit is niet het geval bij de goederen in casu. Computersystemen mogen wel in het handelsverkeer van de EU gebracht worden en er bestaat geen algemeen verbod op. Bij de binnenlandse verhandeling ontstaat er dus een btw-schuld. Het was in alle lidstaten echter wel verboden die goederen naar bepaalde landen uit te voeren (HvJ, 2 augustus 1993, C-111/92, *W. Lange/Finanzamt Fürstentfeldbruck*).

Het beginsel van fiscale neutraliteit verzet zich tegen een onderscheid tussen legale en illegale transacties, met uitzondering van goederen waarbij er geen enkele competitie tussen de legale en de illegale economie kan bestaan. Van zo een uitzondering is in casu geen sprake. Het HvJ besloot dus dat bij goederen, die enkel verboden zijn om uit te voeren naar specifieke bestemmingen, een dergelijk verbod op zich niet volstaat om de uitvoer buiten de werkingssfeer van de btw-richtlijn te doen vallen. Gezien het beginsel van fiscale neutraliteit, moet illegale uitvoer die binnen de werking van de btw-richtlijn valt, op dezelfde manier behandeld worden als legale uitvoer. En gezien legale uitvoer vrijgesteld is, geldt dat ook voor illegale uitvoer. Toch btw heffen op basis van de illegaliteit is dan dus eigenlijk de overtreding bestraffen, en dat heeft niks te maken met de doelen van de btw-richtlijn (en zou tevens het proportionaliteitsbeginsel schenden) (HvJ, 2 augustus 1993, C-111/92, *W. Lange/Finanzamt Fürstentfeldbruck*).

Deze zaak verschilt van zaken over invoer. Bij invoer is er in beginsel wel btw verschuldigd, terwijl uitvoer juist in beginsel is vrijgesteld van btw (cf. paragraaf 2.2.2). De redenering is hier bijvoorbeeld omgekeerd als in de zaak *Einberger 2* (paragraaf 4.2.1.1). Daar werden de goederen buiten de btw-richtlijn beschouwd vanwege een algemeen invoerverbod en was er daarom geen btw verschuldigd. Hier gaat het om een uitvoerverbod en worden de goederen wel binnen de btw-richtlijn beschouwd, maar is er ook geen btw verschuldigd omdat ze door de btw-richtlijn vrijgesteld zijn (Conclusie van A-G Jacobs, 1 april 1993, C-111/92, *W. Lange/Finanzamt Fürstentfeldbruck*; HvJ, arrest van 2 augustus 1993, C-111/92, *W. Lange/Finanzamt Fürstentfeldbruck*).

Samengevat, goederen die in principe legaal zijn en niet onder een algemeen handelsverbod vallen, maar waarvan de uitvoer enkel naar bepaalde bestemmingen verboden is vanwege strategische overwegingen, vallen binnen de werkingssfeer van de btw-richtlijn. De btw-richtlijn bevat een vrijstelling voor uitvoer. Daarom zijn zulke goederen op basis van de btw-richtlijn vrijgesteld van btw als ze naar het buitenland worden vervoerd. De vrijstelling maakt geen onderscheid tussen legale en illegale uitvoer. Daaruit volgt dat illegale uitgevoerde goederen, die wel onder de werkingssfeer van de btw-richtlijn vallen, op dezelfde manier behandeld moeten worden alsof ze legaal uitgevoerd worden. De vrijstelling kan dus niet geweigerd worden op basis van een verbod door nationale embargovoorschriften en mag niet afhangen van het al dan niet verkrijgen van een vergunning om de goederen uit te voeren. Eventuele bestraffing moet via het strafrecht en mag niet via het fiscaal recht gebeuren (BTW Jurisprudentie, 1993; HvJ, 2 augustus 1993, C-111/92, *W. Lange/Finanzamt Fürstentfeldbruck*).

4.2.5.2 Arrest van 29-07-2000, 'Salumets e.a.', C-455/98 (smokkel van ethylalcohol)

Context

Tussen 1996 en 1997 hebben de Finnen K. Salumets, A. Talbak, I. Heikkinen, J. Koivula, P. Kortelainen en L. Lempinen ongeveer honderdduizend liter Chinese en Amerikaanse ethylalcohol via Estland (dat toen nog geen lid was van de EU) naar Finland binnengesmokkeld. Een (klein) deel van de gesmokkelde ethylalcohol is in beslag genomen en de Finse douaneadministratie heeft de betaling van de ontdoken btw op de gesmokkelde ethylalcohol gevorderd (Conclusie van A-G Saggio, 23 maart 2000, C-455/98, *K. Salumets e.a./Tullihallitus*; HvJ, arrest van 20 juni 2000, C-455/98, *K. Salumets e.a./Tullihallitus*).

De Finse rechter had echter twijfels bij deze vordering. Die twijfel had vooral te maken met het feit dat zuivere ethylalcohol niet voor onmiddellijke consumptie bestemd is en dus ook niet rechtstreeks concurreert met andere alcoholische dranken. In Finland had je een vergunning nodig om zuivere ethylalcohol te mogen aankopen, invoeren en/of gebruiken, waardoor de markt ervoor relatief beperkt was. De binnengesmokkelde alcohol was bovendien van middelmatige kwaliteit en gevaarlijk voor de gezondheid vanwege onzuiverheden en was dus niet bestemd voor menselijke consumptie. Door deze lage kwaliteit mocht deze ethylalcohol eigenlijk niet verhandeld worden. In dat opzicht vond de nationale rechter dat zuivere ethylalcohol vergelijkbaar was met de verdovende middelen uit de eerdere rechtspraak (cf. *Einberger 2*, *Happy Family* en *Mol*), waar geen btw op verschuldigd kon zijn. Daarom richtte deze Finse rechter zich tot het HvJ (Conclusie van A-G Saggio, 23 maart 2000, C-455/98, *K. Salumets e.a./Tullihallitus*; HvJ, arrest van 20 juni 2000, C-455/98, *K. Salumets e.a./Tullihallitus*).

Arrest

Het HvJ heeft geoordeeld dat de btw-richtlijn van toepassing is “op de invoer als smokkelgoed van uit derde landen afkomstige ethylalcohol in het douanegebied van de Gemeenschap” (HvJ, arrest van 20 juni 2000, C-455/98, *K. Salumets e.a./Tullihallitus*, randnummer 24). Opnieuw is het beginsel van fiscale neutraliteit van belang. In tegenstelling tot verdovende middelen en vals geld (cf. arresten *Einberger 2*, *Mol*, *Happy Family* en *Witzemann*), heeft ethylalcohol geen intrinsiek illegaal karakter. Hoewel er wel een vergunning voor vereist is in Finland, is het niet verboden. De herkomst en de al dan niet matige of twijfelachtige kwaliteit en zuiverheid maken er geen illegaal verdovend middel van. Ethylalcohol is geen product dat niet kan concurreren met de legale markt. Meer nog, geen belastingheffing zou binnengesmokkelde ethylalcohol een concurrentievoordeel opleveren tegenover rechtmatige ingevoerde tegenparten (cf. arrest *Goodwin & Unstead*, paragraaf 4.2.4.1). Binnengesmokkelde ethylalcohol kan niet uitgesloten worden van de legale alcoholmarkt en speelt juist mee in deze markt. Dat je er normaal een vergunning voor nodig hebt, doet er niet toe (HvJ, arrest van 20 juni 2000, C-455/98, *K. Salumets e.a./Tullihallitus*).

Kort samengevat, binnengesmokkelde ethylalcohol uit derde landen valt onder de werkingssfeer van de btw-richtlijn en is dus onderworpen aan btw. Dit gaat namelijk in rechtstreekse concurrentie met de legale alcoholmarkt en ethylalcohol *an sich* is niet verboden. Het beginsel van fiscale neutraliteit vereist daarom dat dit gelijk wordt behandeld als rechtmatig ingevoerde ethylalcohol (BTW Jurisprudentie, 2000; HvJ, arrest van 20 juni 2000, C-455/98, *K. Salumets e.a./Tullihallitus*).

4.2.5.3 Arrest van 29-04-2010, 'Dansk Transport og Logistik', C-230/08 (smokkel van sigaretten)

Context

Dansk Transport og Logistik (hierna: 'DTL') is een Deens transportbedrijf dat in 2000 betrokken was bij grootschalige smokkel van sigaretten. De sigaretten waren op zich legale goederen, maar zij werden illegaal ingevoerd, zonder aangifte en in strijd met de douaneformaliteiten. Het ging om drie transporten vanuit derde landen. In twee gevallen kwamen ze uit Litouwen (dat nog geen EU-lid was) aan in Denemarken. Bij controle ontdekten de Deense douane- en belastingautoriteiten grote hoeveelheden verborgen sigaretten die niet waren vermeld. In het derde geval betrof het een vrachtwagen uit Litouwen die via Polen (dat ook nog geen EU-lid was) en Duitsland Denemarken binnenreed. De sigaretten werden pas ontdekt bij een controle aan de Duits-Deense grens, terwijl het onregelmatige binnenbrengen in de EU reeds had plaatsgevonden toen de goederen de Pools-Duitse werden overgebracht. In alle gevallen werden de sigaretten onmiddellijk in beslag genomen door de Deense autoriteiten en bleven zij tot hun vernietiging onafgebroken onder controle van de autoriteiten (Conclusie van A-G Trstenjak, 3 september 2009, C-230/08, *Dansk Transport og Logistik/Skatteministeriet*; HvJ, arrest van 29 april 2010, C-230/08, *Dansk Transport og Logistik/Skatteministeriet*).

De Deense autoriteiten vorderden nadien btw van de Litouwse vervoerders. Toen die niet betaalden, werd DTL als garant aangesproken tot betaling. DTL betwistte onder meer dat er nog btw-schulden bestonden, nu de smokkelwaar in beslag was genomen (en later vernietigd). De Deense rechter vroeg aan het HvJ onder andere of, en wanneer, bij dergelijke illegale invoer een btw-schuld ontstaat of kan wegvallen. Het ging vooral om de centrale vragen: wanneer vindt er bij illegale invoer een belastbaar feit voor btw plaats, en doet de latere inbeslagneming en vernietiging van de smokkelsigaretten die btw-schuld verdwijnen? (Conclusie van A-G Trstenjak, 3 september 2009, C-230/08, *Dansk Transport og Logistik/Skatteministeriet*; HvJ, arrest van 29 april 2010, C-230/08, *Dansk Transport og Logistik/Skatteministeriet*, randnummer 44).

Arrest

Het HvJ heeft geoordeeld dat "goederen die door de plaatselijke douane- en belastingsautoriteiten bij het binnenbrengen ervan op het grondgebied van de Gemeenschap in beslag worden genomen en door deze autoriteiten op hetzelfde tijdstip of naderhand worden vernietigd zonder uit hun bezit te zijn geweest, moeten worden geacht niet in de Gemeenschap te zijn ingevoerd, zodat het belastbare feit voor de belasting over de toegevoegde waarde ter zake van deze goederen niet plaatsvindt en deze belasting dus niet verschuldigd wordt. (...) voor goederen die door deze autoriteiten in beslag zijn genomen na het onregelmatig binnenbrengen ervan op dat grondgebied, namelijk nadat zij de zone hebben verlaten waar het eerste douanekantoor in dat grondgebied is gevestigd, en door deze autoriteiten op hetzelfde tijdstip of naderhand zijn vernietigd zonder uit hun bezit te zijn geweest, [vindt] het belastbare feit voor de belasting over de toegevoegde waarde [plaats] en [wordt] deze belasting verschuldigd (...), ook al zijn deze goederen later onder een douaneregeling geplaatst" (HvJ, arrest van 29 april 2010, C-230/08, *Dansk Transport og Logistik/Skatteministeriet*, randnummer 99).

Het HvJ stelde voorop dat sigaretten geen intrinsiek illegale goederen waren en dat hun illegale invoer op zich geen reden was om de btw-richtlijn buiten toepassing te laten (cf. arrest *Salumets*, vorige paragraaf). Het HvJ koppelde btw bij invoer expliciet aan het douanerecht en oordeelde dat het belastbare feit voor btw en de verschuldigdheid daarvan bij invoer samenvallen met het moment waarop de douaneschuld op

grond van onregelmatige binnenkomst ontstaat. Het maakt daarbij een onderscheid tussen twee situaties. In de gevallen waarin de sigaretten in de zone van het eerste douanekantoor aan de buitengrens waren ontdekt, onmiddellijk in beslag waren genomen en onder toezicht waren vernietigd, stelde het HvJ dat geen btw-schuld was ontstaan, omdat die goederen nooit daadwerkelijk of potentieel in het economische verkeer van de EU waren terechtgekomen. In dat scenario komen de goederen nooit in aanmerking voor consumptie in de zin van het btw-stelsel (HvJ, arrest van 29 april 2010, C-230/08, *Dansk Transport og Logistik/Skatteministeriet*).

Voor het transport over land, waar de sigaretten reeds onregelmatig de buitengrens tussen Polen en Duitsland waren gepasseerd en pas later in Denemarken waren onderschept, kwam het HvJ tot de tegenovergestelde conclusie. Daar had zich wel een belastbaar feit voorgedaan voor de invoer-btw, ook al waren de goederen nadien in beslag genomen en vernietigd. De illegale invoer bracht dus in die gevallen wel een btw-schuld mee. De latere inbeslagname en vernietiging onder douanetoezicht gebeurde in die gevallen pas nadat de schuld van invoer-btw al was ontstaan. Dus als pas later ontdekt wordt dat goederen op onregelmatige wijze zijn binnengebracht, nadat zij de buitengrenszone en het eerste douanekantoor zijn gepasseerd, dan is btw verschuldigd alsof de goederen regulier zijn ingevoerd. De latere inbeslagneming en vernietiging kan de reeds ontstane fiscale schulden niet meer uitwissen, omdat de goederen in dat geval potentieel tot het economische verkeer hebben behoord (HvJ, arrest van 29 april 2010, C-230/08, *Dansk Transport og Logistik/Skatteministeriet*).

Kort samengevat bevestigt dit arrest dat bij legale goederen die illegaal worden ingevoerd, de strafbaarheid van de invoer niet verhindert dat btw verschuldigd is zodra de goederen de buitengrenszone voorbij zijn en (potentieel) deel uitmaken van het economische verkeer van de EU. In dat geval ontstaat er dus btw-schuld. Alleen wanneer smokkelwaar rechtstreeks aan de buitengrens wordt onderschept en vernietigd, is er geen sprake van invoer in de zin van de btw-richtlijn en ontstaat er geen belastbaar feit en dus ook geen btw-schuld. Goederen die rechtsreeks onderschept worden kunnen namelijk geen deel uitmaken van het economisch verkeer en er dus ook niet mee concurreren (BTW Jurisprudentie, 2010; HvJ, arrest van 29 april 2010, C-230/08, *Dansk Transport og Logistik/Skatteministeriet*).

4.2.5.4 Arrest van 7 april 2022, 'UB tegen Kauno teritorinė muitinė', C-489/20 (smokkel van sigaretten)

Context

Op 22 september 2016 heeft 'UB' samen met andere medeplichtigen zesduizend pakjes sigaretten uit Belarus naar Litouwen (toen wel al EU-lid) proberen smokkelen. Deze pakjes zijn over de grens geworpen en opgehaald, maar het voertuig werd dezelfde dag nog tegengehouden en de pakjes werden in beslag genomen door de Litouwse autoriteiten. De pakjes sigaretten werden verbeurd verklaard en de rechter droeg de vernietiging ervan op. Dit gebeurde een jaar na de inbeslagname. Het Finse douanekantoor vond dat er een belastingschuld was ontstaan en vorderde btw op de invoer. Er werd wel beslist dat de douaneschuld teniet was gegaan (HvJ, arrest van 7 april 2022, C-489/20, *UB/Kauno teritorinė muitinė*).

Deze Finse rechter had twijfels over de invloed van het tenietgaan van douaneschuld op het ontstaan van een btw-schuld bij invoer (en verwees hierbij naar het vorige arrest *Dansk Transport og Logistik*) en richtte zich tot het HvJ (HvJ, arrest van 7 april 2022, C-489/20, *UB/Kauno teritorinė muitinė*, randnummer 26).

Arrest

Het HvJ heeft geoordeeld “dat het tenietgaan van de douaneschuld (...) niet leidt tot het tenietgaan van de schuld in verband met (...) btw voor goederen die op onregelmatige wijze in het douanegebied van de Europese Unie zijn binnengebracht” (HvJ, arrest van 7 april 2022, C-489/20, *UB/Kauno teritorinè muitinè*, randnummer 52). Het HvJ herinnerde eraan dat het belastbare feit bij btw bij invoer volgens de btw-richtlijn plaatsvindt “op het tijdstip waarop de invoer van de goederen geschiedt” (HvJ, arrest van 7 april 2022, C-489/20, *UB/Kauno teritorinè muitinè*, randnummer 46). Zoals de A-G het verwoordde: “Invoer is (...) de maatstaf voor de bepaling of btw verschuldigd is, en in het hoofdgeding heeft zonder twijfel invoer plaatsgevonden” (Conclusie van A-G Tanchev, 6 oktober 2021, C-489/20, *UB/Kauno teritorinè muitinè*, randnummer 48). De sigaretten zijn pas onderschept nadat ze de grens waren overgesmokkeld en dus zeker de EU binnengebracht, wat btw op invoer tot gevolg heeft. Dat de goederen heel kort na het binnenbrengen onderschept waren, doet er niet toe want ze waren in wezen al ingevoerd in de EU, en hebben dus potentieel kunnen concurreren met de legale markt (al was het maar van heel korte duur). Dat de goederen later verbeurd verklaard en uiteindelijk vernietigd zijn, doet er ook niet toe, want het belastbaar feit van de invoer heeft al plaatsgevonden op het tijdstip van de invoer zelf. De btw-richtlijn bevat geen bepaling die voorziet dat het tenietgaan van de douaneschuld bij smokkel ook leidt tot het tenietgaan van de btw-schuld. Dat de douaneschuld tenietgegaan is in deze zaak doet er dus ook niet toe voor de btw (Conclusie van A-G Tanchev, 6 oktober 2021, C-489/20, *UB/Kauno teritorinè muitinè*; HvJ, arrest van 7 april 2022, C-489/20, *UB/Kauno teritorinè muitinè*).

Kort samengevat, er is btw verschuldigd bij de onrechtmatige invoer van goederen, oftewel smokkel, in het douanegebied van de EU. De invoer zelf doet de btw-schuld ontstaan zodra de goederen het grondgebied zijn binnengekomen en voorbij de onmiddellijke douanezone passeren (of gesmokkeld worden), ook als ze kort nadien onderschept en in beslag worden genomen worden. Het doet er niet toe als de douaneschuld op dezelfde goederen tenietgaat (HvJ, arrest van 7 april 2022, C-489/20, *UB/Kauno teritorinè muitinè*).

4.2.6 Legale handelingen met onregelmatigheden bij formaliteiten of bepaalde vereisten

In deze paragraaf behandelen we arresten van zaken over handelingen die eigenlijk niet illegaal waren (in strafrechtelijke zin), maar waarbij wel bepaalde formaliteiten of (nationale) vereisten werden overtreden. Het gaat bijvoorbeeld om handelingen waarbij formaliteiten inzake vergunningen, invoer of uitvoer werden genegeerd en waarbij in die zin bepaalde wetten of regels werden overtreden, maar die voor de rest wel legaal waren. Dit is gelijkaardig aan de feiten in de arresten *Fischer* (paragraaf 4.2.2.1) en *Akritidis* (4.2.2.4), maar in die zaken ging het om het aanbieden van kansspelen zonder vergunning, wat niet mocht en dus illegaal was, met een strafrechtelijk karakter. In de zaken die in deze paragraaf besproken zullen worden gaat het om handelingen die niet illegaal zijn en dus wel mochten, maar waarbij formaliteiten werden genegeerd of overtreden. Deze zaken hebben niet zozeer een ‘illegaal of strafrechtelijk karakter’. Dat genuanceerd onderscheid is waarom deze categorie apart beschouwd wordt.

4.2.6.1 Arrest van 25-02-1999, 'Card Protection Plan', C-349/96 (aanbieden van verzekeringen zonder als verzekeraar te zijn erkend)

Context

Het Britse bedrijf Card Protection Plan (hierna 'CPP') bood een plan aan om te beschermen tegen financiële schade van verlies of diefstal van kredietkaarten en andere voorwerpen zoals autosleutels, paspoorten en verzekeringsdocumenten. Het aanbieden van zulke verzekeringsdiensten was in het Verenigd Koninkrijk in principe vrijgesteld van btw voor personen die als verzekeraar mogen optreden, alsook in de rest van de EU, op basis van de btw-richtlijn (huidig artikel 135, lid 1, a). Omwille van een aantal technische redenen uit de Britse btw-wet, viel CPP niet onder deze regeling, en oordeelden de Britse autoriteiten dat zij onderworpen waren aan btw-heffing. De Britse autoriteiten beperkten de vrijstelling dus tot verzekeraars die erkend en toegelaten waren om zo te handelen volgens het Britse recht. De handelingen van CPP waren niet illegaal, maar ze konden volgens de Britten niet aangemerkt worden als handelingen van een verzekeraar (Conclusie van A-G Fennely, 11 juni 1998 C-349/96, *Card Protection Plan/Commissioners of Customs and Excise*; HvJ, arrest van 25 februari 1999, C-349/96, *Card Protection Plan/Commissioners of Customs and Excise*).

De zaak omvat op zich dus geen illegale transactie, maar wat wel relevant is, is dat de verwijzende rechter vroeg aan het HvJ of een lidstaat de vrijstelling van verzekeringen mag beperken "tot diensten, verricht door personen die naar het recht van die lidstaat als verzekeraar mogen optreden" (HvJ, arrest van 25 februari 1999, C-349/96, *Card Protection Plan/Commissioners of Customs and Excise*, randnummer 12).

Arrest

Het HvJ oordeelde "dat een lidstaat de draagwijdte van de vrijstelling van handelingen ter zake van verzekering niet mag beperken tot enkel de diensten van verzekeraars die naar nationaal recht de werkzaamheid van verzekeraar mogen uitoefenen" (HvJ, arrest van 25 februari 1999, C-349/96, *Card Protection Plan/Commissioners of Customs and Excise*, randnummer 36). Het HvJ haalde aan dat het, op basis van het beginsel van fiscale neutraliteit, niet uitmaakt of de handelingen geoorloofd of ongeoorloofd zijn, en verwees hierbij naar het arrest *Fischer* (paragraaf 4.2.2.1). Dat de handelingen naar Brits recht ongeoorloofd zouden zijn, deed er dus niet toe. Ookal was CPP niet erkend als verzekeraar, toch moesten haar handelingen gelijk behandeld worden als die van erkende verzekeraars. De handelingen van CPP mochten dus niet uitgesloten worden van de btw-vrijstelling voor het aanbieden van verzekeringen (HvJ, arrest van 25 februari 1999, C-349/96, *Card Protection Plan/Commissioners of Customs and Excise*).

Dus kort samengevat, ook een naar nationaal recht ongeoorloofd verzekeringsaanbod valt onder de werkingssfeer van de btw-richtlijn en dus onder de btw-vrijstelling. Eventuele schendingen van het (nationaal) verzekeringsrecht doen geen afbraak aan de btw-vrijstelling. Lidstaten mogen de vrijstelling niet beperken tot enkel erkende of vergunde verzekeraars (BTW Jurisprudentie, 1999a; HvJ, arrest van 25 februari 1999, C-349/96, *Card Protection Plan/Commissioners of Customs and Excise*).

4.2.6.2 Arrest van 27-11-2003, 'Zita Modes', C-497/01 (verkoop van een handelszaak aan een verkrijger zonder vestigingsvergunning)

Context

In Luxemburg wou het bedrijf Zita Modes Sàrl een handelszaak in confectiekleding verkopen aan het bedrijf Milady. Op de factuur was vermeld dat de handeling niet aan btw was onderworpen. Dit was op basis van de regeling, volgens het Luxemburgs recht, dat de overdracht aan een andere belastingplichtige, in welke vorm of onder welke titel ook, van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen niet wordt aanschouwd als een levering van goederen in de zin van de btw-richtlijn (HvJ, arrest van 27 november 2003, C-497/01, *Zita Modes Sàrl/Administration de l'enregistrement et des domaines*). Zo een afwijking was toegestaan volgens de btw-richtlijn, en is dat nog steeds volgens art. 19 van de btw-richtlijn. Naar deze afwijking wordt verwezen met de term "niet-leveringsbeginsel" (HvJ, arrest van 27 november 2003, C-497/01, *Zita Modes Sàrl/Administration de l'enregistrement et des domaines*, randnummer 17).

De Luxemburgse autoriteiten vonden dat de handeling wel was onderworpen aan btw, onder andere omdat volgens de nationale btw-wet was vereist dat de verkrijger wettelijk in de sector mag werken. In deze zaak had Milady echter niet de vereiste vestigingsvergunning voor de sector. Het ging in deze zaak dus om de vraag of er een fiscaal onderscheid kan gemaakt worden tussen de overdracht aan een belastingplichtige met een vestigingsvergunning en aan een belastingplichtige zonder vestigingsvergunning (Conclusie van A-G Jacobs, 26 september 2002, C-497/01, *Zita Modes Sàrl/Administration de l'enregistrement et des domaines*; HvJ, arrest van 27 november 2003, C-497/01, *Zita Modes Sàrl/Administration de l'enregistrement et des domaines*).

Arrest

Het HvJ heeft geoordeeld dat, wanneer een lidstaat gebruik maakt van het niet-leveringsbeginsel, de btw-richtlijn "zich ertegen verzet dat de lidstaat (...) [het] niet-leveringsbeginsel beperkt tot de overgang van een algemeenheid van goederen waarbij de verkrijger een vestigingsvergunning heeft voor de economische activiteit die met deze algemeenheid kan worden uitgeoefend" (HvJ, arrest van 27 november 2003, C-497/01, *Zita Modes Sàrl/Administration de l'enregistrement et des domaines*, randnummer 55). Het HvJ verwees naar het arrest *Card Protection Plan* (vorige paragraaf) en *Salumets* (paragraaf 4.2.5.2). Een persoon of bedrijf zonder vergunning gaat immers nog steeds in concurrentie met personen of bedrijven met een vergunning. Gezien ook in deze verhandeling sprake was van concurrentie met rechtmatige verrichtingen, vereist het beginsel van fiscale neutraliteit de gelijke behandeling van verrichtingen aan belastingplichtigen met een vestigingsvergunning en verrichtingen aan belastingplichtigen zonder vestigingsvergunning. De overdracht van een handelszaak aan een belastingplichtige zonder vergunning is dus in beginsel onderworpen aan de btw. Maar als een lidstaat, zoals Luxemburg in casu, deze handeling vrijstelt, dan mag de handeling niet worden uitgesloten van deze vrijstelling op de grond dat de verkrijger niet de vereiste vergunning heeft (HvJ, arrest van 27 november 2003, C-497/01, *Zita Modes Sàrl/Administration de l'enregistrement et des domaines*, randnummers 49-54).

Dus kort samengevat, handelingen met belastingplichtigen zonder een vereiste vestigingsvergunning zijn in beginsel onderworpen aan de werking van de btw-richtlijn. Als lidstaten de overgang van een algemeenheid van goederen, zoals de verkoop van een handelszaak, uitsluiten van het begrip 'levering van

goederen' ('niet-leveringsbeginsel'), dan mogen zij deze uitsluiting niet beperken tot handelingen waarbij de verkrijger de vereiste vergunning heeft (BTW Jurisprudentie, 2003; HvJ, arrest van 27 november 2003, C-497/01, *Zita Modes Sàrl/Administration de l'enregistrement et des domaines*).

4.2.6.3 Arrest van 8 februari 2024, 'Valentina Heights', C-733/22 (verhuur van toeristisch appartementencomplex zonder vereist certificaat)

Context

Valentina Heights beheerde en verhuurde een toeristisch appartementencomplex in Bulgarije in naam van de particuliere eigenaars. Zij paste het Bulgaarse verlaagde btw-tarief van 9 procent toe voor hotelaccommodatie. Het eerder toegekende classificatiecertificaat voor de inrichting werd op 7 maart 2019 ingetrokken. Nieuwe classificatieprocedures liepen en leidden pas op 21 september 2020 tot voorlopige certificaten. De belastingdienst hief voor de tussenliggende periode btw aan op basis van het normale tarief van 20 procent met als motief dat zonder geldig certificaat geen recht bestond op het verlaagde tarief. Er is geen andere overtreding of fraude vastgesteld. De kwestie betreft dus administratieve niet-naleving van toerismeregels, niet een illegale activiteit in strafrechtelijke zin (HvJ, arrest van 8 februari 2024, C-733/22, *Valentina Heights/Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika”*).

Arrest

Het HvJ heeft geoordeeld dat de btw-richtlijn “zich verzet tegen een nationale regeling op grond waarvan het verlaagde btw-tarief voor accommodatie die wordt verstrekt door hotels en dergelijke inrichtingen, onderworpen is aan de verplichting voor een dergelijke inrichting om te beschikken over een classificatiecertificaat of een voorlopig classificatiecertificaat, wanneer deze regeling de toepassing van het verlaagde btw-tarief niet beperkt tot concrete en specifieke aspecten van de categorie van diensten die bestaan in accommodatie die wordt verstrekt door hotels of dergelijke inrichtingen, of wanneer die regeling de toepassing van dat tarief wel beperkt tot dergelijke concrete en specifieke aspecten, maar niet strookt met het beginsel van fiscale neutraliteit” (HvJ, arrest van 8 februari 2024, C-733/22, *Valentina Heights/Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika”*, randnummer 60). Het HvJ verklaarde hierbij dat hoewel “het tijdelijk ontbreken van een classificatie in strijd is met de toerismewet, (...) het beginsel van fiscale neutraliteit zich volgens vaste rechtspraak ter zake van de heffing van btw verzet tegen een algemene differentiatie tussen geoorloofde en ongeoorloofde transacties” (HvJ, arrest van 8 februari 2024, C-733/22, *Valentina Heights/Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika”*, randnummer 59).

Dus kort samengevat, het is niet toegestaan dat een nationale regeling op grond waarvan het verlaagde btw-tarief voor accommodatie die wordt verstrekt door hotels en dergelijke inrichtingen, niet verleend wordt op grond dat een inrichting (tijdelijk) geen classificatiecertificaat heeft. Dit is in strijd met de formele toerismewetten, maar het beginsel van fiscale neutraliteit verzet zich tegen zo een onderscheid (BTW Jurisprudentie, 2024; HvJ, arrest van 8 februari 2024, C-733/22, *Valentina Heights/Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika”*).

4.2.6.4 Arrest van 12-06-2025, 'Palmstråle', C-125/24 (wederinvoer van paarden zonder douaneaangifte)

Context

Palmstråle is een fictieve naam die in deze zaak gebruikt wordt voor de Zweedse 'AA'. Zij bezit paarden waarmee ze meedoet aan wedstrijden, ook in het buitenland. Ze was vanuit Zweden met twee paarden naar Noorwegen (buiten de EU) gereisd om mee te doen aan een wedstrijd. Na de wedstrijd is ze teruggekeerd naar Zweden (in de EU) zonder de paarden aan te geven bij de douane. Kort nadien werd ze door de Zweedse douaneautoriteiten aangehouden tijdens een wegcontrole. Ze vonden dat AA btw verschuldigd was op de wederinvoer van de paarden (Conclusie van A-G Kokott, 6 maart 2025, C-125/24, *Palmstråle/Allmänna ombudet hos Tullverket*; HvJ, arrest van 12 juni 2025, C-125/24, *Palmstråle/Allmänna ombudet hos Tullverket*).

Volgens art. 143, lid 1 van de btw-richtlijn is er een vrijstelling voor “de wederinvoer van goederen in de toestand waarin zij zijn uitgevoerd, door degene die deze heeft uitgevoerd, indien de goederen voor vrijstelling van invoerrechten in aanmerking komen”. De autoriteiten meenden dat wederinvoer wel van invoerrechten was vrijgesteld, maar niet van btw omdat AA “de paarden niet voor het vrije verkeer had aangegeven noch om vrijstelling van invoerrechten had verzocht” (HvJ, 12 juni 2025, C-125/24, *Palmstråle/Allmänna ombudet hos Tullverket*, randnummer 19). De zaak ging eigenlijk om de samenhang tussen de douanewetgeving en btw-wetgeving bij de vrijstelling bij wederinvoer, en meer specifiek, of het niet naleven van de verplichte douaneformaliteiten ertoe leidt dat de btw-vrijstelling op wederinvoer tenietgaat.

Arrest

Het HvJ oordeelde dat “tenzij er sprake is van een poging tot bedrog, de niet-naleving van formele verplichtingen zoals het aanbrengen bij de douane van de goederen (...) voor het vrije verkeer, er niet aan in de weg staat dat de (...) vrijstelling van btw wordt verleend voor de wederinvoer in de Europese Unie van goederen in de toestand waarin zij zijn uitgevoerd” (HvJ, arrest van 12 juni 2025, C-125/24, *Palmstråle/Allmänna ombudet hos Tullverket*, randnummer 40). Deze redenering is gebaseerd op het feit dat de vrijstelling van douaneschuld bij wederinvoer ook geldt bij niet-naleving van de formele verplichtingen, tenzij er sprake is van een poging tot bedrog. Het HvJ vond dat deze redenering moest doorgetrokken worden naar de btw-heffing omdat er volgens art. 143, lid 1 van de btw-richtlijn een vrijstelling is voor de wederinvoer van goederen, indien deze goederen in aanmerking komen voor vrijstelling van invoerrechten. Het HvJ vond dus dat de wederinvoer van de paarden door AA vrijgesteld waren van btw, ondanks dat ze de douaneformaliteiten niet nageleefd had, tenzij er kon worden aangetoond dat er sprake was van een poging tot bedrog. Het HvJ vond dat er geen aanwijzingen waren voor een poging tot bedrog, maar liet het over aan de verwijzende Zweedse nationale rechter om dit verder te onderzoeken en daarover te oordelen (HvJ, arrest van 12 juni 2025, C-125/24, *Palmstråle/Allmänna ombudet hos Tullverket*).

Dus kort samengevat, de niet-naleving van de verplichte douaneformaliteiten belet niet dat de btw-vrijstelling geldt bij de wederinvoer van goederen in de EU. Daarbij gaat het dus om goederen die vanuit de EU tijdelijk buiten de EU worden vervoerd, en nadien terug in de EU worden gevoerd. Deze vrijstelling geldt in principe, tenzij er sprake is van een poging tot bedrog. Als iemand ter goeder trouw handelt, maar door nalatigheid of onzorgvuldigheid de douaneformaliteiten niet naleeft, geldt de btw-

vrijstelling nog steeds (BTW Jurisprudentie, 2025a; HvJ, arrest van 12 juni 2025, C-125/24, *Palmstråle/Allmänna ombudet hos Tullverket*).

4.2.6.5 Arrest van 1 augustus 2025, ‘W tegen Dyrektor Izby Administracji Skarbowej’, C-602/24 (uitvoer van appels zonder correcte uitvoerdocumenten)

Context

In deze zaak ging het om een levering van appels vanuit Polen. Deze levering werd aangegeven als een intracommunautaire levering, maar nadien heeft de afnemer ze buiten de EU vervoerd. De centrale vraag was of zo een transactie, ondanks onjuiste kwalificatie door de leverancier, toch als een uitvoerlevering kon worden beschouwd en in aanmerking kwam voor de btw-vrijstelling (HvJ, arrest van 1 augustus 2025, C-602/24, *W/Dyrektor Izby Administracji Skarbowej*).

Arrest

Het HvJ heeft in deze zaak geoordeeld dat de btw-vrijstelling op uitvoer niet mag geweigerd enkel op grond dat de belastingplichtige niet over de juiste uitvoerdocumenten beschikt, als de belastingautoriteiten zeker zijn dat de goederen zijn uitgevoerd. Anders zou de btw-vrijstelling afhankelijk gemaakt worden van formele vereisten, terwijl de vrijstelling enkel vereist dat de materiële criteria (daadwerkelijk uitgevoerd zijn) voldaan zijn (HvJ, arrest van 1 augustus 2025, C-602/24, *W/Dyrektor Izby Administracji Skarbowej*, randnummer 39). Het HvJ voegde er echter aan toe dat dit enkel geldt als de belastingplichtige ter goeder trouw handelt. Het HvJ stelde dat “een belastingplichtige die opzettelijk aan belastingfraude heeft deelgenomen en zo de goede werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel in gevaar heeft gebracht, zich niet op het beginsel van fiscale neutraliteit [kan] beroepen om vrijstelling van de btw te verkrijgen” (HvJ, arrest van 1 augustus 2025, C-602/24, *W/Dyrektor Izby Administracji Skarbowej*, randnummer 43). Dit is in zekere zin dus een nuance op het arrest *Lange* (paragraaf 4.2.5.1). In beginsel is uitvoer vrijgesteld van btw, ook in onrechtmatige vorm, zolang het gaat om goederen die wettelijk in het economisch verkeer gebracht kunnen worden. Maar als er sprake is van bewuste (deelname aan) fraude kan deze vrijstelling toch geweigerd worden.

Samengevat bevestigt dit dat niet-naleving van formele uitvoervereisten niet tot gevolg heeft dat een handeling buiten de werking van de btw-richtlijn zou vallen en tot een weigering van de uitvoervrijstelling kan leiden. Maar er wordt aan toegevoegd dat bewust frauduleuze handelingen bij uitvoer wel tot een weigering van de btw-vrijstelling kunnen leiden (BTW Jurisprudentie, 2025b; HvJ, arrest van 1 augustus 2025, C-602/24, *W/Dyrektor Izby Administracji Skarbowej*).

4.2.7 Btw-fraudezaken

Zoals uitgelegd in paragraaf 3.3, behandelt deze masterproef in principe geen fraude. Maar uit de literatuurstudie (paragraaf 3.4.5) is gebleken dat er toch een aantal fraudezaken zijn waar het HvJ het onderscheid tussen legale en illegale transacties in kader van de btw behandelt. Deze zaken worden daarom ook geanalyseerd in deze paragraaf.

4.2.7.1 Arrest van 12-01-2006, gevoegde zaken 'Optigen', C-354/03, 'Fulcrum Electronics', C-355/03, & 'Bond House Systems', C-484/03 (elders in de keten fraude zonder dat men daarvan afwist)

Context

In deze zaken betrof het ondernemingen die zelf niets fout deden, maar ergens in de keten was er sprake van carrouselfraude. Het ging het om ondernemingen die computerchips kochten en uitvoerden, terwijl elders in de keten een ontbrekende schakel of een gekaapt btw-nummer voorkwam. De vraag was of hun eigen handelingen nog leveringen en economische activiteiten vormden als er vóór of na hun schakel btw-fraude werd gepleegd zonder dat zij dat wisten of konden weten en of het recht op aftrek dan mocht geweigerd worden. Één van de vragen die rees was of de btw-behandeling afhangt van het legale of illegale karakter van handelingen in dezelfde keten (HvJ, arrest van 12 januari 2006, gevoegde zaken C-354/03, *Optigen*, C-355/03, *Fulcrum Electronics*, & C-484/03, *Bond House Systems / Commissioners of Customs & Excise*).

Arrest

Het HvJ vond dat het illegale karakter van frauduleuze handelingen geen grond biedt om zulke transacties uit te sluiten, aangezien de betrokken goederen zelf rechtmatig waren en concurrentie met de legale markt mogelijk bleef. Het recht op aftrek mocht dan ook niet geweigerd worden. Het HvJ wees opnieuw op het beginsel van fiscale neutraliteit. Aangezien het in deze zaak om computerchips ging, was er geen reden om een uitzondering te maken op het beginsel van fiscale neutraliteit en kon de illegaliteit van bepaalde frauduleuze handelingen in de keten geen afbraak doen aan de onderwerping aan de btw-regels (HvJ, arrest van 12 januari 2006, gevoegde zaken C-354/03, *Optigen*, C-355/03, *Fulcrum Electronics* & C-484/03, *Bond House Systems / Commissioners of Customs & Excise*, randnummers 49-51).

Dus uit deze zaak kunnen we concluderen dat ook frauduleuze handelingen er niet toe leiden dat handelingen niet onderworpen zijn aan btw-heffing, zolang het gaat om op zich legale goederen die kunnen concurreren met de legale markt (wat in principe het geval is in fraudeketens) (HvJ, arrest van 12 januari 2006, gevoegde zaken C-354/03, *Optigen*, C-355/03, *Fulcrum Electronics* & C-484/03, *Bond House Systems / Commissioners of Customs & Excise*).

4.2.7.2 Arrest van 06-07-2006, gevoegde zaken 'Kittel', C-439/04, & 'Recolta Recycling', C-440/04 (zelf schuldig aan fraude in een keten)

Context

Axel Kittel en Recolta Recycling BVBA waren Belgische schakels in ketens met carrouselfraude, die zelf meewerkten aan de fraude. In de zaak *Kittel* ging het om aan- en verkoop van onderdelen van informaticasystemen. In de zaak *Recolta Recycling* ging het om luxeauto's (HvJ, arrest van 6 juli 2006, gevoegde zaken C-439/04, *Kittel/Belgische Staat* & C-440/04, *Recolta Recycling BVBA/Belgische Staat*).

Arrest

Dit arrest is *an sich* niet relevant om te behandelen. Maar het HvJ maakte er wel een interessante opmerking in. Het HvJ herinnerde opnieuw aan het beginsel van fiscale neutraliteit en merkte op dat

hieruit volgt “dat het feit dat een gedraging als strafbaar feit wordt aangemerkt, op zich niet meebrengt dat deze van de belastingheffing wordt uitgezonderd”. Gezien het hier om onderdelen van informaticasystemen en auto’s ging, en dus om legale goederen, was hier, ondanks de frauduleuze handelingen, geen reden om een uitzondering te vormen op het beginsel van fiscale neutraliteit (HvJ, arrest van 6 juli 2006, gevoegde zaken C-439/04, *Kittel/Belgische Staat* & C-440/04, *Recolta Recycling BVBA/Belgische Staat*, randnummer 50).

Dit impliceert, net zoals het arrest van gevoegde zaken C-354/03, *Optigen*, C-355/03, *Fulcrum Electronics* & C-484/03, *Bond House Systems* (vorige paragraaf), dat frauduleuze handelingen er niet toe leiden dat de handelingen buiten de werkingssfeer van de btw-richtlijn vallen, zolang de goederen op zich niet strikt illegaal zijn en nog kunnen concurreren met de legale markt. Bij bewuste frauduleuze handelingen mogen nationale rechters wel het recht op aftrek weigeren omdat dit afbraak doet aan de doelstellingen van de btw-richtlijn. Het gaat dus niet om het illegale karakter van de handeling, wat ertoe doet is of degene die de handeling stelt wist of had moeten weten dat de handeling frauduleus was. De btw-heffing blijft dus neutraal ten opzichte van de illegaliteit van de handeling zelf (HvJ, arrest van 6 juli 2006, gevoegde zaken C-439/04, *Kittel/Belgische Staat* & C-440/04, *Recolta Recycling BVBA/Belgische Staat*).

4.2.7.3 Andere fraudezaken

Het HvJ heeft de logica met betrekking tot het recht op aftrek van btw bij fraude nogmaals bevestigd in een andere fraudezaak in het arrest van 1 december 2022, C-512/21, ‘*Aquila Part Prod Com*’, waarin het HvJ heeft geoordeeld dat het niet naleven van bepaalde unierechtelijke of nationale verplichtingen inzake de veiligheid van de voedselketen, op zich geen grond biedt om het aftrekrecht te ontzeggen (HvJ, arrest van 1 december 2022, C-512/21, *Aquila Part Prod Com SA/Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, randnummer 63)

Ook in andere fraudezaken bevestigt het HvJ herhaaldelijk dat het recht op aftrek tot doel heeft om de ondernemer volledig te ontlasten van de verschuldigde of betaalde btw bij al zijn economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of resultaat van die activiteiten, zolang die activiteiten zelf aan de btw onderworpen zijn (zie bijvoorbeeld arrest van 14 februari 1985, C-268/83, *D. A. Rompelman & E. A. Rompelman-Van Deelen/Minister van Financiën*, randnummer 19 en arrest van 24 november 2022, C-596/21, *A/Finanzamt M*, randnummer 22). Ook in Belgische zaken die tot het HvJ zijn gegaan werd dit bevestigd (arrest van 15 januari 1998, C-37/95, *Ghent Coal Terminal/Belgische Staat*, randnummer 15 en arrest van 12 december 2024, C-331/23, *Dranken Van Eetvelde NV/Belgische Staat*, randnummer 41).

Dit bevestigt dus dat handelingen gesteld bij het plegen van fraude in beginsel nog steeds onderworpen zijn aan btw, zolang het goederen betreft die zelf onderworpen zijn aan btw. Zoals we gezien hebben uit de rechtspraak gaat dit om alle goederen, behalve degene die strikt verboden zijn en niet kunnen concurreren met een legale markt (cf. de arresten *Einberger 2*, *Mol & Happy Family* over illegale verdovende middelen en het arrest *Witzemann* over vals geld).

4.2.8 Arresten die in beperkte mate verwant zijn

4.2.8.1 Onregelmatigheden bij invoer

Er zijn een aantal arresten die ook te maken hebben met onregelmatige invoer (cf. paragraaf 4.2.5), maar focussen op de vraag, waar, of beter gezegd, in welke lidstaat, de btw verschuldigd is. Bijvoorbeeld als er in meerdere landen douaneregels geschonden zijn. Het gaat met name om de volgende arresten: HvJ, arrest van 11 juli 2002, C-371/99, *Liberexim/Staatssecretaris van Financiën*; HvJ, arrest van 10 juli 2019, C-26/18, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung/Hauptzollamt Frankfurt am Main*; HvJ, arrest van 3 maart 2021, C-7/20, *V.S./Hauptzollamt Münster*; HvJ, arrest van 8 augustus 2022, C-368/21, *R.T./Hauptzollamt Hamburg*; en HvJ, arrest van 18 januari 2024, C-791/22, *G.A./Hauptzollamt Braunschweig*.

Deze arresten gaan dus niet over de vraag of er al dan niet btw verschuldigd is. Maar het feit dat het in deze arresten gaat om waar de invoer-btw verschuldigd is bij douanefouten bij goederen die meerdere lidstaten hebben doorkruist, impliceert wel dat er bij onregelmatige invoer nog steeds btw verschuldigd is. Onregelmatige of zelfs frauduleuze invoer betekent dus niet dat er geen btw verschuldigd zou zijn. Integendeel, zodra aan de objectieve voorwaarden van douane-onttrekking is voldaan, ontstaat ook de btw-schuld. Zoals het HvJ bevestigt in het arrest van 15 mei 2014, C-480/12, *X BV/Minister van Financiën*, randnummer 55, kunnen de douane-onregelmatigheden zelf de douaneschuld en bijgevolg de btw-schuld doen ontstaan.

4.2.8.2 Onregelmatigheden inzake formaliteiten bij intracommunautaire leveringen

In verschillende arresten met betrekking tot intracommunautaire leveringen vermeldt het HvJ kort dat, overeenkomstig het beginsel van fiscale neutraliteit, niet-naleving van formele voorwaarden niet tot een weigering van btw-vrijstelling mag leiden als aan de materiële voorwaarden is voldaan. Behalve als er sprake is van bewuste deelname aan fraude of btw-ontduiking of wanneer de formele tekortkoming het leveren van sluitend bewijs van de materiële voorwaarden effectief onmogelijk maakt. Zie met name: HvJ, arrest van 27 september 2007, C-146/05; *Albert Collée/Finanzamt Limburg an der Lahn*, randnummer 31; HvJ, arrest van 20 oktober 2016, C-24/15, *Josef Plöckl/Finanzamt Schrobenhausen*, randnummer 39; HvJ, arrest van 9 februari 2017, C-21/16, *Euro Tyre BV – Sucursal em Portugal/Autoridade Tributária e Aduaneira*, randnummer 36; en HvJ, arrest van 13 november 2025, C-639/24, *FLO VENEER d.o.o./Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanski upravni postupak*, randnummer 20.

Dit bevestigt dat het overtreden van formele vereisten bij intracommunautaire leveringen er niet toe leidt dat handelingen mogen uitgesloten worden van btw-vrijstellingen. In deze arresten wordt dus dezelfde logica met betrekking tot het beginsel van fiscale neutraliteit gevolgd als bij arresten over ‘echte’ illegaliteit. Gezien het in deze arresten niet om illegaliteit gaat, maar enkel om fouten bij formaliteiten zoals foute bij aangiften, registratiefouten en dergelijke meer, en gezien deze arresten verder over technische zaken gaan die buiten de afbakening van deze masterproef vallen, worden ze hier niet verder besproken.

4.2.8.3 Andere vermeldingen in arresten

In de arresten HvJ, arrest van 10 november 2011, C-259/10, *The Rank Group/Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, randnummer 45 en HvJ, arrest van 17 december 2020, C-801/19, *FRANCK d.d. Zagreb/Ministarstvo financija Republike Hrvatske Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak*, randnummer 52, bevestigt het HvJ nogmaals dat het beginsel van fiscale neutraliteit zich verzet “tegen een algemene differentiatie tussen geoorloofde en ongeoorloofde transacties”. (Verder ging het in die arresten niet om illegale transacties).

4.2.8.4 Lopende zaken

De gevoegde lopende zaken ‘HF’ [*Keladis I*] (C-72/24) en ‘WF’ [*Keladis II*] (C-73/24) tegen *Anexartiti Archi Dimosion Esodon*, gaan over smokkelhandel, maar de kern van de zaken draait rond de methode van de maatstaf van heffing voor de ontdoken btw bij deze smokkel. De zaken zijn dus niet relevant om te bespreken, maar dit impliceert wel dat er btw verschuldigd blijft op de smokkel (Conclusie van A-G Norkus, 8 mei 2025, gevoegde zaken C-72/24 [*Keladis I*] en C-73/24 [*Keladis II*]).

4.3 Evolutie van de rechtspraak

In deze paragraaf wordt de evolutie van de rechtspraak behandeld. Tabel 1 geeft een overzicht van alle arresten die in paragraaf 4.2 geanalyseerd werden. De tabel bevat dus alle besproken zaken, behalve degene uit paragrafen 4.2.7.3 en 4.2.8, omdat die zaken slechts in beperktere mate relevant waren enkel kort vermeld werden, zonder volledige analyse.

Tabel 1: Chronologisch overzicht van de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie inzake btw op illegale of onrechtmatige handel en transacties

Arrest	Datum	Aard van de handeling of transactie
C-294/82, <i>Einberger 2</i>	28 februari 1984	Invoer van illegale verdovende middelen (morfine)
C-269/86, <i>Mol</i>	5 juli 1988	Binnenlandse levering van illegale verdovende middelen (amfetamine)
C-289/86, <i>Happy Family</i>	5 juli 1988	Binnenlandse levering van illegale verdovende middelen (softdrugs, hennepproducten)
C-343/89, <i>Witzemann</i>	6 december 1990	Invoer van vals geld
C-111/92, <i>Lange</i>	2 augustus 1993	Verboden uitvoer van computersystemen
C-3/97, <i>Goodwin & Unstead</i>	28 mei 1998	Verkoop van namaakgoederen (parfums)
C-283/95, <i>Fischer</i>	11 juni 1998	Illegale exploitatie van kansspelen

C-349/96 , <i>Card Protection Plan</i>	25 februari 1999	Aanbieden van verzekeringen zonder als verzekeraar te zijn erkend/vergund
C-158/98 , <i>Coffeeshop Siberië</i>	29 juni 1999	Verhuur van een tafel waar drugs aan verkocht wordt
C-455/98 , <i>Salumets e.a.</i>	20 juni 2000	Smokkel van ethylalcohol
C-268/99 , <i>Jany e.a.</i>	20 november 2001	Prostitutie
C-497/01 , <i>Zita Modes</i>	27 november 2003	Verkoop van een handelszaak aan een verkrijger zonder vestigingsvergunning
C-462/02 , <i>Akritidis</i>	17 februari 2005	Illegale exploitatie van kansspelen
C-435/03 , <i>British American Tobacco International en Newman Shipping & Agency Company</i>	14 juli 2005	Diefstal van sigaretten
Gevoegde zaken C-354/03, Optigen, C-355/03, Fulcrum Electronics en C-484/03, Bond House Systems	12 januari 2006	(Carrousel)fraude
Gevoegde zaken C-439/04, Kittel en C-440/04, Recolta Recycling	6 juli 2006	(Carrousel)fraude
C-230/08 , <i>Dansk Transport og Logistik</i>	29 april 2010	Smokkel van sigaretten
Beschikking C-381/09 , <i>Curia</i>	7 juli 2010	Aanbieden van woekerleningen
C-273/12 , <i>Harry Winston</i>	11 juli 2013	Diefstal van ingevoerde sigaretten geplaatst onder het stelsel van douane-entrepots
C-489/20 , <i>UB / Kauno teritorinė muitinė</i>	7 april 2022	Smokkel van sigaretten
C-677/21 , <i>Fluvius Antwerpen</i>	27 april 2023	Onrechtmatige afname van elektriciteit
C-733/22 , <i>Valentina Heights</i>	8 februari 2024	Verhuur van appartementencomplex zonder geldig vereist certificaat

C-125/24, <i>Palmstråle</i>	12 juni 2025	Wederinvoer van paarden zonder aangifte bij de douane
C-602/24, <i>W / Dyrektor Izby Administracji Skarbowej</i>	1 augustus 2025	Uitvoer van appels zonder te beschikken over de juiste uitvoerdocumenten

De rechtspraak bouwt vaak voort op de eerdere arresten. We kunnen de evolutie van de rechtspraak indelen in drie categorieën, die aangeduid worden met verschillende kleuren in Tabel 1:

Rood = Categorie 1: Arresten over strikt verboden goederen die niet wettig in het economisch verkeer gebracht kunnen worden, waarin werd geoordeeld dat die een uitzondering maken op het beginsel van fiscale neutraliteit, en buiten de werkingssfeer van de btw-richtlijn vallen.

Groen = Categorie 2: Arresten over illegale transacties, waarbij de betrokken goederen of diensten wel nog kunnen concurreren met een legale markt in het economische verkeer. In deze zaken werd geoordeeld dat de handelingen geen uitzondering vormen op het beginsel van fiscale neutraliteit en daarom wel onder de werkingssfeer van de btw-richtlijn vallen.

Geel = Categorie 3: Arresten die de rechtspraak nuanceren met verduidelijking en precisering in specifieke situaties. In deze zaken verfijnt het HvJ de rechtspraak aan de hand van technische criteria zoals het ontstaan van het belastbaar feit, het bestaan van een tegenprestatie (of niet bij diefstal), en de koppeling tussen douaneregelingen en invoer-btw.

4.3.1 Categorie 1: strikt verboden goederen buiten het wettelijk economisch verkeer

Deze categorie kan ook gezien worden als de eerste fase in de ontwikkeling van de rechtspraak. De rechtspraak begon met arresten over douanerechten bij de invoer van illegale verdovende middelen. Hoewel we die niet in detail besproken hebben, aangezien ze niet over btw gaan, is het toch belangrijk om deze arresten te vermelden aangezien zij de basis legden voor de evolutie van de rechtspraak over btw op illegale transacties. Het begon bij het arrest van 5 februari 1981, *Horváth (C-50/80)*, waarin het HvJ heeft geoordeeld dat er geen douanerechten verschuldigd zijn op als smokkelgoed ingevoerde en na hun ontdekking vernietigde illegale verdovende middelen. Vervolgens werd in de arresten van 26 oktober 1981, *Einberger 1 (C-240/81)* en *Wolf (C-221/81)*, geoordeeld dat er *tout court* geen douanerechten verschuldigd zijn bij de invoer van illegale verdovende middelen (dus ook als ze niet direct na hun ontdekking vernietigd zijn), behalve als ze ingevoerd worden voor gewettigde medische en wetenschappelijke doeleinden. Het beslissend criterium in deze arresten was dat het ging om goederen die niet wettelijk in het economisch verkeer kunnen worden gebracht. Hier werd dus de basis gelegd van de uitzondering op het beginsel van fiscale neutraliteit.

Dezelfde logica wordt nadien doorgetrokken naar de btw-heffing. In *Einberger 2 (C-294/82)* bouwt het HvJ verder op de rechtspraak door te oordelen dat ook de btw-schuld bij invoer niet kan ontstaan bij de invoer van illegale verdovende middelen, omdat dergelijke goederen per definitie niet in het wettig economisch verkeer mogen of kunnen worden gebracht, opnieuw behoudens medische en wetenschappelijke uitzonderingen. In de arresten *Mol (C-269/86)* en *Happy Family (C-289/86)* werd dit uitgebreid en werd gepreciseerd dat dit ook geldt voor binnenlandse leveringen van illegale verdovende

middelen (opnieuw behoudens de gevallen voor medische en wetenschappelijke doeleinden). *Happy Family* voegt eraan toe dat een nationaal gedoogbeleid, bijvoorbeeld tegenover softdrugs, het strikt illegale karakter niet opheft en dus geen invloed heeft op de btw-behandeling. Tot slot bevestigde het HvJ in het arrest *Witzemann (C-343/89)* dat de uitzondering op het beginsel van fiscale neutraliteit ook geldt voor vals geld, omdat dat ook strikt verboden is in alle lidstaten en nooit wettelijk in het economisch verkeer kan worden gebracht.

4.3.2 Categorie 2: illegale transacties waarbij sprake is van concurrentie met een legale markt

Deze categorie kan gezien worden als de tweede fase in de ontwikkeling van de rechtspraak. Bij het arrest *Lange (C-111/92)* verschuift de focus voor de eerste keer. Het ging om illegale uitvoer van computersystemen, op zich legale goederen. Die kunnen wel wettelijk tot het economisch verkeer behoren. Daarom werd geoordeeld dat, ondanks het uitvoerverbod, de handeling toch binnen de werkingssfeer van de btw-richtlijn valt. Hier speelt voor de eerste keer de nuance dat uitvoer vrijgesteld is door de btw-richtlijn, waardoor die vrijstelling dus ook geldt voor illegale uitvoer, zolang het gaat om goederen die kunnen concurreren met een legale markt en daarom geen uitzondering vormen op het beginsel van fiscale neutraliteit. Het beginsel van fiscale neutraliteit begrenst dus ook de manier waarop vrijstellingen worden toegepast.

Die neutraliteitslogica werd vervolgens bevestigd in heel wat andere arresten. In het arrest *Goodwin & Unstead (C-3/97)* werd geoordeeld dat ook namaakgoederen onder de werkingssfeer van de btw-richtlijn vallen, omdat er concurrentie met de legale tegenhangers is. In *Fischer (C-283/95)* werd er voor de eerste keer geoordeeld over een illegale dienst, namelijk de illegale exploitatie van kansspelen. Ook die concurreren met legale kansspelen en vallen dus onder de werkingssfeer van de btw-richtlijn. Net zoals bij de uitvoer in het arrest *Lange*, geldt dat als de legale activiteit is vrijgesteld, de gelijkaardige illegale activiteit, bij *Fischer* de organisatie van kansspelen, ook moet vrijgesteld worden. In dezelfde lijn werd in het arrest *Card Protection Plan (C-349/96)* geoordeeld dat een lidstaat de verzekeringsvrijstelling niet mag beperken tot erkende of vergunde verzekeraars. Een schending van nationale regulering kan niet op zichzelf leiden tot uitsluiting van een btw-vrijstelling wanneer de prestatie economisch gelijkaardig is met vergunde of erkende prestaties.

In het arrest *Coffeeshop Siberië (C-158/98)* werd de verhuur van een tafel of locatie voor drugverkoop los gezien van de drugverkoop zelf. Verhuur blijft een economische dienst die kan concurreren met legale verhuur, zodat btw-heffing vereist is om fiscale neutraliteit te bewaren. Dezelfde logica geldt dus wanneer een handeling slechts indirect samenhangt met strikt verboden goederen. In het arrest *Salumets (C-455/98)* ging het voor de eerste keer om binnensmokkel van op zich legale goederen. In dit arrest werd geoordeeld dat smokkel van ethylalcohol, hoewel de invoerwijze illegaal is, onder invoer-btw valt omdat het goed zelf niet intrinsiek verboden is en in concurrentie kan treden met legale ingevoerde alcohol. In het arrest *Jany e.a. (C-268/99)* ging het eigenlijk niet over btw-heffing, maar prostitutie werd wel gekwalificeerd als een economische activiteit, omdat er in sommige lidstaten een legale markt voor bestaat. Dit impliceert, volgens de logica van deze categorie, dat ook prostitutie, zelfs in illegale vorm, onderworpen is aan de btw-richtlijn en dus aan btw-heffing.

Het HvJ blijft in andere arresten dezelfde redenering bevestigen dat het beginsel van fiscale neutraliteit handelingen aan de werkingssfeer van de btw-richtlijn onderwerpt, zolang er sprake is van concurrentie

met een legale markt. In *Zita Modes (C-497/01)* werd bevestigd dat het ontbreken van een vereiste vergunning niet mag leiden tot uitsluiting van btw-vrijstelling (in lijn met *Fischer* en *Card Protection Plan*). In *Akritidis (C-462/02)* bevestigde het HvJ het oordeel uit het arrest *Fischer* door opnieuw te benadrukken dat vergelijkbare kansspelen niet verschillend mogen worden behandeld enkel op grond van hun illegale organisatievorm. In de gevoegde fraudezaken *Optigen (C-354/03)*, *Fulcrum Electronics (C-355/03)* & *Bond House Systems (C-484/03)* en *Kittel (C-439/04)* & *Recolta Recycling (C-440/04)* werd bevestigd dat ook frauduleuze handelingen niet leiden tot uitsluiting van de werkingssfeer van de btw-richtlijn, zolang het gaat om goederen die niet strikt illegaal zijn en dus kunnen concurreren in een legale markt. In de beschikking *Curia (C-381/09)* werd de logica doorgetrokken naar illegale kredietverlening zoals woekerleningen. Als rechtmatige kredietverlening is vrijgesteld, kan de lidstaat de overeenkomstige illegale activiteit niet belasten.

Ten slotte werd in recente arresten bevestigd dat louter formele of administratieve onregelmatigheden niet zomaar de toepassing van btw-voordelen mogen blokkeren wanneer de materiële voorwaarden vervuld zijn, tenzij er sprake is van bedrog. In het arrest *Valentina Heights (C-733/22)* werd geoordeeld dat er geen beperkingen op verlaagde btw-tarieven ingesteld mogen worden louter op basis van administratieve onrechtmatigheden of overtredingen van nationale toerismeregels. In het arrest *Palmstråle (C-125/24)* werd geoordeeld dat het niet-naleven van verplichte douaneformaliteiten geen grond kan bieden om een wederinvoer uit te sluiten van de btw-vrijstelling, tenzij er sprake is van bedrog. Dit is dus in lijn met eerdere de zaken over vrijstellingen. In het arrest *W / Dyrektor Izby Administracji Skarbowej (C-602/24)* werd onlangs bevestigd dat het niet naleven van verplichte formele uitvoervereisten niet kan leiden tot een uitsluiting van de btw-vrijstelling op uitvoer. Dat arrest bouwt dus in zekere zin voor op het eerste arrest binnen deze categorie, *Lange*.

4.3.3 Categorie 3: arresten die de rechtspraak nuanceren met verduidelijking en technische verfijning in specifieke situaties

Naast de grote tweedeling tussen de vorige twee categorieën verfijnt het HvJ in een aantal arresten de rechtspraak door technische details te preciseren, conceptuele verduidelijking te geven of nuancering te bieden bij specifieke situaties. Het gaat enerzijds om een aantal arresten over diefstal en anderzijds om arresten over smokkel.

4.3.3.1 Diefstal

Met betrekking tot diefstal verduidelijkte het HvJ in het arrest *British American Tobacco International en Newman Shipping & Agency Company (C-435/03)* dat diefstal op zich geen levering onder bezwarende titel vormt en dus niet kan worden onderworpen aan btw-heffing. Het HvJ nuanceerde wel dat latere verkoop van gestolen goederen een andere vraag oproept, omdat dan wel sprake kan zijn van leveringen onder bezwarende titel die met de legale markt concurreren (in dat geval zitten we terug in categorie 2). In het arrest *Harry Winston (C-273/12)* werd er een nuance gemaakt. In dit arrest werd geoordeeld dat diefstal van goederen geplaatst onder het stelsel van douane-entrepots als onttrekking aan het douanetoezicht kan gelden, waardoor de uitgestelde invoer-btw verschuldigd wordt. De diefstal zelf wordt, in lijn met het vorige arrest, nog steeds niet belast. Maar diefstal kan dus wel gelden als onttrekking aan het douanetoezicht. Daardoor kan de invoer-btw-schuld getriggerd worden (bij koppeling aan douaneschuld). Het verschil met vorige arrest is dat het hier om invoer-btw gaat, terwijl het vorige over btw bij een levering onder bezwarende titel ging.

In het arrest *Fluvius Antwerpen (C-677/21)* werd de rechtspraak over diefstal verder verfijnd. In dit arrest heeft het HvJ geoordeeld dat diefstal van elektriciteit onderscheiden wordt van klassieke diefstal zonder vergoeding, omdat hier een rechtstreeks verband met een berekende en gevorderde tegenprestatie bestaat. De gestolen elektriciteit kon nadien worden opgemeten aan aangerekend. Daardoor is er sprake van een levering onder bezwarende titel en is er btw verschuldigd. Als de leverancier een publiekrechtelijk lichaam is, dan is er nog een uitzondering als het gaat om een handeling van onbeduidende omvang. Dan is er geen btw verschuldigd. Dit betekent in praktijk enkel wanneer de handeling zodanig klein is qua omvang en tijd, dat er amper economische gevolgen zijn en er geen of verwaarloosbare concurrentievervalsingen plaatsvinden.

4.3.3.2 Het ontstaan van het belastbaar feit bij smokkel

Daarnaast zijn er nog twee arresten die de logica met betrekking tot smokkel verfijnen. In het arrest *Dansk Transport og Logistik (C-230/08)* werd het moment waarop invoer geacht wordt plaats te vinden verduidelijkt. Onderschepping en vernietiging aan de onmiddellijke buitengrenszone, ofwel aan de onmiddellijke douanepost aan de grens, betekent dat het belastbaar feit niet plaatsvindt omdat de goederen nooit daadwerkelijk of potentieel in het economische verkeer zijn kunnen komen. Worden goederen pas na het verlaten van de eerste douanezone onderschept, dan is invoer-btw wel verschuldigd, want dan is er wel sprake van potentiële concurrentie met het economisch verkeer (zolang het niet om niet strikt illegale goederen gaat cf. categorie 1). In het arrest *UB / Kauno teritorinė muitinė (C-489/20)* bouwde het HvJ hierop verder. In dit arrest werd verduidelijkt dat het tenietgaan van een douaneschuld niet automatisch leidt tot het tenietgaan van de btw-schuld wanneer invoer als belastbaar feit reeds is vastgesteld. Het ging om gesmokkelde sigaretten die voorbij de eerste douanepost waren geraakt, maar nog dezelfde dag zijn onderschept. Omdat ze voorbij de douanezone zijn geraakt, zijn ze geacht ingevoerd te zijn en potentieel geconcurrereerd te kunnen hebben met het economisch verkeer, al was het maar van korte duur. Omdat er sprake is van invoer en goederen die kunnen concurreren, is er dus invoer-btw verschuldigd.

4.4 Conclusie uit de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie

4.4.1 Algemene regel en tweedeling

Uit de rechtspraak van het HvJ kunnen we een algemene regel afleiden voor de btw-behandeling van illegale of ongeoorloofde handelingen. Het beginsel van fiscale neutraliteit verzet zich tegen een fiscaal onderscheid tussen legale of geoorloofde en illegale of ongeoorloofde transacties. Wanneer een transactie economisch vergelijkbaar is met een legale activiteit en in concurrentie kan treden met een legale markt, valt zij in beginsel binnen de werkingssfeer van de btw-regels. In beginsel zijn illegale transacties dus op dezelfde manier onderworpen aan btw-heffing als hun legale tegenhangers. Dit impliceert niet alleen dat btw in principe verschuldigd kan zijn, maar ook dat een btw-voordeel dat voor een legale activiteit geldt, zoals een vrijstelling, niet mag worden geweigerd enkel omdat de activiteit in strijd is met (nationale) wetten of vergunningsvereisten.

De rode draad is dus dat **het HvJ vertrekt van het beginsel van fiscale neutraliteit**. Gelijkaardige goederen of diensten moeten voor de btw gelijk worden behandeld, ongeacht of de handeling (naar nationaal recht) geoorloofd of ongeoorloofd is. Illegaliteit is geen instrument om btw anders toe te passen. Bestrafing hoort thuis in het strafrecht of administratief recht, niet in het fiscaal recht. Deze algemene

regel geldt in alle gevallen waar er sprake is van mogelijke concurrentie met een legale markt. Zoals we uit de rechtspraak gezien hebben omvat dit bijvoorbeeld:

- Illegale uitvoer van op zich legale goederen (cf. arrest *Lange*, C-111/92)
- Onrechtmatige invoer of smokkel van op zich legale goederen, zodra die goederen daadwerkelijk of potentieel tot het economische verkeer van de Europese Unie kunnen toetreden (cf. arrest *Salumets*, C-455/98, arrest *Dansk Transport og Logistik*, C-230/08 en arrest *UB / Kauno teritorinė muitinė*, C-489/20)
- Handel in namaakartikelen (cf. arrest *Goodwin & Unstead*, C-3/97)
- Handel in gestolen goederen (cf. arrest *British American Tobacco International en Newman Shipping & Agency Company*, C-435/03)
- Prostitutie (cf. arrest *Jany e.a.*, C-268/99)
- Illegale exploitatie van kansspelen (zonder vergunning) (cf. arrest *Fischer*, C-283/95 en arrest *Akritidis*, C-462/02)
- Verzekeringsdiensten door niet-erkende of niet-vergunde aanbieders (cf. arrest *Card Protection Plan*, C-349/96)
- Illegale kredietverlening, zoals woekerverlening (cf. beschikking *Curia*, C-381/09)
- Prestaties die op zichzelf een normale economische dienst vormen maar waar later illegale handelingen gesteld worden, zoals de verhuur van een tafel of ruimte voor drugverkoop (cf. arrest *Coffeeshop Siberië*, C-158/98)
- Fraude in btw-ketens met op zich legale goederen (cf. arrest gevoegde zaken *Optigen*, C-354/03, *Fulcrum Electronics*, C-355/03 en *Bond House Systems*, C-484/03 en arrest gevoegde zaken *Kittel*, C-439/04 en *Recolta Recycling*, C-440/04)
- Louter formele of administratieve onregelmatigheden die niet raken aan de materiële voorwaarden, zoals het ontbreken van een vergunning (cf. arrest *Zita Modes*, C-497/01), niet-naleving van douaneformaliteiten (cf. arrest *Palmstråle*, C-125/24), niet naleven van formele uitvoervereisten (cf. arrest *W / Dyrektor Izby Administracji Skarbowej*, C-602/24), of administratieve onregelmatigheden, zoals het ontbreken van een vereist certificaat, bij toepassing van (verlaagde) tarieven (cf. arrest *Valentina Heights*, C-733/22) (tenzij er sprake is van fraude of bedrog)

Er bestaat echter wel een **uitzondering op het beginsel van fiscale neutraliteit**. Handelingen met goederen of diensten die niet kunnen concurreren met een legale markt, omdat ze strikt verboden zijn in alle EU-lidstaten en op geen enkele manier wettelijk in het economisch verkeer kunnen komen, vormen een uitzondering op dit beginsel. In zulke gevallen ontbreekt de mogelijkheid om te concurreren met een legale markt, omdat er geen legale markt voor de betrokken goederen of diensten bestaat. Dit soort goederen valt volledig buiten de bepalingen van de btw-richtlijn, mede omdat ze niks te maken hebben met de doelstellingen ervan (cf. paragraaf 2.2.2). In beginsel kan er dus geen btw op verschuldigd zijn. Deze uitzondering moet strikt worden geïnterpreteerd. Voorbeelden van dit soort goederen uit de rechtspraak zijn:

- Illegale verdovende middelen, tenzij ze voor toegestane medische en wetenschappelijke doeleinden worden gebruikt (cf. arrest *Einberger 2*, C-294/82, arrest *Mol*, C-269/86 en arrest *Happy Family*, C-289/86)
- Vals geld (cf. arrest *Witzemann*, C-343/89)

Er is dus sprake van een **tweedeling**. Enerzijds zijn er illegale handelingen die in beginsel binnen de werkingssfeer van de btw-richtlijn vallen omdat ze in concurrentie (kunnen) gaan met een legale markt.

Dit komt overeen met **categorie 2** van paragraaf 4.3. Anderzijds zijn er strikt illegale handelingen met goederen die niet wettig in het economisch verkeer gebracht kunnen worden. Daarvoor kan er dus geen sprake kan zijn van concurrentie met een legale markt. Dit type handelingen vormt een strikte uitzondering op het beginsel van fiscale neutraliteit. Dit komt overeen met **categorie 1** van paragraaf 4.3.

4.4.2 Nuanceringen

Die tweedeling is de algemene regel, maar er zijn heel wat nuanceringen waar ook aandacht voor behouden moet worden.

Een **eerste nuancering** is dat de btw-kwalificatie niet afhangt van nationale handhavingskeuzes. Een gedoogbeleid of selectieve vervolging, zoals tegenover softdrugs in Nederland, verandert het intrinsiek illegale karakter van deze goederen niet. Het HvJ maakt duidelijk dat de vraag of een handeling binnen of buiten de werkingssfeer valt, niet mag schommelen naargelang de intensiteit van controle of vervolging in een lidstaat. Anders zou de harmonisatie van het btw-stelsel worden ondergraven en zou de fiscale behandeling afhangen van toevallige beleidskeuzes inzake strafrechtelijke handhaving (cf. arrest *Happy Family*).

Een **tweede nuancering** betreft het onderscheid tussen ‘binnen de werkingssfeer vallen’ en ‘daadwerkelijk belast worden’. Dat een illegale activiteit onder de btw-richtlijn valt, betekent niet automatisch dat btw moet (of mag) worden geheven. In meerdere arresten is de redenering juist omgekeerd en worden goederen onderworpen aan de btw-richtlijn én de daarin bepaalde vrijstellingen, waardoor er geen btw wordt geheven. Wanneer de legale tegenhanger van een prestatie vrijgesteld is, mag een lidstaat die vrijstelling niet weigeren louter omdat de gelijkaardige prestatie zonder vergunning, in strijd met nationale regels of in een andere illegale context wordt verricht. Illegaliteit kan dus, voor economisch gelijkwaardige prestaties, niet worden gebruikt als instrument om een vrijstelling te beperken. De kern is dat het beginsel van fiscale neutraliteit niet alleen vereist dat illegale aanbieders geen fiscaal voordeel krijgen, maar ook dat zij niet zwaarder worden belast wanneer hun prestatie economisch identiek is aan een vrijgestelde legale prestatie. De btw mag geen strafrechtelijk of sanctionerend karakter krijgen (cf. arrest *Lange*, arrest *Fischer*, arrest *Card Protection Plan*, arrest *Zita Modes*, arrest *Akritidis*, beschikking *Curia*, arrest *Valentina Heights*, arrest *Palmstråle* en arrest *W / Dyrektor Izby Administracji Skarbowej*)

Een **derde nuancering** is dat de btw-beoordeling transactie per transactie gebeurt. Zelfs wanneer de kernhandeling buiten de btw-richtlijn valt wegens het strikt verboden karakter van de goederen, kunnen randprestaties of faciliterende diensten toch belastbaar blijven wanneer zij op zichzelf een normale economische dienst vormen die kan concurreren met legale prestaties. Het gaat om situaties zoals bij de tafelverhuur in het arrest *Coffeeshop Siberië*. Eventuele illegale doeleinden worden losgekoppeld van de handeling van de goederen of diensten zelf. Dit verhindert dat het uitzonderingsregime voor strikt verboden goederen wordt uitgebreid tot elke ondersteunende activiteit er rond.

Een **vierde nuancering** betreft diefstal en onrechtmatige toe-eigening. Hier gaat het eigenlijk om een aantal nuanceringen binnen de categorie diefstal. Bij de activiteit van diefstal zelf is er geen sprake van een levering onder bezwarende titel, zodat de diefstal als zodanig geen belastbare handeling vormt. Dit sluit evenwel niet uit dat latere verkoop van gestolen goederen belastbaar kan zijn, omdat dan wel sprake kan zijn van een economische transactie onder bezwarende titel die met de legale markt concurreert (cf.

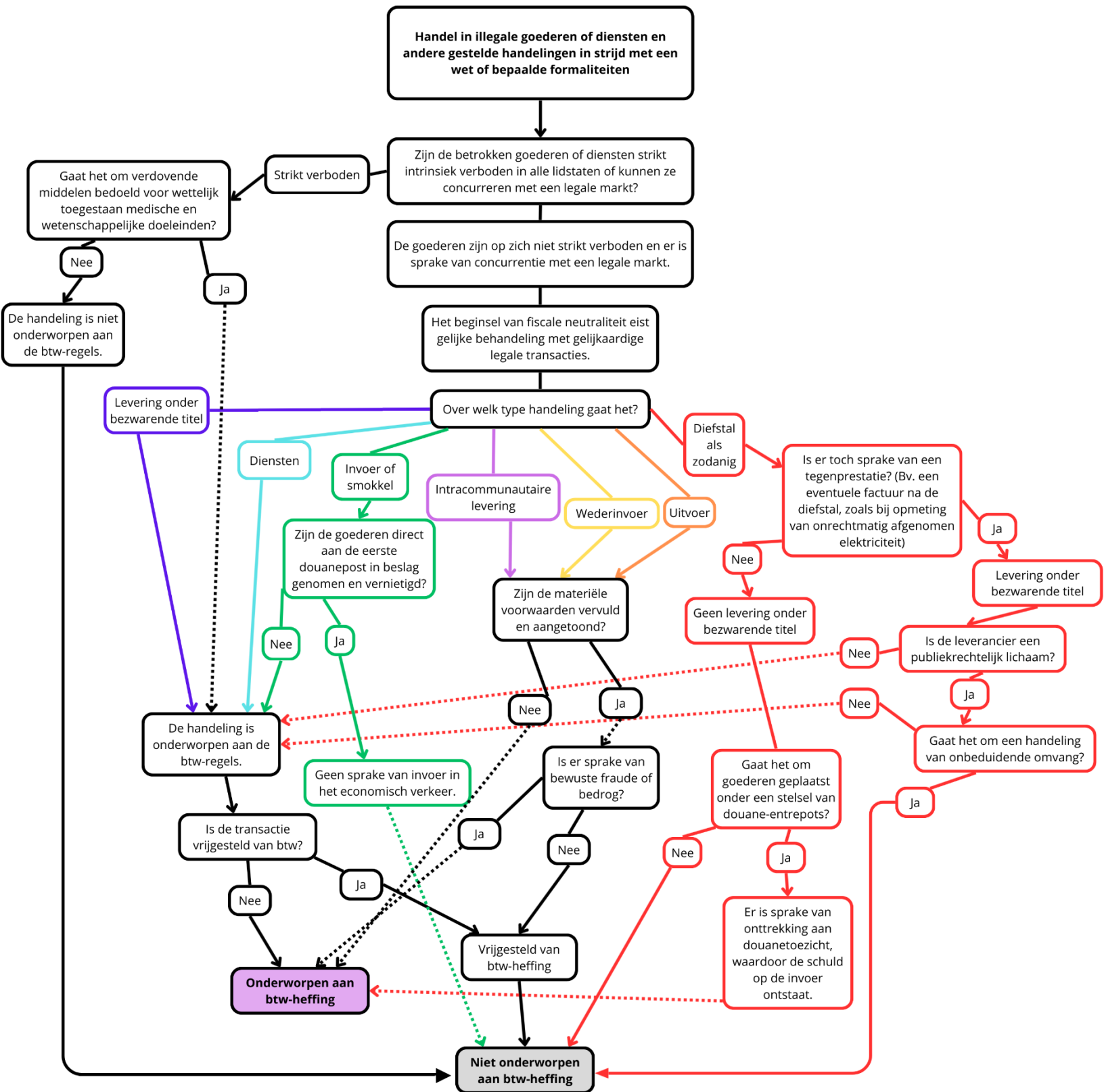
arrest *British American Tobacco International en Newman Shipping & Agency Company*). Daarnaast bestaat een bijzondere situatie bij goederen geplaatst onder het stelsel van douane-entrepots. Diefstal uit een douane-entrepot kan worden beschouwd als onttrekking aan douanetoezicht, waardoor een douaneschuld ontstaat en, bij koppeling van douaneschuld aan btw-schuld bij invoer, ook een btw-schuld op de invoer wordt geactiveerd. In dat geval wordt niet de diefstal zelf niet belast, maar wordt de uitgestelde invoer-btw opeisbaar door de onttrekking aan het douanetoezicht, die plaatsvindt door de diefstal (cf. arrest *Harry Winston*). Ten slotte verduidelijkt het HvJ dat onrechtmatige afname van elektriciteit, wanneer de afgenomen hoeveelheid kan worden vastgesteld en er een berekende en ingevorderde tegenprestatie aan het verbruik wordt gekoppeld, wel degelijk als een levering onder bezwarende titel kan gelden. Het beslissende element is dan niet het onrechtmatige karakter, maar het bestaan van een rechtstreeks verband tussen verbruik en vergoeding. Als de elektriciteit wordt geleverd door een publiekrechtelijk lichaam, dan is er een uitzondering als het gaat om een handeling van onbeduidende omvang. Dit betekent in praktijk enkel wanneer de handeling zodanig klein is qua omvang en tijd, dat er amper economische gevolgen zijn en er geen of verwaarloosbare concurrentievervalsingen plaatsvinden. In zo een situatie is er dan toch geen sprake van een levering onder bezwarende titel (cf. arrest *Fluvius Antwerpen*).

Een **vijfde nuancering** betreft onrechtmatige invoer en smokkel van op zich legale goederen. In deze zaken bevestigt het HvJ dat een illegale invoerwijze de goederen niet uit het btw-stelsel haalt, zolang het gaat om goederen die in het wettig economisch verkeer kunnen bestaan. Het relevante criterium wordt dan of de goederen daadwerkelijk of potentieel toegang hebben gekregen tot het economische verkeer van de Europese Unie. Wanneer goederen aan de onmiddellijke buitengrens onder douanetoezicht blijven en daar worden onderschept en vernietigd, kan het belastbare feit van invoer uitblijven omdat zij nooit (potentieel) tot het economische verkeer hebben kunnen toetreden. Zodra zij voorbij die eerste douanezone raken en dus potentieel in het economische circuit kunnen terechtkomen, is er wel sprake van invoer tot de EU en ontstaat invoer-btw, ook wanneer de onderschepping snel volgt. Het latere tenietgaan van een douaneschuld doet die btw-schuld niet verdwijnen wanneer invoer als belastbaar feit reeds is vastgesteld (cf. arrest *Dansk Transport og Logistik* en arrest *UB / Kauno teritorinė muitinė*).

Een **zesde nuancering** betreft fraude, misbruik en situaties waarin de materiële voorwaarden niet controleerbaar of niet bewijsbaar zijn. In dat soort gevallen kan een btw-voordeel zoals een vrijstelling worden geweigerd wanneer niet wordt aangetoond dat aan de materiële voorwaarden is voldaan, of wanneer een beroep op het btw-stelsel neerkomt op misbruik. In de rechtspraak over fraude in ketens wordt bovendien benadrukt dat transacties niet automatisch buiten de werkingssfeer vallen, maar dat specifieke btw-rechten, met name de aftrek, kunnen worden geweigerd wanneer de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij deelnam aan btw-fraude (cf. arrest *Optigen, Fulcrum Electronics & Bond House Systems* en arrest *Kittel & Recolta Recycling*).

Figuur 1 (zie volgende pagina) geeft een integraal overzicht van de verschillende mogelijkheden bij de handel in illegale goederen en diensten en andere handelingen in strijd met een wet of bepaalde formaliteiten. Alle categorieën en nuances zijn er in opgenomen. Door de pijlen te volgen kan er voor elk type goed en transactie een antwoord gevonden worden op de vraag of de handeling al dan niet aan btw-heffing is onderworpen.

Figuur 1: Overzicht van de btw-behandeling bij de handel in illegale goederen en diensten en andere handelingen in strijd met een wet of bepaalde formaliteiten



Noot bij Figuur 1: De verkoop van gestolen goederen is wel een levering onder bezwarende titel en valt daar dus onder, en niet onder ‘Diefstal als zodanig’, wat enkel de diefstalhandeling zelf betreft.

4.5 Belgische jurisprudentie

Aangezien de Belgische rechters in principe de logica volgen die uitgebouwd is in de arresten van het HvJ, is het niet nodig om nog een uitgebreide analyse toe te voegen over Belgische rechtszaken waarop de logica van die arresten wordt toegepast. Het feit dat de uitspraken van deze arresten gevolgd worden kan kort geïllustreerd worden. Belgische wetteksten verwijzen soms expliciet naar de arresten van het HvJ. In een wetsontwerp van de Kamer wordt bijvoorbeeld naar de zaak *Fischer* (paragraaf 4.2.2.1) verwezen om te zeggen dat kansspelen fiscaal niet verschillend mogen behandeld worden op basis van een al dan niet illegaal karakter (Belgische Kamer van Volksvertegenwoordigers, 2016, p. 164).

Ook in parlementaire vragen komt dit soms terug. Bijvoorbeeld, in 2019 vroeg Kamerlid Barbara Pas (Vlaams Belang) aan de bevoegde minister of er btw verschuldigd is op inkomsten uit illegale activiteiten, en meer bepaald verwees ze naar de illegale handel in visa. In het antwoord daarop werd bevestigd dat er btw op geheven wordt, “meer bepaald op het feit dat niet kan worden uitgesloten dat zich enige mededinging tussen een legale en illegale sector kan voordoen, moet een door u beoogde repetitieve illegale activiteit, waarbij een commerciële organisatie wordt opgericht met het oog op het uitreiken of de distributie van visa, aangemerkt worden als een activiteit die onderworpen is aan de btw” (Belgische Kamer van Volksvertegenwoordigers, 2021, p. 173).

In de periode voordat een bepaald arrest werd uitgesproken zijn er wel gevallen waarin een Belgische rechtbank een andere logica volgde dan die van de besproken arresten van het HvJ. Een voorbeeld is het (ondertussen al oude) arrest van het Hof van Beroep van Bergen van 21 april 1988. Daarin ging het, net zoals in het arrest *Fluvius Antwerpen* (paragraaf 4.2.3.3), om een soort diefstal van elektriciteit (via knoeien met een elektriciteitsmeter). In deze zaak oordeelde de Belgische rechter dat er geen btw geheven kon worden op het bedrag ter waarde van de gestolen elektriciteit. De rechter redeneerde dat het niet ging om een levering onder bezwarende titel in kader van een normale overeenkomst. In zo'n geval kon volgens de rechter de waarde van de ontvreemde elektriciteit niet als maatstaf van heffing voor de btw worden gebruikt en was er dus geen btw verschuldigd (Hof van Beroep van Bergen, arrest van 21 april 1988, pp. 385-387). Dit gaat in tegen de logica van het arrest *Fluvius Antwerpen*, maar dat arrest werd uiteraard veel later (in 2023) uitgesproken. Dit illustreert wel dat illegale transacties anders behandeld kunnen worden zolang het HvJ geen duidelijkheid schept.

4.5.1 Illustratie: prostitutie als illegale dienst in België

Aangezien er geen Europese rechtspraak was die rechtstreeks over btw-heffing op prostitutie ging (we hebben het wel indirect behandeld via het arrest *Jany e.a.*, zie paragraaf 4.2.2.3), kan het een interessante toevoeging zijn om in de Belgische rechtspraak over prostitutie te duiken, gezien er wel een aantal rechtszaken zijn die rechtstreeks op de btw-heffing ingaan. Belangrijk is wel dat prostitutie ondertussen uit het Belgische strafrecht is gehaald. Daar komen we op het einde van deze paragraaf op terug. De besproken arresten spelen zich allemaal af voor die wetwijziging. Het feit dat prostitutie uit het strafrecht is gehaald maakt het interessant om te analyseren. Zoals we zullen zien heeft de uiteindelijke decriminalisering eigenlijk niets veranderd aan de logica omtrent btw-heffing. De evolutie van de Belgische rechtspraak en wetgeving rond prostitutie illustreren hoe de Belgische rechtbanken de logica van het HvJ toepassen.

Tot en met 1992 werd prostitutie in België geacht buiten de btw-sfeer te vallen. Dit wordt bijvoorbeeld geïllustreerd in het arrest van het Hof van Beroep van Brussel van 30 oktober 1997. Die zaak gaat om feiten van prostitutie die dateren uit 1981-1982. De Brusselse rechter oordeelde dat er geen btw geheven kon worden en de feitelijke activiteit van prostitutie werd uitdrukkelijk beschouwd als niet aan btw onderworpen. Omdat de effectieve prestaties buiten de werkingssfeer van de btw werden geplaatst, ontbrak iedere rechtsgrond om btw te heffen (Hof van Beroep Brussel, arrest van 30 oktober 1997, pp. 175-176). Hier werd de logica van het HvJ dus nog niet gevolgd.

In 1993 is het Belgisch Btw-wetboek gewijzigd zodat elke handeling die geen levering van goederen was, als dienst moest worden beschouwd (overeenkomstig art. 18, § 1, 1e lid WBTW, cf. paragraaf 2.2.4). Sindsdien wordt **prostitutie wel als belastbare dienstverrichting beschouwd** op grond van art. 4 WBTW. Dit toont aan dat de eerdere beslissing om geen btw te heffen niet gebaseerd was op het illegale karakter, maar wel omdat het wettelijk kader tot 1993 nog geen diensten als geheel omvatte. Er was enkel een limitatieve lijst van diensten die uitdrukkelijk aangemerkt werden als onderworpen aan btw-heffing (en prostitutie stond hier dus niet bij) (Vandenberghe, 1999).

In 1994 werd de belastbaarheid van prostitutie bevestigd bij een parlementaire vraag. In de senaat vroeg Kuijpers op 15 februari 1994 of het inkomen uit prostitutie belastbaar is. Er werd geantwoord dat een prostituee, die geregeld en zelfstandig tegen vergoeding optreedt, belastingplichtig is op grond van art. 4 WBTW (Taxwin, 1994). Dit wordt later nog verder ontwikkeld en bevestigd. Op 28 januari 2000 vroeg Kamerlid Coenen: “Zijn [prostituees] belastingplichtig?”. In het antwoord hierop werd verwezen naar art. 2 WBTW dat diensten door een belastingplichtige aan btw onderwerpt. Art. 4 WBTW bepaalt dat iedereen die in de uitoefening van een economische activiteit leveringen diensten verricht die in het wetboek zijn omschreven, een belastingplichtige is. De diensten van prostituees zijn bedoeld in artikel 18, § 1, eerste lid WBTW (elke handeling die geen levering van goederen is, wordt als dienst beschouwd). Daaruit volgde dat prostituees belastingplichtigen zijn die een dienst verlenen, waar dus btw op dient te worden geheven (aan 21%) (Ruysschaert, 2009; Taxwin, 2000).

De belastbaarheid van prostitutie werd bevestigd in heel wat Belgische rechtspraak. Zie met name: het vonnis van 27 april 2011 van de Rechtbank van eerste aanleg Bergen (rolnr. 09/679/A), het arrest van 11 september 2012 van het Hof van Beroep Antwerpen (rolnr. 2011/AR/2856), het arrest van 22 februari 2013 van het Hof van Beroep Bergen (rolnr. 2011/759), het arrest van 14 oktober 2014 van het Hof van Beroep Gent (rolnr. 2013/AR/924), het arrest van 1 maart 2016 van het Hof van Beroep Antwerpen (rolnr. 2014/AR/2549) en het arrest van 20 november 2018 van het Hof van Beroep Gent (rolnr. 2017/AR/1171).

In die zaken werden de prostitutie-inkomsten door de rechter als btw-plichtige omzet beschouwd, onderworpen aan het normale tarief van 21%, zolang zij door belastingplichtigen worden uitgevoerd. Zowel de prostituees die zelfstandig handelen als de exploitant van een bordeel die dergelijke diensten aanbiedt, zijn dus btw verschuldigd op de ontvangen vergoedingen.

Op 28 januari 2000 vroeg Kamerlid Coenen: “wordt het verhuren van (...) [**de ramen of vitrines gebruikt door de prostituees**] op een bijzondere manier belast?”. Het antwoord was dat dit beschouwd moest worden als een legale dienst van onroerende verhuur en dus onderworpen was aan de btw-wetgeving (Ruysschaert, 2009; Taxwin, 2000). In zekere zin is dit vergelijkbaar met het arrest *Coffeeshop Siberië* (paragraaf 4.2.2.2). De verhuur van ramen of vitrines is in beginsel niet illegaal en wordt dus belast, ongeacht wat er na de verhuur zal gebeuren (hoewel hier de latere prestatie van prostitutie zelf ook belastbaar was, in tegenstelling tot de drugverkoop in het arrest *Coffeeshop Siberië*).

De btw-belastbaarheid van de verhuur van vitrines voor prostitutie werd bijvoorbeeld bevestigd in het arrest van 17 mei 2022 van het Hof van Beroep Gent (rolnr. 2021/AR/514). In die zaak besloot de rechter dat de verhuur van vitrines voor prostitutie een passieve onroerende verhuur in de zin van art. 44, § 3, 2° WBTW is, zodat die verhuur vrijgesteld is van btw er dus geen btw verschuldigd is (De btw-lijn, 2024; Hof van Beroep Gent, arrest van 17 mei 2022, rolnr. 2021/AR/514). Het Hof van Cassatie heeft nadien deze uitspraak bevestigd (Hof van Cassatie, 22 februari 2024, nr. F.22.0158.N).

Parlementslid Olivier Destrebecq vroeg op 14 maart 2012 of de btw-plicht ook geldt voor **pooiers**. Een pooier is iemand die mensen dwingt of manipuleert om aan prostitutie te doen om hun inkomsten te innen. Het antwoord hierop was dat de inkomsten van pooiers, net zoals die van prostituees en bordeelhouders, btw-plichtig is. Er bestaat immers geen vrijstelling voor (Taxwin, 2012). Dit is interessant want ook na de decriminalisering van prostitutie is pooierschap nog illegaal, maar dit bewijst dat het wel nog steeds belast wordt volgens de btw-regels. Pooierschap is immers een handeling binnen de markt van prostitutie, waar een legale markt voor bestaat. Dus het valt onder de werkingssfeer van de btw-regels, ook toen prostitutie zelf nog illegaal was in België.

Sinds 1 juni 2022 trad de hervorming van het seksueel strafrecht in werking, waarbij sekswerk of prostitutie uit het strafwetboek werd gehaald en dus werd gedecriminaliseerd. Misbruik maken van sekswerkers voor financieel gewin, sekswerkers verhinderen om met hun activiteit te stoppen, een persoon dwingen om aan sekswerk te doen en als klant de vooraf gemaakte afspraken niet respecteren of niet betalen voor een seksuele dienst, zijn allemaal wel nog strafbaar (FOD Justitie, z.d.).

De rechtspraak rond prostitutie illustreert mooi dat de btw-heffing erop losstaat van het strafrechtelijk karakter. Prostitutie werd al als een belastingplichtige activiteit beschouwd, lang voor het uit het strafrecht werd gehaald in 2022. De versies ervan die nog steeds illegaal zijn, zijn ook onderworpen aan btw-heffing. Dit volgt de logica van de rechtspraak van het HvJ. Gezien er een legale markt voor prostitutie bestaat (ook elders in de EU), zijn alle handelingen, inclusief illegale handelingen, gesteld in het kader van prostitutie in beginsel onderworpen aan de btw-regels, dus ook het uitbaten van een bordeel, pooierschap, en het verhuren van vitrines.

5 DISCUSSIE

5.1 **Vergelijking andere landen**

Alle EU-lidstaten moeten de btw-richtlijn toepassen en nationale rechters moeten bij interpretatie van nationaal recht rekening houden met de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (Stessens, 2012; Terra & Kajus, 2017). De logica die we aan de hand van de arresten van het HvJ hebben uiteengezet geldt in principe dus voor alle lidstaten en wordt gevolgd door de nationale rechters. Vanuit dat oogpunt heeft het dan ook weinig zin om België te vergelijken met andere EU-lidstaten. De discussie over btw op illegale transacties heeft een Europese draagwijdte. Het blijft wel belangrijk om te benadrukken dat harmonisatie vooral betrekking heeft op de juridische kwalificatie. De praktische uitkomst kan verschillen tussen onderlinge lidstaten doordat opsporingscapaciteit, prioriteiten en samenwerking tussen fiscale en strafrechtelijke diensten niet identiek zijn. Daardoor kunnen gelijkaardige illegale markten in de ene lidstaat vaker of sneller aanleiding geven tot werkelijke btw-heffing dan in een andere, zonder dat dit wijst op een verschil in rechtsregel (Mashiri & Sebele-Mpofu, 2015).

Zelfs wanneer de rechtsregel gelijk is, spelen bewijsvoering en handhaving een doorslaggevende rol. Dit geldt bijvoorbeeld bij onrechtmatige invoer en smokkel. De juridische criteria zoals toetreding tot de Europese douanezone, het ontstaan van een belastbaar feit bij invoer en de eventuele irrelevantie van latere vernietiging van goederen na onderschepping, zijn Europees bepaald. De vraag wanneer en hoe vaak zulke dossiers worden ontdekt, uitgewerkt en fiscaal doorgerekend is daarentegen sterk nationaal gekleurd (Lytvnenko, 2011; Shaaban, 2015; van den Eijnde, 2014; Verdugo Sanchez, 2011).

De rechtspraak van de Europese Unie is ook niet uitzonderlijk. In de Verenigde Staten is het ook mogelijk om illegaliteit te belasten (Airi & Boddupalli, 2020). Het Verenigd Koninkrijk past nog steeds de principes van het HvJ toe, ookal zijn ze geen lid van de EU meer. Bij de uitleg op de website van de Britse overheid wordt zelfs nog verwezen naar de rechtspraak van het Europese Hof van Justitie (HM Revenue & Customs, 2025). Ook in Australië wordt er in principe geen fiscaal onderscheid gemaakt op basis van illegaliteit (Australian Taxation Office, z.d.).

5.2 **Terugkoppeling aan het theoretisch kader.**

In Hoofdstuk 3 werd er gedoken in de theorie rond illegale handel/markten en ingegaan op de bestaande literatuur omtrent het onderwerp van deze masterproef. Het theoretisch kader maakte duidelijk dat ‘de illegale economie’ geen uniforme categorie is en dat begrippen zoals informele economie, schaduweconomie en zwarte economie in de literatuur niet altijd op dezelfde manier worden gebruikt (Losby et al., 2003; Şek, 2017). De juridische analyse sluit daarop aan doordat zij toont dat btw niet gekoppeld is aan het brede label ‘illegaal’, maar op specifieke juridische criteria zoals economische activiteit, vergoeding, belastbare handeling en de mogelijkheid tot concurrentie met een legale markt.

Het deel transacties dat buiten detectie blijft, blijft ook buiten effectieve btw-heffing. Dit vormt een duidelijke brug tussen het theoretisch kader rond illegale markten en de juridische realiteit van de btw. De grootte van de informele en ongedetecteerde segmenten van de economie is belangrijk. Veel illegale activiteiten die in beginsel wel onderworpen zijn aan btw-heffing, ontwijken die heffing toch omdat ze nooit gedetecteerd worden. Vanuit dat oogpunt wordt het belang dat in de literatuur gehecht wordt aan

handhaving ook bevestigd (Famulska & Rogowska-Rajda, 2018; Mashiri & Sebele-Mpofu, 2015; Roy & Berglund, 2019; Şek, 2017; Smith, 1976).

De bestaande literatuur was gefragmenteerd. De bijdrage van deze masterproef bestond er in de eerste plaats in om de relevante rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie allemaal samen te brengen, met een specifieke focus op de fiscale behandeling van illegale transacties. Daarbij is in deze analyse de tweedeling die al in de literatuur aan bod kwam bevestigd (cf. paragraaf 3.4.4) (Bomer, 2012; Terra & Kajus, 2017; Verdugo Sanchez, 2011; Vos & Bakker, 1998). Tegelijkertijd zijn er ook een aantal nuances in beeld gebracht die in de literatuur minder besproken worden (cf. paragraaf 4.4.2). Dit werd allemaal samengebracht zodat dit werkstuk de logica van het HvJ met alle mogelijke gevallen en situaties integreert. Figuur 1 (zie paragraaf 4.3, pagina 83) is daar een manifestatie van. Daarmee levert deze analyse een helder kader, dat in paragraaf 4.5 gekoppeld werd aan de Belgische context aan de hand van het voorbeeld van btw op prostitutie.

In deze analyse werden ook een aantal arresten geïdentificeerd en geanalyseerd die niet besproken werden in de literatuurstudie (cf. paragraaf 3.4) en waar dus nog weinig of geen literatuur over bestond. In die zin is de bestaande literatuur uitgebreid.

5.3 Bedenkingen en praktische implicaties

De juridische analyse in Hoofdstuk 4 heeft een coherente basislijn blootgelegd. Er kunnen echter nog vragen gesteld worden over de werkelijke btw-heffing op illegale transacties in de realiteit.

Ten **eerste** kan gesteld worden dat handhaving belangrijk is, zoals ook naar voor kwam in de literatuurstudie in paragraaf 3.4.3. Opdat er btw gevorderd wordt op een illegale transactie, moet die uiteraard ook worden gedetecteerd door de autoriteiten (Famulska & Rogowska-Rajda, 2018; Mashiri & Sebele-Mpofu, 2015; Roy & Berglund, 2019; Şek, 2017; Smith, 1976). Een groot deel van de besproken arresten kwamen voort uit personen die betrappt werden op een illegale activiteit en bijgevolg een btw-factuur kregen opgelegd op die activiteit. Als de overheid deze personen niet betrappt, zal er ook geen btw-factuur volgen. Illegale handelaars gaan zich niet vrijwillig aangeven bij de belastingadministratie. Zij proberen juist btw-heffing te ontlopen. In het arrest *Goodwin & Unstead* probeerden de betrokken heren bijvoorbeeld het illegale karakter van hun handeling te gebruiken om juist geen btw te moeten betalen (Conclusie van A-G Léger, 12 maart 1998, C-3/97, *Strafzaak tegen John Charles Goodwin en Edward Thomas Unstead*, randnummer 18). Dit impliceert een bepaalde spanning tussen juridische neutraliteit en de werkelijkheid op de illegale markt. Illegale markten kenmerken zich net door het ontwijken van detectie. Daardoor wordt btw pas geïnd wanneer een activiteit wordt ontdekt, onderschept of anderszins gedocumenteerd in een dossier (Keen & Smith, 2006; Şek, 2017; Smith, 1976). Dit betekent dat, hoewel het beginsel van fiscale neutraliteit dus *de jure* voor gelijke behandeling zorgt tussen legale en illegale transacties, illegale transacties toch een *de facto* concurrentievoordeel hebben als hun activiteit niet wordt gedetecteerd. Dit creëert in de praktijk dus een blijvend concurrentievoordeel voor illegale aanbieders als de detectiekans laag is. Het Europese kader corrigeert dus het normatieve uitgangspunt, maar werkelijke neutraliteit vereist in de praktijk een handhavingscomponent. Zonder effectieve controle blijft de juridische gelijkstelling vooral een principe zonder volledige marktwerking.

Dat handhavingspunt is ook beleidsmatig relevant voor België. De analyse toont dat België weinig ruimte heeft om via inhoudelijke btw-regels illegale activiteiten principieel uit te zonderen wanneer zij economisch vergelijkbaar zijn met legale prestaties. Belgische beleidsruimte zit eerder in uitvoering. Het

gaat om prioriteiten in controle, samenwerking tussen douane, fiscale administratie en strafrecht, en de manier waarop bewijs en waardering worden opgebouwd (Martens, 2015). Dit is bijvoorbeeld zichtbaar bij onrechtmatige invoer en smokkel. In zulke dossiers is het juridische ankerpunt het moment waarop goederen de douanezone toetreden (cf. arrest *Dansk Transport og Logistik*, paragraaf 4.2.5.3 en arrest *UB / Kauno teritorinė muitinė*, paragraaf 4.2.5.4). In de praktijk is het net de onderschepping en de procedurele afhandeling die bepaalt of en hoe btw wordt vastgesteld (Lytvnenko, 2011).

Een **tweede** discussiepunt is dat het concurrentie criterium juridisch werkbaar is, maar economisch is dat niet per se zo vanzelfsprekend. De rechtspraak hanteert een sterke categorie voor goederen zoals verdovende middelen en vals geld. Het argument is dat er geen legale markt kan bestaan en dat concurrentie dus ontbreekt. Vanuit economische invalshoek kan men zich hier toch vragen bij stellen, vooral wanneer men concurrentie ruimer begrijpt als substitutie in consumptie. In die benadering kan bijvoorbeeld een illegaal goed in bepaalde situaties een alternatief zijn voor een legaal goed of een legale dienst in een andere markt (Becker et al., 2004). En dan kan je argumenteren dat er sprake is van economische concurrentie. Druggebruik zou bijvoorbeeld kunnen gezien worden als een substituuut voor alcoholgebruik in het uitgaansleven. In Nederland gaan coffeeshops bijvoorbeeld in concurrentie met cafés waar alcohol wordt geserveerd. De concurrentie van de cannabismarkt en de alcoholmarkt is ook gedocumenteerd in de economische literatuur (zie bijvoorbeeld Anderson et al. (2012), Crost & Guerrero (2012) en Dolan et al. (2022)). Hiermee kan de logica van het arrest *Happy Family* in twijfel getrokken worden.

Bepaalde illegale verdovende middelen worden ook door sommige mensen gebruikt als substituuut voor legale medicijnen (zie bijvoorbeeld Alpert et al. (2018), Mars et al. (2019), Mallat (2022) en Graham et al. (2023)). Ook dan kan je argumenteren dat er sprake is van economische concurrentie. Bij het voorbeeld van vals geld is het moeilijker om zo een argument te maken, aangezien er ook voor wettelijk geld geen eigen markt kan bestaan (behalve eventueel de internationale wisselmarkten, al komen we dan snel buiten het werkingsgebied van de Europese Unie en dus van de rechtspraak van het Hof van Justitie).

De meerwaarde van het juridische criterium is vooral dat het een hanteerbare afbakening biedt die niet afhankelijk is van een contextgebonden en bewijsintensieve marktanalyse. Dit verklaart ook waarom het Hof van Justitie de uitzondering strikt interpreteert. Zodra men het concurrentiebegrip te ver opentrekt, dreigt de uitzondering op het beginsel van neutraliteit te ver uit te breiden en ontstaat een onwerkbare onzekerheid voor juridische beoordeling en handhaving (Bomer, 2012; Terra & Kajus, 2017).

Een **derde** discussiepunt betreft de morele en beleidsmatige spanning die al in de probleemstelling werd aangehaald (cf. paragraaf 1.1). Moet de overheid illegale activiteiten opnemen in het btw-stelsel? Hoewel het zo kan lijken, betekent opnemen in het btw-stelsel geen legitimering van de onderliggende activiteit. Het betekent dat de fiscus het economisch feit belast wanneer de voorwaarden voor een belastbare handeling zijn vervuld. De legitimiteitsvraag hoort thuis in strafrecht, vergunningenbeleid en regulering. Tegelijk is het begrijpelijk dat belastingheffing op illegale prestaties bij burgers kan aanvoelen als normalisering. De discussie kan dan eindigen in een beleidsmatige afweging. Een principieel neutraal btw-stelsel beschermt de grondslag en verhindert fiscaal voordeel door illegaliteit. De maatschappelijke boodschap moet dan komen uit handhaving en sanctionering, niet uit fiscale uitzonderingen die het stelsel inconsistent maken (Kokott, 1991; Stessens, 2012; Terra & Kajus, 2017; Van Zyl, 2011).

De Belgische rechtspraak rond prostitutie is in dit verband een bruikbare illustratie van de loskoppeling tussen strafrechtelijke kwalificatie en btw-kwalificatie (cf. paragraaf 4.5.1). Zelfs wanneer de

maatschappelijke en strafrechtelijke context rond prostitutie evolueert, blijft de btw-behandeling in essentie draaien rond de economische activiteit, vergoeding en het al dan niet bestaan van een normale economische dienst die kan concurreren met legale prestaties. De ontwikkeling in België bevestigt dat btw-behandeling niet noodzakelijk meebeweegt met morele overwegingen of maatschappelijke attitudes. Dit ondersteunt het bredere punt uit deze masterproef dat de btw amoreel is en niet mag fungeren als sanctionerend instrument.

6 CONCLUSIE

6.1 Antwoord op de onderzoeksvraag

Deze masterproef onderzocht in hoeverre er btw verschuldigd is op de handel in illegale goederen en diensten in België. Daarbij moest vooral de rechtspraak van het Europese Hof van Justitie geanalyseerd worden omdat die het Belgische btw-recht inzake illegaliteit grotendeels bepaalt. De centrale vraag was of er btw verschuldigd is op de handel in illegale goederen en diensten in België, en zo ja, of er categorieën zijn waarvoor dat toch niet geldt.

Als vertrekpunt geldt dat het Belgische btw-wetboek, net zoals de Europese btw-richtlijn, de btw in beginsel koppelt aan het economische feit dat goederen en diensten tegen vergoeding worden geleverd of worden ingevoerd. Hierbij is dus geen sprake van een morele beoordeling of van de (on)rechtmatigheid van de activiteit. Dat amorele uitgangspunt impliceert dat illegaliteit de belastbaarheid niet wegneemt.

De analyse van de rechtspraak van het Hof van Justitie heeft daar meer duidelijkheid over geleverd. Het beginsel van fiscale neutraliteit verzet zich tegen een onderscheid tussen legale en illegale transacties. Dit beginsel beschermt er onder meer tegen dat illegale transacties een concurrentievoordeel kunnen bemachtigen. Maar het beschermt ook tegen een sanctionering van illegaliteit via het fiscaal recht. In beginsel vallen illegale transacties dus onder de werkingssfeer van de btw-richtlijn (en de Belgische btw-regels). Op dit beginsel bestaat wel een uitzondering voor strikt illegale goederen die niet in het wettelijk economisch verkeer gebracht kunnen worden. De **kernconclusie** van de geïntegreerde analyse van de wetgeving en rechtspraak is dat de btw-behandeling van illegale transacties in essentie steunt op de mogelijkheid tot concurrentie met een legale markt. Hieruit kan een algemene **tweedeling** afgeleid worden. **Enerzijds** zijn er illegale of onrechtmatige transacties of verrichtingen die kunnen concurreren met een legale markt in het wettig economisch circuit, omdat er een legale markt voor bestaat. Dit type is onderworpen aan de btw-regels. **Anderzijds** zijn er strikt illegale goederen, waarvoor geen legale markt kan bestaan en die dus nooit in het wettig economisch verkeer terecht kunnen komen en er ook niet mee kunnen concurreren. Dit type goederen vormt de strikte uitzondering op het beginsel van fiscale neutraliteit en is niet onderworpen aan de btw-regels en dus ook niet aan btw-heffing.

In beginsel vallen illegale of onrechtmatige transacties binnen de werkingssfeer van de btw wanneer zij betrekking hebben op goederen of diensten waar een legale markt voor bestaat (in de EU), en die dus in concurrentie (kunnen) staan met legale marktdeelnemers. In die categorie zitten onder meer prostitutie, namaakgoederen en handel in gestolen goederen, alsook goederen die op zich legaal zijn maar illegaal worden ingevoerd of uitgevoerd. De rode draad is dat het Hof van Justitie hierbij vertrekt van het beginsel van fiscale neutraliteit, met als gevolg gelijkaardige economische prestaties, fiscaal gelijk behandeld moeten als ze in concurrentie gaan, ongeacht een illegaal of strafrechtelijk karakter.

Daarnaast is er de **strikte uitzondering** op het beginsel van fiscale neutraliteit voor **strikt illegale goederen**. Er is sprake van strikt illegale goederen die buiten de werkingssfeer van de btw vallen wanneer het gaat om goederen die in alle EU-lidstaten onder een absoluut handels- en invoerverbod vallen, zodat zij niet in het legaal economisch verkeer kunnen circuleren. Uit de rechtspraak kwamen de voorbeelden drugs en vals geld naar voor. Een belangrijke nuance is dat dit anders kan liggen wanneer hetzelfde type goed of middel wel via strikt gereguleerde kanalen legaal kan worden gebruikt, bijvoorbeeld voor medische of wetenschappelijke doeleinden bij illegale verdovende middelen.

Er zijn ook **bijkomende nuances** die aan bod gekomen zijn in de rechtspraak. **(1)** Ten eerste hangt de btw-kwalificatie niet af van nationale handhavingskeuzes. Dat een illegale handeling niet of minder vervolgd wordt, verandert niets aan het intrinsiek illegale karakter en de btw-beoordeling ervan. **(2)** Ten tweede betekent het feit dat een handeling binnen de werkingssfeer van de btw-regels valt, niet automatisch dat er btw op geheven wordt of mag worden. Wanneer de legale tegenhanger vrijgesteld is, kan een lidstaat die vrijstelling niet weigeren enkel op grond van illegaliteit of niet-naleving van formaliteiten zoals het ontbreken van een vergunning of het negeren van douaneregels. **(3)** Ten derde moet de uitzondering op het beginsel van fiscale neutraliteit zeer strikt geïnterpreteerd worden. De uitzondering kan niet worden doorgetrokken naar elke activiteit rond een uitgezonderde activiteit. Randprestaties en faciliterende diensten van illegale handelingen kunnen dus belastbaar zijn wanneer zij op zichzelf een normale, belastbare economische activiteit vormen.

Daarnaast zijn er nog een aantal **specifieke gevallen** die kunnen voorkomen, namelijk bij diefstal (i), smokkel (ii) en fraude, ontduiking en misbruik (iii). **(i) Bij diefstal** geldt dat de diefstalhandeling op zichzelf geen levering onder bezwarende titel vormt, zodat zij als zodanig geen belastbare handeling vormt. Dat sluit echter niet uit dat de latere verhandeling van gestolen goederen tot btw-schuld kan leiden, omdat dan een economische transactie tegen vergoeding kan plaatsvinden die in concurrentie treedt met de legale markt. Daarnaast kan onrechtmatige afname van bepaalde lichamelijke zaken zoals elektriciteit wél een levering onder bezwarende titel zijn wanneer de afgenomen hoeveelheid kan worden vastgesteld en er een berekende en gevorderde tegenprestatie aan het onrechtmatig verbruik of de onrechtmatige afname wordt gekoppeld. Dan is er wel btw verschuldigd bij de vordering na de diefstal. Als de leverancier in zo een geval een publiekrechtelijk lichaam is, kan dit toch buiten btw-heffing vallen wanneer het gaat om een handeling van onbeduidende omvang. In een andere bijzondere variant, wanneer goederen onder het stelsel van douane-entrepots geplaatst zijn, kan diefstal van die goederen worden aangemerkt als onttrekking aan het douanetoezicht, waardoor een douaneschuld ontstaat en bijgevolg de uitgestelde invoer-btw opeisbaar wordt. De diefstal zelf blijft daarbij echter onbelast, maar doet indirect wel een btw-schuld ontstaan.

(ii) Bij smokkel van op zichzelf legale goederen, of goederen die kunnen concurreren met de legale markt, is er in beginsel btw verschuldigd op de invoer. Het beslissende criterium is of de goederen daadwerkelijk of potentieel tot het economische verkeer van de Europese Unie hebben kunnen toetreden. Wanneer goederen aan de onmiddellijke buitengrens onder douanetoezicht blijven en daar worden onderschept en vernietigd, kan het belastbare feit van de invoer uitblijven. Zodra goederen die eerste douanezone passeren en dus potentieel of daadwerkelijk in het economische circuit terechtkomen, ontstaat in beginsel wel invoer-btw, ook wanneer de onderschepping kort nadien volgt.

(iii) Bij fraude, ontduiking en misbruik geldt ten slotte ook dat transacties in beginsel binnen de werkingssfeer van de btw vallen. De werking van het stelsel wordt wel extra beschermd. Btw-rechten zoals het recht op aftrek of een vrijstelling kunnen worden geweigerd wanneer niet is aangetoond dat aan de materiële voorwaarden is voldaan, of wanneer de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij of zij deelnam aan btw-fraude. Daarmee wordt het neutraliteitsbeginsel verzoend met de noodzaak om te voorkomen dat het btw-stelsel zelf als instrument voor fraude of misbruik wordt gebruikt.

Voor **België** werkt deze de Europese lijn in beginsel rechtstreeks door. Omdat het btw-recht in hoge mate is geharmoniseerd, gelden deze kernregel, tweedeling en de bijhorende nuanceringen dus ook integraal. De Belgische toepassing van de logica uit de Europese rechtspraak werd geïllustreerd met het voorbeeld van prostitutie. De wijzigingen in de strafrechtelijke benadering of het maatschappelijke debat rond

prostitutie stonden los van de kernvraag of de activiteit, wanneer zij economisch en zelfstandig wordt verricht tegen vergoeding, als belastbare handeling kan kwalificeren. Prostitutie werd gedecriminaliseerd, maar al voor die decriminalisering was deze activiteit onderworpen aan btw-heffing. De verandering in het strafrechtelijk karakter stond dus volledig los van de fiscale behandeling. Handelingen gesteld bij vormen van misbruik bij prostitutie die wel nog strafbaar zijn, zijn ook onderworpen aan btw-heffing, omdat er een legale prostitutie markt is waar concurrentie mogelijk is. Dit bevestigt opnieuw het amorele karakter van de btw.

Samengenomen bevestigt dit onderzoek dat btw-behandeling van illegaliteit niet wordt gedreven door morele kwalificaties, maar door de logica van het beginsel van fiscale neutraliteit, met een strikte uitzondering voor goederen die niet kunnen concurreren in het wettig economisch verkeer en een reeks nuances en correcties die de toepassing in specifieke situaties verduidelijken. De bijdrage van deze masterproef ligt in het systematisch integreren van de wetgeving en de relevante rechtspraak tot één coherent kader, inclusief de nuancerings die bepalen waar de grenslijnen in de praktijk liggen. Dit kader werd daarenboven gevisualiseerd in Figuur 1 (pagina 83), dat alle situaties omvat die in de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie aan bod zijn gekomen.

6.2 Eventuele beperkingen aan dit onderzoek en suggesties voor toekomstig onderzoek

Het is belangrijk kort stil te staan bij **eventuele beperkingen** aan deze analyse. Dit is louter een analyse van de juridische doctrine en bevat in die zin geen antwoord op de vraag in welke mate illegale transacties daadwerkelijk worden belast. Dat hangt af van het handhavingsbeleid en de pakkans. Een tweede beperking is dat elke synthese interpretatieve keuzes inhoudt. Er bestaat dus een risico op onbewuste accenten of selectie-effecten. Maar dat risico is in dit onderwerp beperkt doordat de kernoverwegingen in de rechtspraak doorgaans expliciet, ondubbelzinnig en consistent zijn. Het is wel mogelijk dat er bepaalde arresten over het hoofd gezien werden, maar gezien het aantal besproken arresten zou dat geen doorslaggevende impact mogen hebben op de gemaakte conclusies.

Er bestaan een aantal mogelijkheden voor aansluitend **(vervolg)onderzoek**. Er zouden bijvoorbeeld parallelle juridische analyses gedaan kunnen worden van de heffing van andere belastingen bij illegale transacties, zoals de inkomstenbelasting, douanerechten of accijnzen. Empirisch onderzoek zou daarnaast kunnen trachten de effectieve btw-inkomsten van illegale transacties in België in beeld te brengen of te schatten. Daarmee kan een eventuele kloof tussen *de jure* belastbaarheid en *de facto* belastinginning blootgelegd worden, gezien het feit dat lang niet alle illegale transacties onderschept worden door de autoriteiten.

7 REFERENTIELIJST

7.1 Wetgeving

7.1.1 Belgische wetgeving

7.1.1.1 Wetboeken en codificaties

1. Strafwetboek van 8 juni 1867
2. Wet van 3 juli 1969 tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde
3. Algemene wet inzake douane en accijnzen van 18 juli 1977
4. Wet van 28 februari 2013 tot invoering van het Wetboek van economisch recht

7.1.1.2 Wetten

1. Wet van 24 februari 1921 betreffende het verhandelen van giftstoffen, slaapmiddelen en verdovende middelen, psychotrope stoffen, ontsmettingsstoffen en antiseptica en van de stoffen die kunnen gebruikt worden voor de illegale vervaardiging van verdovende middelen en psychotrope stoffen
2. Wet van 25 maart 1964 op de geneesmiddelen
3. Wet van 24 januari 1977 betreffende de bescherming van de gezondheid van de gebruikers op het stuk van de voedingsmiddelen en andere producten
4. Wet van 28 juli 1981 houdende goedkeuring van de Overeenkomst inzake de internationale handel in bedreigde in het wild levende dier- en plantesoorten
5. Wet van 13 juni 1986 betreffende het wegnemen en transplanteren van organen
6. Wet van 13 mei 2003 inzake de tenuitvoerlegging van de beperkende maatregelen die genomen worden door de Raad van de Europese Unie ten aanzien van Staten, sommige personen en entiteiten
7. Wet van 8 juni 2006 houdende regeling van economische en individuele activiteiten met wapens
8. Wet van 22 december 2009 betreffende de algemene regeling inzake accijnzen
9. Wet van 21 maart 2022 houdende wijzigingen aan het Strafwetboek met betrekking tot het seksueel strafrecht

7.1.1.3 Koninklijke besluiten

1. Koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven

2. Koninklijk besluit nr. 13 van 29 december 1992 met betrekking tot de regeling voor tabaksfabricaten op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde
3. Koninklijk besluit van 9 april 2003 inzake de bescherming van in het wild levende dier- en plantsoorten door controle op het desbetreffende handelsverkeer
4. Koninklijk besluit van 14 december 2006 betreffende geneesmiddelen voor menselijk en diergeneeskundig gebruik
5. Koninklijk besluit van 22 februari 2021 betreffende beschermende maatregelen tegen quarantaineorganismen bij planten en plantaardige producten en tot wijziging van diverse bepalingen inzake schadelijke organismen

7.1.1.4 Vlaamse decreten

Decreet van 8 mei 2009 houdende algemene bepalingen betreffende het energiebeleid

7.1.2 Europese wetgeving

7.1.2.1 Verdragen

Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap (Verdrag van Rome), ondertekend te Rome op 25 maart 1957. <https://eur-lex.europa.eu/NL/legal-content/summary/treaty-of-rome-eeec.html>

7.1.2.2 Richtlijnen

1. Richtlijn 92/83/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken, *PB L 316 van 31.10.1992*, pp. 21-27. <http://data.europa.eu/eli/dir/1992/83/oj>
2. Richtlijn 92/84/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de onderlinge aanpassing van de accijnstarieven op alcohol en alcoholhoudende dranken, *PB L 316 van 31.10.1992*, pp. 29-31. <http://data.europa.eu/eli/dir/1992/84/oj>
3. Richtlijn 2001/83/EG van het Europees Parlement en de Raad van 6 november 2001 tot vaststelling van een communautair wetboek betreffende geneesmiddelen voor menselijk gebruik, *PB L 311 van 28.11.2001*, pp. 67-128. <http://data.europa.eu/eli/dir/2001/83/oj>
4. Richtlijn 2004/23/EG van het Europees Parlement en de Raad van 31 maart 2004 tot vaststelling van kwaliteits- en veiligheidsnormen voor het doneren, verkrijgen, testen, bewerken, bewaren en distribueren van menselijke weefsels en cellen, *PB L 102 van 7.4.2004*, pp. 48-58. <http://data.europa.eu/eli/dir/2004/23/oj>

5. Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *PB L 347 van 11.12.2006*, pp. 1-118. <http://data.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj>
6. Richtlijn 2010/45/EU van het Europees Parlement en de Raad van 7 juli 2010 inzake kwaliteits- en veiligheidsnormen voor menselijke organen, bestemd voor transplantatie, *PB L 207 van 6.8.2010*, pp. 14-29. <http://data.europa.eu/eli/dir/2010/53/oj>
7. Richtlijn 2011/36/EU van het Europees Parlement en de Raad van 5 april 2011 inzake de voorkoming en bestrijding van mensenhandel en de bescherming van slachtoffers daarvan, en ter vervanging van Kaderbesluit 2002/629/JBZ van de Raad, *PB L 101 van 15.4.2011*, pp. 1-11. <http://data.europa.eu/eli/dir/2011/36/oj>
8. Richtlijn 2011/64/EU van de Raad van 21 juni 2011 betreffende de structuur en de tarieven van de accijns op tabaksfabrikaten (codificatie), *PB L 176 van 5.7.2011*, pp. 24-36. <http://data.europa.eu/eli/dir/2011/64/oj>
9. Richtlijn (EU) 2020/262 van de Raad van 19 december 2019 houdende een algemene regeling inzake accijns (herschikking), *PB L 58 van 27.2.2020*, pp. 4-42. <http://data.europa.eu/eli/dir/2020/262/oj>
10. Richtlijn (EU) 2021/555 van het Europees Parlement en de Raad van 24 maart 2021 inzake de controle op de verwerving en het voorhanden hebben van wapens (codificatie), *PB L 115 van 6.4.2021*, pp. 1-25. <http://data.europa.eu/eli/dir/2021/555/oj>
11. Richtlijn (EU) 2024/1712 van het Europees Parlement en de Raad van 13 juni 2024 tot wijziging van Richtlijn 2011/36/EU inzake de voorkoming en bestrijding van mensenhandel en de bescherming van slachtoffers daarvan, *PB L 2024/1712 van 24.6.2024*. <http://data.europa.eu/eli/dir/2024/1712/oj>

7.1.2.3 Verordeningen

1. Verordening (EG) nr. 338/97 van de Raad van 9 december 1996 inzake de bescherming van in het wild levende dier- en plantesoorten door controle op het desbetreffende handelsverkeer, *PB L 61 van 3.3.1997*, pp. 1-69. <http://data.europa.eu/eli/reg/1997/338/oj>
2. Verordening (EG) nr. 178/2002 van het Europees Parlement en de Raad van 28 januari 2002 tot vaststelling van de algemene beginselen en voorschriften van de levensmiddelenwetgeving, tot oprichting van een Europese Autoriteit voor voedselveiligheid en tot vaststelling van procedures voor voedselveiligheidsaangelegenheden, *PB L 31 van 1.2.2002*, pp. 1-24. <http://data.europa.eu/eli/reg/2002/178/oj>

3. Verordening (EG) nr. 852/2004 van het Europees Parlement en de Raad van 29 april 2004 inzake levensmiddelenhygiëne, *PB L 139 van 30.4.2004*, pp. 1-54. <http://data.europa.eu/eli/reg/2004/852/oj>
4. Verordening (EG) nr. 853/2004 van het Europees Parlement en de Raad van 29 april 2004 houdende vaststelling van specifieke hygiënevoorschriften voor levensmiddelen van dierlijke oorsprong, *PB L 139 van 30.4.2004*, pp. 55-205. <http://data.europa.eu/eli/reg/2004/853/oj>
5. Verordening (EG) nr. 273/2004 van het Europees Parlement en de Raad van 11 februari 2004 inzake drugsprecursoren, *PB L 47 van 18.2.2004*, pp. 1-10. <http://data.europa.eu/eli/reg/2004/273/oj>
6. Verordening (EG) nr. 111/2005 van de Raad van 22 december 2004 houdende voorschriften voor het toezicht op de handel tussen de Gemeenschap en derde landen in drugsprecursoren, *PB L 22 van 26.1.2005*, pp. 1-10. <http://data.europa.eu/eli/reg/2005/111/oj>
7. Verordening (EG) nr. 865/2006 van de Commissie van 4 mei 2006 houdende uitvoeringsbepalingen van Verordening (EG) nr. 338/97 van de Raad inzake de bescherming van in het wild levende dier- en plantensoorten door controle op het desbetreffende handelsverkeer, *PB L 166 van 19.6.2006*, pp. 1-69. <http://data.europa.eu/eli/reg/2006/865/oj>
8. Verordening (EG) nr. 116/2009 van de Raad van 18 december 2008 betreffende de uitvoer van cultuurgoederen (Gecodificeerde versie), *PB L 39 van 10.2.2009*, pp. 1-7. <http://data.europa.eu/eli/reg/2009/116/oj>
9. Verordening (EU) nr. 608/2013 van het Europees Parlement en de Raad van 12 juni 2013 inzake de handhaving van intellectuele-eigendomsrechten door de douane en tot intrekking van Verordening (EG) nr. 1383/2003 van de Raad, *PB L 181 van 29.6.2013*, pp. 15-34. <http://data.europa.eu/eli/reg/2013/608/oj>
10. Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en van de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie (herschikking), *PB L 269, 10.10.2013*, pp. 1-101. <http://data.europa.eu/eli/reg/2013/952/oj>
11. Verordening (EU) nr. 833/2014 van de Raad van 31 juli 2014 betreffende beperkende maatregelen naar aanleiding van de acties van Rusland die de situatie in Oekraïne destabiliseren, *PB L 229 van 31.7.2014*, pp. 1-11. <http://data.europa.eu/eli/reg/2014/833/oj>
12. Verordening (EU) 2016/2031 van het Europees Parlement en de Raad van 26 oktober 2016 betreffende beschermende maatregelen tegen plaagorganismen bij planten, tot wijziging van de Verordeningen (EU) nr. 228/2013, (EU) nr. 652/2014 en (EU) nr. 1143/2014 van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van de Richtlijnen 69/464/EEG, 74/647/EEG, 93/85/EEG, 98/57/EG, 2000/29/EG,

2006/91/EG en 2007/33/EG van de Raad, *PB L 317 van 23.11.2016*, pp. 4-104.
<http://data.europa.eu/eli/reg/2016/2031/oj>

13. Verordening (EU) 2017/625 van het Europees Parlement en de Raad van 15 maart 2017 betreffende officiële controles en andere officiële activiteiten die worden uitgevoerd om de toepassing van de levensmiddelen- en diervoederwetgeving en van de voorschriften inzake diergezondheid, dierenwelzijn, plantgezondheid en gewasbeschermingsmiddelen te waarborgen, tot wijziging van de Verordeningen (EG) nr. 999/2001, (EG) nr. 396/2005, (EG) nr. 1069/2009, (EG) nr. 1107/2009, (EU) nr. 1151/2012, (EU) nr. 652/2014, (EU) 2016/429 en (EU) 2016/2031 van het Europees Parlement en de Raad, de Verordeningen (EG) nr. 1/2005 en (EG) nr. 1099/2009 van de Raad en de Richtlijnen 98/58/EG, 1999/74/EG, 2007/43/EG, 2008/119/EG en 2008/120/EG van de Raad, en tot intrekking van de Verordeningen (EG) nr. 854/2004 en (EG) nr. 882/2004 van het Europees Parlement en de Raad, de Richtlijnen 89/608/EEG, 89/662/EEG, 90/425/EEG, 91/496/EEG, 96/23/EG, 96/93/EG en 97/78/EG van de Raad en Besluit 92/438/EEG van de Raad (verordening officiële controles), *PB L 95 van 7.4.2017*, pp. 1-142. <http://data.europa.eu/eli/reg/2017/625/oj>
14. Verordening (EU) 2019/1148 van het Europees Parlement en de Raad van 20 juni 2019 over het op de markt brengen en het gebruik van precursoren voor explosieven, tot wijziging van Verordening (EG) nr. 1907/2006 en tot intrekking van Verordening (EU) nr. 98/2013, *PB L 186 van 11.7.2019*, pp. 1-20. <http://data.europa.eu/eli/reg/2019/1148/oj>
15. Verordening (EU) 2019/880 van het Europees Parlement en de Raad van 17 april 2019 betreffende het binnenbrengen en de invoer van cultuurgooederen, *PB L 151 van 7.6.2019*, pp. 1-14. <http://data.europa.eu/eli/reg/2019/880/oj>
16. Uitvoeringsverordening (EU) 2019/2072 van de Commissie van 28 november 2019 tot vaststelling van eenvormige voorwaarden voor de uitvoering van Verordening (EU) 2016/2031 van het Europees Parlement en de Raad, wat betreft beschermende maatregelen tegen plaagorganismen bij planten, en tot intrekking van Verordening (EG) nr. 690/2008 van de Commissie en tot wijziging van Uitvoeringsverordening (EU) 2018/2019 van de Commissie, *PB L 319 van 10.12.2019*, pp. 1-279. http://data.europa.eu/eli/reg_impl/2019/2072/oj
17. Gedelegeerde Verordening (EU) 2019/2122 van de Commissie van 10 oktober 2019 tot aanvulling van Verordening (EU) 2017/625 van het Europees Parlement en de Raad wat betreft bepaalde categorieën dieren en goederen die van officiële controles aan grenscontroleposten zijn vrijgesteld, en specifieke controles van de persoonlijke bagage van passagiers en van kleine zendingen goederen die aan natuurlijke personen worden gezonden en niet bestemd zijn om in de handel te worden gebracht en tot

wijziging van Verordening (EU) nr. 142/2011 van de Commissie, *PB L 321 van 12.12.2019*, pp. 45-63.
http://data.europa.eu/eli/reg_del/2019/2122/oj

18. Verordening (EU) 2021/821 van het Europees Parlement en de Raad van 20 mei 2021 tot instelling van een Unieregeling voor controle op de uitvoer, de tussenhandel, de technische bijstand, de doorvoer en de overbrenging van producten voor tweëerlei gebruik (herschikking), *PB L 206 van 11.6.2021*, pp. 1–461. <http://data.europa.eu/eli/reg/2021/821/oj>

7.2 Rechtspraak

7.2.1 Belgische rechtspraak

1. Arrest van het Hof van Beroep van Bergen van 21 april 1988, *Revue de Jurisprudence de Liège, Mons et Bruxelles*, 1989, pp. 385-387. <https://bib.kuleuven.be/rbib/collectie/archieven/jlmb/1989-11.pdf>
2. Arrest van het Hof van Beroep van Brussel van 30 oktober 1997, rolno. 1994/AR/1111, *Algemeen Juridisch Tijdschrift, Vijfde jaargang: 1998-1999, nr. 7*, pp. 175-176.
<https://bib.kuleuven.be/rbib/collectie/archieven/ajt/1998-7.pdf>
3. Vonnis van 27 april 2011 van de Rechtbank van eerste aanleg Bergen, rolno. 09/679/A.
https://expert.taxwin.be/nl/tw_juri/document/civmons20110427-09-679-a-nl
4. Arrest van 11 september 2012 van het Hof van Beroep Antwerpen, rolno. 2011/AR/2856.
https://expert.taxwin.be/nl/tw_juri/document/apantw20120911-2011-ar-2856-nl
5. Arrest van 22 februari 2013 van het Hof van Beroep Bergen, rolno. 2011/759.
https://expert.taxwin.be/nl/tw_juri/document/apmons20130222-2011-759-nl
6. Arrest van 14 oktober 2014 van het Hof van Beroep Gent, rolno. 2013/AR/924.
https://expert.taxwin.be/nl/tw_juri/document/apgent20141014-2013-ar-924-nl
7. Arrest van 1 maart 2016 van het Hof van Beroep Antwerpen, rolno. 2014/AR/2549.
https://expert.taxwin.be/nl/tw_juri/document/apantw20160301-2014-ar-2549-nl
8. Arrest van 20 november 2018 van het Hof van Beroep Gent, rolno. 2017/AR/1171.
https://expert.taxwin.be/nl/tw_juri/document/apgent20181120-2017-ar-1043-nl
9. Arrest van 17 mei 2022 van het Hof van Beroep Gent, rolno. 2021/AR/514.
https://expert.taxwin.be/nl/tw_juri/document/apgent20220517-2021-ar-514-nl

10. Arrest van 22 februari 2024 van het Hof van Cassatie, nr. F.22.0158.N.
https://www.stradalex.com/nl/sl_src_publ_jur_be/document/ECLI:BE:CASS:2024:ARR.20240222.1N.3-NL

7.2.2 Europese rechtspraak

7.2.2.1 Arresten en beschikkingen van het Hof van Justitie van de Europese Unie

1. HvJ, arrest van 5 februari 1981, zaak C-50/80, *Joszef Horváth tegen Hauptzollamt Hamburg-Jonas*.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:61980CJ0050>
2. HvJ, arrest van 26 oktober 1982, zaak C-221/81, *Wilfried Wolf tegen Hauptzollamt Düsseldorf*.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:61981CJ0221>
3. HvJ, arrest van 26 oktober 1982, zaak C-240/81, *Senta Einberger tegen Hauptzollamt Freiburg*.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:61981CJ0240>
4. HvJ, arrest van 28 februari 1984, zaak C-294/82, *Senta Einberger tegen Hauptzollamt Freiburg*.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:61982CJ0294>
5. HvJ, arrest van 14 februari 1985, zaak C-268/83, *D.A. Rompelman en E.A. Rompelman-Van Deelen tegen Minister van Financiën*.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:61983CJ0268>
6. HvJ, arrest van 15 januari 1998, zaak C-37/95, *Belgische Staat tegen Ghent Coal Terminal NV*.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:61995CJ0037>
7. HvJ, arrest van 5 juli 1988, zaak C-269/86, *W. J. R. Mol tegen Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:61986CJ0269>
8. HvJ, arrest van 5 juli 1988, zaak C-289/86, *Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat tegen Inspecteur der Omzetbelasting*.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:61986CJ0289>
9. HvJ, arrest van 6 december 1990, zaak C-343/89, *Max Witzemann tegen Hauptzollamt München-Mitte*.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:61989CJ0343>
10. HvJ, arrest van 2 augustus 1993, zaak C-111/92, *Wilfried Lange tegen Finanzamt Fürstentfeldbruck*.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:61992CJ0111>
11. HvJ, arrest van 28 mei 1998, zaak C-3/97, *Strafzaak tegen John Charles Goodwin en Edward Thomas Unstead*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:61997CJ0003>

12. HvJ, arrest van 11 juni 1998, zaak C-283/95, *Karlheinz Fischer tegen Finanzamt Donaueschingen*.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:61995CJ0283>
13. HvJ, arrest van 25 februari 1999, zaak C-349/96, *Card Protection Plan Ltd (CPP) tegen Commissioners of Customs & Excise*.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:61996CJ0349>
14. HvJ, arrest van 29 juni 1999, zaak C-158/98, *Staatssecretaris van Financiën tegen Coffeeshop "Siberië" vof*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:61998CJ0158>

HvJ, arrest van 20 juni 2000, zaak C-455/98, *Tullihallitus tegen Kaupo Salumets en anderen*.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:61998CJ0455>
15. HvJ, arrest van 20 november 2001, zaak C-268/99, *Aldona Malgorzata Jany en anderen tegen Staatssecretaris van Justitie*.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:61999CJ0268>
16. HvJ, arrest van 11 juli 2002, zaak C-371/99, *Liberexim BV tegen Staatssecretaris van Financiën*.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:61999CJ0371>
17. HvJ, arrest van 27 november 2003, zaak C-497/01, *Zita Modes Sàrl tegen Administration de l'enregistrement et des domaines*.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:62001CJ0497>
18. HvJ, arrest van 17 februari 2005, gevoegde zaken C-453/02, *Finanzamt Gladbeck tegen Edith Linneweber* en C-462/02 *Finanzamt Herne-West tegen Savvas Akritidis*.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:62002CJ0453>
19. HvJ, arrest van 14 juli 2005, zaak C-435/03, *British American Tobacco International Ltd en Newman Shipping & Agency Company NV tegen Belgische Staat*.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:62003CJ0435>
20. HvJ, arrest van 12 januari 2006, gevoegde zaken C-354/03, *Optigen Ltd*, C-355/03, *Fulcrum Electronics Ltd* en C-484/03, *Bond House Systems Ltd tegen Commissioners of Customs & Excise*.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:62003CJ0354>
21. HvJ, arrest van 6 juli 2006, gevoegde zaken C-439/04, *Axel Kittel tegen Belgische Staat* en C-440/04, *Belgische Staat tegen Recolta Recycling SPRL*.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:62004CJ0439>
22. HvJ, arrest van 27 september 2007, zaak C-146/05, *Albert Collée tegen Finanzamt Limburg an der Lahn*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:62005CJ0146>

23. HvJ, arrest van 29 april 2010, zaak C-230/08, *Dansk Transport og Logistik tegen Skatteministeriet*.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:62008CJ0230>
24. HvJ, beschikking van 7 juli 2010, zaak C-381/09, *Gennaro Curia tegen Ministero dell'Economia e delle Finanze en Agenzia delle Entrate*.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:62009CO0381>
25. HvJ, arrest van 10 november 2011, zaak C-259/10, *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs tegen The Rank Group plc*.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:62010CJ0259>
26. HvJ, arrest van 11 juli 2013, zaak C-273/12, *Directeur général des douanes et droits indirects en Chef de l'agence de poursuites de la Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières tegen Harry Winston SARL*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:62012CJ0273>
27. HvJ, arrest van 15 mei 2014, zaak C-480/12, *Minister van Financiën tegen X BV*.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:62012CJ0480>
28. HvJ, arrest van 20 oktober 2016, zaak C-24/15, *Josef Plöckl tegen Finanzamt Schrobenhausen*.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:62015CJ0024>
29. HvJ, arrest van 9 februari 2017, zaak C-21/16, *Euro Tyre BV – Sucursal em Portugal tegen Autoridade Tributária e Aduaneira*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:62016CJ0021>
30. HvJ, arrest van 10 juli 2019, zaak C-26/18, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung tegen Hauptzollamt Frankfurt am Main*.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:62018CJ0026>
31. HvJ, arrest van 17 december 2020, zaak C-801/19, *FRANCK d.d. Zagreb tegen Ministarstvo financija Republike Hrvatske Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak*.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:62019CJ0801>
32. HvJ, arrest van 3 maart 2021, zaak C-7/20, *VS tegen Hauptzollamt Münster*.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:62020CJ0007>
33. HvJ, arrest van 7 april 2022, zaak C-489/20, *UB tegen Kauno teritorinė muitinė*.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:62020CJ0489>
34. HvJ, arrest van 8 augustus 2022, zaak C-368/21, *RT tegen Hauptzollamt Hamburg*.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:62021CJ0368>

35. HvJ, arrest van 24 november 2022, zaak C-596/21, *A tegen Finanzamt M.*
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:62021CJ0596>
36. HvJ, arrest van 1 december 2022, zaak C-512/21, *Aquila Part Prod Com SA tegen Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága.*
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:62021CJ0512>
37. HvJ, arrest van 27 april 2023, zaak C-677/21, *Fluvius Antwerpen tegen MX.*
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:62021CJ0677>
38. HvJ, arrest van 18 januari 2024, zaak C-791/22, *G.A. tegen Hauptzollamt Braunschweig.*
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:62022CJ0791>
39. HvJ, arrest van 8 februari 2024, zaak C-733/22, *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na NAP tegen „Valentina Heights” EOOD.*
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:62022CJ0733>
40. HvJ, arrest van 12 december 2024, zaak C-331/23, *Dranken Van Eetvelde NV tegen Belgische Staat.*
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:62023CJ0331>
41. HvJ, arrest van 12 juni 2025, zaak C-125/24, *AA [Palmstråle] tegen Allmänna ombudet hos Tullverket.*
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:62024CJ0125>
42. HvJ, arrest van 1 augustus 2025, zaak C-602/24, *W. sp. z o.o. tegen Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w W.* <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:62024CJ0602>
43. HvJ, arrest van 13 november 2025, zaak C-639/24, *FLO VENEER d.o.o. tegen Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak.*
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:62024CJ0639>

7.2.2.2 Conclusies van advocaten-generaal bij het Hof van Justitie van de Europese Unie

1. Gevoegde conclusies van advocaat-generaal Mancini van 21 april 1988, zaak C-269/86, *Mol/Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen* en zaak C-289/86, *Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat/Inspecteur der Omzetbelasting.*
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:61986CC0269>
2. Conclusie van advocaat-generaal Jacobs van 25 oktober 1990, zaak C-343/89, *Max Witzemann tegen Hauptzollamt München-Mitte.*
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:61989CC0343>

3. Conclusie van advocaat-generaal Jacobs van 1 april 1993, zaak C-111/92, *Wilfried Lange tegen Finanzamt Fürstenfeldbruck*.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:61992CC0111>
4. Conclusie van advocaat-generaal Jacobs van 20 maart 1997, zaak C-283/95, *Karlheinz Fischer tegen Finanzamt Donaueschingen*.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:61995CC0283>
5. Conclusie van advocaat-generaal Léger van 12 maart 1998, zaak C-3/97, *Strafzaak tegen John Charles Goodwin en Edward Thomas Unstead*.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:61997CC0003>
6. Conclusie van advocaat-generaal Fennelly van 11 juni 1998, zaak C-349/96, *Card Protection Plan Ltd (CPP) tegen Commissioners of Customs & Excise*.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:61996CC0349>
7. Conclusie van advocaat-generaal Fennelly van 11 maart 1999, zaak C-158/98, *Staatssecretaris van Financiën tegen Coffeeshop "Siberië" vof*.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:61998CC0158>
8. Conclusie van advocaat-generaal Saggio van 23 maart 2000, zaak C-455/98, *Tullihallitus tegen Kaupo Salumets en anderen*.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:61998CC0455>
9. Conclusie van advocaat-generaal Léger van 8 mei 2001, zaak C-268/99, *Aldona Malgorzata Jany en anderen tegen Staatssecretaris van Justitie*.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:61999CC0268>
10. Conclusie van advocaat-generaal Jacobs van 26 september 2002, zaak C-497/01, *Zita Modes Sàrl tegen Administration de l'enregistrement et des domaines*.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:62001CC0497>
11. Conclusie van advocaat-generaal Stix-Hackl van 8 juli 2004, gevoegde zaken C-453/02, *Finanzamt Gladbeck tegen Edith Linneweber* en C-462/02, *Finanzamt Herne-West tegen Savvas Akritidis*.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:62002CC0453>
12. Conclusie van advocaat-generaal Poiares Maduro van 25 mei 2005, zaak C-435/03, *British American Tobacco International Ltd en Newman Shipping & Agency Company NV tegen Belgische Staat*.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:62003CC0435>

13. Conclusie van advocaat-generaal Trstenjak van 3 september 2009, zaak C-230/08, *Dansk Transport og Logistik tegen Skatteministeriet*.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:62008CC0230>
14. Conclusie van advocaat-generaal Tanchev van 6 oktober 2021, zaak C-489/20, *UB tegen Kauno teritorinė muitinė*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:62020CC0489>
15. Conclusie van advocaat-generaal Kokott van 12 januari 2023, zaak C-677/21, *Fluvius Antwerpen tegen MX*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:62021CC0677>
16. Conclusie van advocaat-generaal Kokott van 6 maart 2025, zaak C-125/24, *AA [Palmstråle] tegen Allmänna ombudet hos Tullverket*.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:62024CC0125>
17. Conclusie van advocaat-generaal Norkus van 8 mei 2025, gevoegde zaken C-72/24, *HF [Keladis I]* en C-73/24, *WI [Keladis II]*.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/nl/TXT/?uri=CELEX:62024CC0072>

7.3 Literatuurlijst

- Airi, N., & Boddupalli, A. (2020). *Why Do States Tax Illegal Drugs?* Urban Institute, Brookings Institution. <https://taxpolicycenter.org/taxvox/why-do-states-tax-illegal-drugs>
- Alacs, E., & Georges, A. (2008). Wildlife across our borders: a review of the illegal trade in Australia. *Australian Journal of Forensic Sciences*, 40(2), 147–160.
<https://doi.org/10.1080/00450610802491382>
- Albers-Miller, N. D. (1999). Consumer misbehavior: why people buy illicit goods. *Journal of Consumer Marketing*, 16(3), 273–287. <https://doi.org/10.1108/07363769910271504>
- Alpert, A., Powell, D., & Pacula, R. L. (2018). Supply-side drug policy in the presence of substitutes: Evidence from the introduction of abuse-deterrent opioids. *American Economic Journal: Economic Policy*, 10(4), 1–35. <https://doi.org/10.1257/pol.20170082>
- Anderson, D. M., Hansen, B., & Rees, D. I. (2012). *Medical Marijuana Laws, Traffic Fatalities, and Alcohol Consumption*.
https://www.dmarkanderson.com/Medical_Marijuana__Accidents_and_Alcohol_7-8-13_v1.pdf
- Andrews, D., Caldera Sánchez, A., & Johansson, Å. (2011). *Towards a Better Understanding of the Informal Economy* (OECD Economics Department Working Papers, Vol. 873).
<https://doi.org/10.1787/5kgb1mf88x28-en>

- Antov, M. (2023). Challenges to Customs Imposed by the New European Union Value-Added Tax Rules on Cross-Border E-Commerce – the Case of Bulgaria. *World Customs Journal*, 17(1), 33–54. <https://doi.org/10.55596/001c.72636>
- Apap, L. (2020). *An Analysis of the VAT Implications of Chain Transactions: An EU Perspective* [Masterproef, University of Malta]. <https://www.um.edu.mt/library/oar/handle/123456789/65485>
- Australian Taxation Office. (z.d.). *Goods and Services Tax Ruling: GSTR 2006/9*. Geraadpleegd 25 december 2025 van, <https://www.ato.gov.au/law/view/document?Docid=GST%2FGSTR20069%2FNAT%2FATO%2F0001>
- Balestrino, A. (2014). Large Taxes, Status Goods, and Piracy. *Public Finance Analysis*, 70(1), 97–115. <https://www.jstor.org/stable/43297198>
- Barton, P. (2014). *28 Shades of Gray*. Institute for Research in Economic and Fiscal Issues. <https://en.irefeurope.org/publications/online-articles/article/28-shades-of-grey/>
- Bate, R., Kallen, C., & Mathur, A. (2020). The perverse effect of sin taxes: the rise of illicit white cigarettes. *Applied Economics*, 52(8), 789–805. <https://doi.org/10.1080/00036846.2019.1646403>
- Becker, G. S., Murphy, K. M., & Grossman, M. (2004). *The Economic Theory of Illegal Goods: the Case of Drugs* (NBER Working Paper No. w10976). <https://ssrn.com/abstract=633635>
- Belgische Kamer van Volksvertegenwoordigers. (2016). Ontwerp van programmawet. In *Parl. St. Kamer 54 1875/001*. <https://www.dekamer.be/FLWB/pdf/54/1875/54K1875001.pdf>
- Belgische Kamer van Volksvertegenwoordigers. (2021). Schriftelijke vragen en antwoorden. In *QRVA 55 035*. <https://www.lachambre.be/QRVA/pdf/55/55K0035.pdf>
- Bhagwati, J. N. (1981). Alternative Theories of Illegal Trade : Economic Consequences and Statistical Detection. *Weltwirtschaftliches Archiv*, 117, 409–427. <https://doi.org/10.1007/BF02706100>
- Bird, R. M., & Gendron, P. P. (1998). Dual VATs and Cross-Border Trade: Two Problems, One Solution? *International Tax and Public Finance*, 5, 429–442. <https://doi.org/10.1023/A:1008646613637>
- Bitzenis, A., Vlachos, V., & Skiadas, D. (2016). The legal framework for the shadow economy in the European Union. *International Journal of Diplomacy and Economy*, 3(2), 131–143. <https://ideas.repec.org/a/ids/ijdipe/v3y2016i2p131-143.html>
- Bomer, A. (2012). *De doorwerking van algemene rechtsbeginselen in de BTW: als uitgelegd door het Hof van Justitie EU* [Doctoraat, Maastricht University]. <https://doi.org/10.26481/dis.20120621ab>

- Bosschaert, O. (2015). *Frauduleuze BTW-praktijken* [Masterproef, Universiteit Gent].
https://libcatalog.ugent.be/permalink/32RUG_INST/ton6o8/alma990022135680409161
- Brack, D. (2003). Intergovernmental Actions on Illegal Logging (Royal Institute of International Affairs).
International Forestry Review, 5(3), 195–198. <https://doi.org/10.1505/IFOR.5.3.195.19148>
- BTW Jurisprudentie. (1984). *HvJ 28-02-1984 Einberger 294/82*.
<https://btwjurisprudentie.nl/hvj-28-02-1984-einberger-29482/>
- BTW Jurisprudentie. (1988a). *HvJ 05-07-1988 Happy Family 289/86*.
<https://btwjurisprudentie.nl/hvj-05-07-1988-happy-family-28986/>
- BTW Jurisprudentie. (1988b). *HvJ 05-07-1988 Mol 269/86*.
<https://btwjurisprudentie.nl/hvj-05-07-1988-mol-26986/>
- BTW Jurisprudentie. (1990). *HvJ 06-12-1990 Witzemann C-343/89*.
<https://btwjurisprudentie.nl/hvj-06-12-1990-witzemann-c-34389/>
- BTW Jurisprudentie. (1993). *HvJ 02-08-1993 Lange C-111/92*.
<https://btwjurisprudentie.nl/hvj-02-08-1993-lange-c-11192/>
- BTW Jurisprudentie. (1998a). *HvJ 28-05-1998 Goodwin en Unstead C-3/97*.
<https://btwjurisprudentie.nl/hvj-28-05-1998-goodwin-en-unstead-c-397/>
- BTW Jurisprudentie. (1998b). *HvJ 11-06-1998 Fischer C-283/95*.
<https://btwjurisprudentie.nl/hvj-11-06-1998-fischer-c-28395/>
- BTW Jurisprudentie. (1999a). *HvJ 25-02-1999 CPP C-349/96*.
<https://btwjurisprudentie.nl/hvj-25-02-1999-cpp-c-34996/>
- BTW Jurisprudentie. (1999b). *HvJ 29-06-1999 Coffeeshop Siberië C-158/98*.
<https://btwjurisprudentie.nl/hvj-29-06-1999-coffeeshop-siberie-c-15898/>
- BTW Jurisprudentie. (2000). *HvJ 29-07-2000 Salumets C-455/98*.
<https://btwjurisprudentie.nl/hvj-29-07-2000-salumets-c-45598/>
- BTW Jurisprudentie. (2003). *HvJ 27-11-2003 Zita Modes C-497/01*.
<https://btwjurisprudentie.nl/hvj-27-11-2003-zita-modes-c-49701/>
- BTW Jurisprudentie. (2005). *HvJ 14-07-2005 British American Tobacco International C-435/03*.
<https://btwjurisprudentie.nl/hvj-14-07-2005-british-american-tobacco-international-c-43503/>
- BTW Jurisprudentie. (2010a). *HvJ 29-04-2010 Dansk Transport og Logistik C-230/08*.
<https://btwjurisprudentie.nl/hvj-29-04-2010-dansk-transport-og-logistik-c-23008/>

- BTW Jurisprudentie. (2010b). *HvJ 07-07-2010 Curia C-381/09*.
<https://btwjurisprudentie.nl/hvj-07-07-2010-curia-c-38109/>
- BTW Jurisprudentie. (2013). *HvJ 11-07-2013 Harry Winston C-273/12*.
<https://btwjurisprudentie.nl/hvj-11-07-2013-harry-winston-c-27312/>
- BTW Jurisprudentie. (2023). *HvJ 27-04-2023 Fluvius Antwerpen C-677/21*.
<https://btwjurisprudentie.nl/hvj-27-04-2023-fluvius-antwerpen-c-677-21/>
- BTW Jurisprudentie. (2024). *HvJ 08-02-2024 Valentina Heights C-733/22*.
<https://btwjurisprudentie.nl/hvj-08-02-2024-valentina-heights-c-733-22/>
- BTW Jurisprudentie. (2025a). *HvJ 12-06-2025 Palmstråle C-125/24*.
<https://btwjurisprudentie.nl/hvj-12-06-2025-palmstrale-c-125-24/>
- BTW Jurisprudentie. (2025b). *HvJ 01-08-2025 W. (Exportation à l'insu de l'assujetti) C-602/24*.
<https://btwjurisprudentie.nl/hvj-01-08-2025-w-exportation-a-linsu-de-lassujetti-c-602-24/>
- Cimabel. (z.d.). *Illegale tabakshandel in België bloeit als nooit tevoren*. Geraadpleegd 25 december 2025, van <https://cimabel.be/illegale-tabakshandel-in-belgie-bloeit-als-nooit-tevoren/>
- Cnossen, S. (2005). Theory and Practice of Excise Taxation: Smoking, Drinking, Gambling, Polluting, and Driving: Chapter 1 Economics and Politics of Excise Taxation. In *Theory and Practice of Excise Taxation: Smoking, Drinking, Gambling, Polluting, and Driving* (pp. 1–19). Oxford University Press. <https://doi.org/10.1093/0199278598.001.0001>
- Cnossen, S. (2020). *Modernizing the European VAT*. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3598765>
- Crost, B., & Guerrero, S. (2012). The effect of alcohol availability on marijuana use: Evidence from the minimum legal drinking age. *Journal of Health Economics*, 31(1), 112–121.
<https://doi.org/10.1016/j.jhealeco.2011.12.005>
- De btw-lijn. (2024). *Verhuur raamruimte voor prostitutie is vrijgestelde onroerende verhuur*.
<https://www.btw-lijn.be/verhuur-raamruimte-voor-prostitutie-is-vrijgestelde-onroerende-verhuur/>
- de la Feria, R. (2016). EU VAT Principles as Interpretative Aids to EU VAT Rules: The Inherent Paradox. In M. Lang et al. (Red.), *Recent VAT Case Law of the CJEU*. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2718107>
- de Wilde, D. (2018). *De invloed van de Europese Btw-richtlijn op de verschillende behandeling van drugshandel door de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Wet op de omzetbelasting 1968* [Bachelorproef, Erasmus Universiteit Rotterdam]. <https://thesis.eur.nl/pub/43185>

- Dewey, M. (2016). Porous Borders The Study of Illegal Markets from a Sociological Perspective. *MPIfG Discussion Paper, No. 16/2*. <https://hdl.handle.net/10419/129065>
- Dolan, S. B., Spindle, T. R., Vandrey, R., & Johnson, M. W. (2022). Behavioral Economic Interactions Between Cannabis and Alcohol Purchasing: Associations With Disordered Use. *Experimental and Clinical Psychopharmacology, 30*(2), 159–171. <https://doi.org/10.1037/pha0000397>
- Europese Commissie. (z.d.). *Value Added Tax (VAT)*. Geraadpleegd 30 september 2025, van https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat_en
- Europese Commissie, CASE, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Braniff, L., Harrison, G., Luchetta, G., Neuhoff, J., Śmietanka, A., & Zick, H. (2024). *VAT gap in the EU: 2024 report*. <https://doi.org/10.2778/2476549>
- Europese Commissie, CASE, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Braniff, L., Harrison, G., Luchetta, G., Neuhoff, J., Śmietanka, A., & Zick, H. (2025). *VAT gap in the EU – Country report 2024 – Belgium*. <https://data.europa.eu/doi/10.2778/8296489>
- Famulska, T., & Rogowska-Rajda, B. (2018). Principle of Vat Neutrality and the Reverse Charge Mechanism. *e-Finanse, 14*(3), 87–97. <https://doi.org/10.2478/fiqf-2018-0022>
- Fedeli, S., & Forte, F. (2012). Border Tax Adjustment without Borders: The EU Carousel of VAT Fraud. *Review of Economics & Finance*. <https://ideas.repec.org/a/bap/journal/120406.html>
- Feige, E. L. (1990). Defining and Estimating Underground and Informal Economies: The New Institutional Economics Approach. *World Development, 18*(7), 989–1002. [https://doi.org/10.1016/0305-750X\(90\)90081-8](https://doi.org/10.1016/0305-750X(90)90081-8)
- Financial Action Task Force. (2007). *Laundering the Proceeds of VAT Carousel Fraud*. <https://www.fatf-gafi.org/en/publications/Methodsand Trends/LaunderingtheProceedsofVatCarouselFraudReport.html>
- Fiorentini, G. (1999). Organized Crime and Illegal Markets. In Bouckaert B & De Geest G (Red.), *Encyclopedia of Law and Economics* (pp. 434–459). https://www.researchgate.net/profile/Gianluca-Fiorentini-3/publication/251657163_ORGANIZED_CRIME_AND_ILLEGAL_MARKETS/links/55f16ea608ae0af8ee1d662e/ORGANIZED-CRIME-AND-ILLEGAL-MARKETS.pdf
- Fiskoloog. (1988). *Fiskoloog Nr 223 van 13 oktober 1988. 223*. <https://bib.kuleuven.be/rbib/collectie/archieven/fiscoloog/1988-223.pdf>
- FOD Financiën. (z.d.-a). *Accijnzen*. Geraadpleegd 10 december 2025, van <https://financien.belgium.be/nl/ondernemingen/accijnzen>

- FOD Financiën. (z.d.-b). *Douane-entrepot (CWx)*. Geraadpleegd 26 november 2025, van https://financien.belgium.be/nl/douane_accijnzen/ondernemingen/douane/douanevergunningen/bijzondere-regelingen/cwx
- FOD Financiën. (z.d.-c). *Welke goederen mag u niet zomaar aankopen?* Geraadpleegd 13 december 2025, van <https://fin.belgium.be/nl/particulieren/internationaal/online-aankopen-buitenland/welke-goederen-niet-aankopen>
- FOD Financiën. (2025). *Btw-Commentaar*. Fisconet Plus. https://www.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/public/fisconet/compare/7661bd97-47f7-41d8-85a2-6ce190dd12a9/a7c30239-9c15-4e46-a076-35b2b59ef4b6/a7c30239-9c15-4e46-a076-35b2b59ef4b6#_Toc193100195
- FOD Justitie. (z.d.). *Sekswerk*. Geraadpleegd 3 december 2025, van https://justitie.belgium.be/nl/themas/veiligheid_en_criminaliteit/sekswerk
- FOD Kanselarij van de Eerste Minister. (2025). *Hervorming van bepaalde btw-tarieven*. news.belgium. <https://news.belgium.be/nl/hervorming-van-bepaalde-btw-tarieven>
- Gotelaere, S. (2015). *Taksen op tabak: een analyse van de impact van taxatiemaatregelen op de prijs en consumptie van tabak* [Masterproef]. https://libcatalog.ugent.be/permalink/32RUG_INST/ton6o8/alma990022132520409161
- Govers, M., Buelens, B., & El Kastite, M. (2025). *Handboek btw 2025-2026* (1st dr.). Larcier-Intersentia.
- Graham, F. W., De New, S., Nielsen, S., & Petrie, D. (2023). Revisiting the OxyContin Reformulation: The Role of Licit Substitutes. In *IZA DP No. 16653*. <https://docs.iza.org/dp16653.pdf>
- Grimbeek, T. A. (2019). *Redefining 'second-hand goods' in the VAT Act: The case for gold* [University of Johannesburg]. <https://hdl.handle.net/10210/421214>
- Hangáčová, N., & Strémy, T. (2018). Value Added Tax and Carousel Fraud Schemes in the European Union and the Slovak Republic. *European Journal of Crime, Criminal Law and Criminal Justice*, 26(2), 132–159. <https://doi.org/10.1163/15718174-02602005>
- Hansen, H. C. (1987). Gray Market Goods: A Lighter Shade of Black. *Brooklyn Journal of International Law*, 13(2), 249–266. https://ir.lawnet.fordham.edu/faculty_scholarship/450/
- Hawkins, D. (2012). *Informal Sector or Informal Economy*. InterAmerican Wiki: Terms - Concepts - Critical Perspectives. <https://www.uni-bielefeld.de/einrichtungen/cias/publikationen/wiki/i/informal-sector.xml>

- Heirman, J. (2012). *Handboek voor Fiscaal Recht 2011-2012, BOEK V: Belasting over de toegevoegde waarde (btw)*. Kluwer. <https://www.yumpu.com/nl/document/view/20072670/boek-5>
- Hellerstein, W. (2016). A Hitchhiker's Guide to the OECD's International VAT/GST Guidelines. *Florida Tax Review*, 18(10), 589–638. <https://ssrn.com/abstract=2674117>
- HM Revenue & Customs. (2025). *VATSC99100 - Illegal supplies: Basic principles*. HMRC internal manual: VAT Supply and Consideration. <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-supply-and-consideration/vat99100>
- Hof van Justitie van de Europese Unie. (z.d.). *Hof van Justitie*. Geraadpleegd 17 december 2025, van https://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_7024/nl/
- Holt, T. J., Lee, J. R., & O'Dell, E. (2025). Assessing the Practices of Online Counterfeit Currency Vendors. *Crime and Delinquency*, 71(6–7), 1696–1717. <https://doi.org/10.1177/00111287221134047>
- Hooijmaaijers, S., & IJmker, S. (2024). *De raming van illegale activiteiten in de nationale rekeningen*. Centraal Bureau voor de Statistiek van Nederland. <https://www.cbs.nl/nl-nl/longread/de-nederlandse-economie/2024/de-raming-van-illegale-activiteiten-in-de-nationale-rekeningen?onepage=true>
- Jenčová, S., Lukáčová, M., & Jusková, M. (2020). Fraud intra-community transactions vat and negative impact on the state budget. *Journal of Management and Business*, 20(1), 37–42. <https://www.journalmb.eu/JMB/article/view/4>
- Jeronimus, R., & Vos, R. (2019). De bewijslast bij btw-fraude: 'wist of behoorde te weten'. *BTW-bulletin* 2019/57, 9. <https://www.roelofvos.nl/wp-content/uploads/2020/02/De-bewijslast-bij-btw-fraude-wist-of-behoorde-te-weten-BTW-bulletin-2019-nr-9-1.pdf>
- Joossens, L., & Raw, M. (2012). From cigarette smuggling to illicit tobacco trade. *Tobacco Control*, 21(2), 230–234. <https://doi.org/10.1136/tobaccocontrol-2011-050205>
- Karjanen, D. (2011). Tracing informal and illicit flows after socialism: A micro-commodity supply chain analysis in the Slovak Republic. *International Journal of Sociology and Social Policy*, 31(11–12), 648–663. <https://doi.org/10.1108/01443331111177850>
- Kazemier, B., & Rensman, M. (2015). De illegale economie en nationaal inkomen. *Justitiële Verkenningen*, 41(1), 37–50. <https://www.proquest.com/scholarly-journals/de-illegale-economie-en-nationaal-inkomen/docview/1707097776/se-2>

- Keen, M. (2008). VAT, tariffs, and withholding: Border taxes and informality in developing countries. *Journal of Public Economics*, 92(10–11), 1892–1906. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2008.05.006>
- Keen, M., & Hellerstein, W. (2010). Interjurisdictional Issues in the Design of a VAT. *Tax Law Review*, 63(2). <https://ssrn.com/abstract=1669530>
- Keen, M., & Smith, S. (2006). VAT Fraud and Evasion: What Do We Know and What Can Be Done? *National Tax Journal*, 59(4), 751–954. <https://doi.org/10.17310/ntj.2006.4.07>
- Koenraadt, R. M. (2018). *The illicit medicines trade from within: an analysis of the demand and supply sides of the illicit market for lifestyle medicines*. Utrecht University. <https://dspace.library.uu.nl/handle/1874/359561>
- Kokott, J. (1991). Witzemann v. Hauptzollamt München Mitte. *American Journal of International Law*, 85(3), 564–567. <https://doi.org/10.2307/2203116>
- Losby, J. L., Kingslow, M. E., & Else, J. F. (2003). *The informal economy : experiences of African Americans*. Institute for Social and Economic Development (ISED) Solutions. <https://www.aspeninstitute.org/wp-content/uploads/2025/05/Informal-Economy-African-Americans.pdf>
- Lytvnenko, O. (2011). *Four recent cases on VAT and importation; some reflections on the future* [Masterproef]. <https://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordOid=1979827&fileOid=1979829>
- Malhotra, A. (2010). *Globalisation And The Illicit Trade Of Small Arms And Light Weapons*. <http://aditimalhotra.com/2010/09/01/globalisation-and-the-illicit-trade-of-small-arms-and-light-weapons/>
- Mallat, J. (2022). Policy-Induced Substitution to Illicit Drugs and Implications for Law Enforcement Activity. *American Journal of Health Economics*, 8(1). <https://doi.org/10.1086/716462>
- Marchese, C. (2005). Taxation, Black Markets, and Other Unintended Consequences. In J. G. Backhaus & R. E. Wagner (Red.), *Handbook of Public Finance*. Springer. https://doi.org/10.1007/1-4020-7864-1_10
- Mars, S. G., Rosenblum, D., & Ciccarone, D. (2019). Illicit fentanyl in the opioid street market: desired or imposed? *Addiction*, 114(5), 774–780. <https://doi.org/10.1111/add.14474>
- Martens, J. (2015). *Masterproef: Een onderzoek naar de beleidsruimte van België inzake BTW-wetgeving* [Masterproef, Universiteit Hasselt]. <http://hdl.handle.net/1942/19351>

- Mashiri, E., & Sebele-Mpofu, F. Y. (2015). Illicit trade, economic growth and the role of Customs: a literature review. *World Customs Journal*, 9(2), 38–50.
<https://www.worldcustomsjournal.org/api/v1/articles/93995-illicit-trade-economic-growth-and-the-role-of-customs-a-literature-review.pdf>
- Maus, M. (2021). *Fiscale fraude in België: Academische beschouwingen over de oorzaken van de zwarte economie*. Centre for Policy and Security.
<https://www.policingandsecurity.be/wp-content/uploads/2021/06/Maus-academische-beschouwingen-fraude-in-Belgie.pdf>
- McLaren, J. (1998). Black markets and optimal evadable taxation. *The Economic Journal*, 108(448), 665–679. <https://doi.org/10.1111/1468-0297.00308>
- Merkx, M. M. W. D. (2011a). 2.3.1 De betekenis van het neutraliteitsbeginsel in de Europese btw. In *De woon- en vestigingsplaats in de BTW* (1ste dr., Vol. 137). Kluwer.
https://www.inview.nl/document/id7b70589f1f46bb6e4d838e901751cfc6/de-woon-en-vestigingsplaats-in-de-btw-fiscale-monografie-n-nr-137-2-3-1-de-betekenis-van-het-neutraliteitsbeginsel-in-de-europese-btw?ctx=WKNL_CSL_1165&tab=tekst
- Merkx, M. M. W. D. (2011b). 2.3.2 Het beginsel van gelijke behandeling. In *De woon- en vestigingsplaats in de BTW* (1ste dr., Vol. 137). Kluwer.
https://www.inview.nl/document/idde1da57c69db5469a35a9f4f9dca8da7/de-woon-en-vestigingsplaats-in-de-btw-fiscale-monografie-n-nr-137-2-3-2-het-beginsel-van-gelijke-behandeling?ctx=WKNL_CSL_1165&tab=tekst
- Messina, S. (2021). VAT E-Commerce Package: Customs Bugs in the System? Analysis of the Issues Undermining the New Import VAT Platform Collecting Model. *World Tax Journal*, 1, 117–160.
<https://ssrn.com/abstract=4222991>
- Misiūnas, A., & Rimkus, V. (2007). Preconditions and Consequences of Illegal Goods Traffic. *Intellectual Economics*, 2(2), 43–50. <http://www3.mruni.eu/~int.economics/2nr/Misiunas,%20Rimkus.pdf>
- Mitusova, E. Y. (2021). Improving tax administration of vat on timber export. *Finance: Theory and Practice*, 25(5), 172–185. <https://doi.org/10.26794/2587-5671-2021-25-5-172-185>
- Molla, S. (2024). Illicit Trade and Tax Revenue: Evidence from Ethiopia. *Journal of African Development Studies*, 11(2), 65–77. <https://ejol.aau.edu.et/index.php/JADS/article/view/11213>
- Nellen, F. (2024). The Economic Network Doctrine of the CJEU in EU VAT and Customs Law. *EC Tax Review*, 33(3), 126–135. <https://doi.org/10.54648/ecta2024015>

- OESO. (2017). *International VAT/GST Guidelines*. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>
- Oldfield, S. (2003). *The Trade in Wildlife: Regulation for Conservation* (1ste dr.). Routledge.
<https://doi.org/10.4324/9781849773935>
- Peeters, B. (2000). BTW op illegale transacties: de betekenis van de neutraliteit van de BTW-heffing.
Tijdschrift voor fiscaal recht. - Brussel, 259–264. <https://hdl.handle.net/10067/279970151162165141>
- Peleman, J. (1999). *Illegale trafiek van wapens voor conflicten: de Grote Meren en Angola*.
https://ipisresearch.be/wp-content/uploads/2015/06/1999_Illegale_trafiek_van_wapens_naar_conflicten.pdf
- Phelps, J., Biggs, D., & Webb, E. L. (2016). Tools and terms for understanding illegal wildlife trade.
Frontiers in Ecology and the Environment, 14(9), 479–489. <https://doi.org/10.1002/fee.1325>
- Picard, J. (2013). Can We Estimate the Global Scale and Impact of Illicit Trade? In *Convergence: Illicit networks and national security in the age of globalization* (pp. 37–60).
[https://www.academia.edu/download/64288017/convergence%20\(1\)-pages-62-85.pdf](https://www.academia.edu/download/64288017/convergence%20(1)-pages-62-85.pdf)
- Pissarides, C. A., & Weber, G. (1989). An expenditure-based estimate of Britain's black economy.
Journal of Public Economics, 39(1), 17–32. [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(89\)90052-2](https://doi.org/10.1016/0047-2727(89)90052-2)
- Ponsaers, P. (2013). Illegale of informele economie: Of hoe twee gelijkaardige concepten verschillen van elkaar. *Cahiers Politiestudies*, 29(4), 17–32.
https://www.researchgate.net/publication/293656079_Ponsaers_P_2013_Illegale_of_Informele_Economie_-_Of_hoe_twee_gelijkaardige_concepten_verschillen_van_elkaar_Cahiers_Politiestudies_-_Illegale_en_Informele_Economie_Jg_2013-4_n_29_17-32
- Pope, S., Sowiński, C., & Taelman, I. (2014). Import value de minimis level in selected economies as cause of undervaluation of imported goods. *World Customs Journal*, 8(2), 75–90.
<https://www.worldcustomsjournal.org/article/93070.pdf>
- Preitschopf, D. (2025). *What is the VAT-damage caused by the consumption of illicit stimulants in the Austrian black market based on wastewater analysis* [Masterproef, Johannes Kepler Universität Linz]. <https://epub.jku.at/obvulihs/content/titleinfo/12208433>
- Rendahl, P. (2011). Imposing EU VAT on Unlawful Digital Supplies? *EC Tax Review*, 20(4), 192–202.
<https://doi.org/10.54648/ecta2011022>
- Rosenberg, J. D. (1996). The Psychology of Taxes: Why They Drive Us Crazy and How We Can Make Them Sane. *Virginia Tax Review*, 16(2). <https://ssrn.com/abstract=1108412>

- Roy, S., & Berglund, M. (2019). *Neutrality Principle of the Value Added Tax: an Assessment of the Basic VAT Principle in the Context of the VAT Gap* [Masterproef, Uppsala Universitet].
<https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:1607188/FULLTEXT01.pdf>
- Ruysschaert, S. (2009). *Hebben prostituees recht op aftrek?* Taxwin.
https://expert.taxwin.be/nl/tw_actu_h/document/ht20090620-5-nl
- Ruysschaert, S. (2010). *Zijn illegale activiteiten onderworpen de btw?* TaxWin.
https://expert.taxwin.be/nl/tw_actu_h/document/ht20101002-5-nl
- Ruysschaert, S. (2024). *Grondbeginselen van de btw: Deel 1* (6de dr.). Maklu.
- Sarnowski, J., & Selera, P. (2025). *Reducing the VAT gap between 2016 and 2022: lessons from Poland*. Publishing House of The Angelus Silesius University of Applied Sciences.
<https://doi.org/10.71433/2025.92.5>
- Schneider, F., & Asllani, A. (2022). *Taxation of the Informal Economy in the EU*.
https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/734007/IPOL_STU%282022%29734007_EN.pdf
- Schneider, F., & Enste, D. H. (2000). Shadow Economies: Size, Causes, and Consequences. *Journal of Economic Literature*, 38(1), 77–114. <https://doi.org/10.1257/jel.38.1.77>
- Sęk, M. (2017). Informal Economy and VAT. *Kwartalnik Prawa Podatkowego*, 1, 37–49.
<https://www.ceeol.com/search/article-detail?id=750089>
- Shaaban, O. (2015). *The link between the incurrence of customs debt and VAT-and the consequences and impact thereof*. Lund University.
<https://lup.lub.lu.se/student-papers/record/5435439/file/5435445.pdf>
- Smith, R. T. (1976). The Legal and Illegal Markets for Taxed Goods: Pure Theory and an Application to State Government Taxation of Distilled Spirits. *The Journal of Law and Economics*, 19(2).
<https://doi.org/10.1086/466879>
- Soons, T. (2022). *Vrijstelling medische diensten en verlaagd tarief farmaceutische producten; een rechtsvergelijking in de btw tussen Nederland en België* [Masterproef, Tilburg University].
<http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=160374>
- Squires, P. (2021). Illegal firearms, illicit markets and weapon trafficking. In H. Poole & S. Sneddon (Red.), *Firearms: Global Perspectives on Consequences, Crime and Control* (1ste dr.). Routledge.
<https://www.taylorfrancis.com/chapters/edit/10.4324/9780429316951-4/illegal-firearms-illicit-markets-weapon-trafficking-peter-squires>

- Staes, B., & Buedts, A. (2011). *BTW Carrousel Fraude*. https://www.greens-efa.eu/legacy/fileadmin/dam/Documents/Publications/Economy_finance/Carrouselfraude-juli2011-Final.pdf
- Stessens, E. (2012). *Europees btw-recht in hoofdlijnen: de btw-regels van de Europese Unie zoals uitgelegd door het Hof van Justitie*. Maklu.
<https://bib.kuleuven.be/rbib/collectie/archieven/boeken/stessens-europeesbtw-2012.pdf>
- Stewart, D., Nellemann, C., Brock, B., & Van Der Henst, E. (2023). *Wildlife Money Trails: Building Financial Investigations from Wildlife and Timber Trafficking Cases in the European Union*.
<https://wwf.be/nl/publicatie/rapport-wildlife-money-trails>
- Taxwin. (1994). *Parlementaire vraag nr. 626 van de heer Kuijpers d.d. 15.02.1994*.
https://expert.taxwin.be/nl/tw_src_off_fisc_qp/document/qp19940215_626-nl?contextId=e8a6f5f1b4737dc6d66b111cdee87e6cf843f1b30f652126bca281efd9ff8c20::1
- Taxwin. (2000). *Vraag nr. 212 van mevrouw Coenen dd. 28.01.2000*.
https://expert.taxwin.be/nl/tw_src_off_fisc_qp/document/qrpc20000128-212-nl
- Taxwin. (2012). *Mondelinge parlementaire vraag nr. 9903 van de heer Olivier Destrebecq d.d. 14.03.2012*. https://expert.taxwin.be/nl/tw_src_off_fisc_qp/document/qp20120314_9903-nl?contextId=5e9f959526db345440776fef0cc19dbbd89ade7a5c66fcefbf53baa2e5a9400f::1
- Terra, B., & Kajus, J. (2017). *A Guide to the European VAT Directives Volume 1: Introduction to European VAT 2017*. IBFD.
- The Brussels Times, & Belga. (2024). Trafficking, prostitution and smuggling activities make up 0.5% of Belgium's GDP. *The Brussels Times*.
<https://www.brusselstimes.com/belgium/1334968/trafficking-prostitution-and-smuggling-activities-make-up-0-5-of-belgiums-gdp>
- Thomas, A. (2020). Reassessing the regressivity of the VAT. In *OECD Taxation Working Papers* (OECD Taxation Working Papers, Vol. 49). <https://doi.org/10.1787/b76ced82-en>
- Tsokova, V. A. (2014). Revisiting the real tax burden on taxpayers. *Krasnoyarsk Science*, 5(16), 164–173.
<https://doi.org/10.12731/2070-7568-2014-5-14>
- Van Abswoude, K. (2022). *The Principle of Fiscal Neutrality and Economic Reality in EU VAT: Two Peas in a Pod?* [Masterproef]. Lund University.
<https://lup.lub.lu.se/student-papers/search/publication/9083240>

- van den Eijnde, I. (2014). *Heffing van invoerrechten, btw en accijns bij onregelmatige invoer: living apart together*. Wolters Kluwer
https://www.inview.nl/document/idpass2ed24e08ab9a4416ad7163b1d1060275/btw-bulletin-douanerecht-en-btw-bij-onregelmatige-invoer-living-apart-together?ctx=WKNL_CSL_25&tab=tekst
- Van Der Leest, W. P. E., & Van Der Zon, G. J. (2012). Witwasmethoden bij grensoverschrijdende milieucriminaliteit. *Justitiële Verkenningen*, 38(2), 76–90.
<https://www.proquest.com/scholarly-journals/witwasmethoden-bij-grensoverschrijdende/docview/1015761839/se-2>
- Van Der Meer, M. (1984). *De informele economie* (pp. 1120–1123). ESB.
https://esb.nu/wp-content/uploads/2022/11/editie_pdfs_1984_0315_tcm445-255760.pdf
- van Doesum, A. J. (2009). *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw* [Doctoraat, Universiteit van Tilburg]. https://www.inview.nl/document/idpasscf3a07def105437f8dce940081b642b2/contractuele-samenwerkingsverbanden-in-de-btw-fiscale-monografie-n-nr-133-productinformatie?ctx=WKNL_CSL_1161&tab=tekst
- van Kempen, P. H. P. H. M. C., & Fedorova, M. I. (2014). *Internationaal recht en cannabis: Een beoordeling op basis van VN-drugsverdragen en EU-drugsregelgeving van gemeentelijke en buitenlandse opvattingen pro regulering van cannabissteelt voor recreatief gebruik*. Radboud University. <https://repository.ubn.ru.nl/handle/2066/131622>
- Van Lembergen, L. (2017). *Neutraliteit bij navordering van BTW* [Masterproef].
https://libcatalog.ugent.be/permalink/32RUG_INST/ton6o8/alma990023495910409161
- van Sloten, H., & Roos, H. (2019). *INTERVIEW Stef Adriaensens: De informele economie*. KU Leuven.
<https://kuleuven.foleon.com/econnect/econnect-septoktnov-2021/stef-adriaenssens/>
- van Uhm, D., & Siegel, D. (2016). The illegal trade in black caviar. *Trends in Organized Crime*, 19(1), 67–87. <https://doi.org/10.1007/s12117-016-9264-5>
- Van Zyl, S. (2011). The Value Added Tax Implications of Illegal Transactions. *Potchefstroom Electronic Law Journal*, 14(4), 319–351. <https://doi.org/10.4314/pelj.v14i4.11>
- Vandebergh, H. (1992). Het Amsterdamse Sexclub-arrest. Het heffen van B.T.W. op illegale handelingen en de schending van het gelijkheidsbeginsel: Bespreking van het arrest van het Hof te Amsterdam van 24 april 1990. *Tijdschrift voor Fiscaal Recht: Fiskofoon; Kluwer rechtswetenschappen*.
<https://bib.kuleuven.be/rbib/collectie/archieven/tfr/1992-110.pdf>

- Vanden Auweele, D., De Labbey, Q., & Duquet, N. (2022). *Vuurwapengeweld in België: Op zoek naar een completer beeld*.
<https://vlaamsvredesinstituut.eu/rapport/vuurwapengeweld-in-belgie-op-zoek-naar-een-completer-beeld/>
- Vandenbergh, L. (1999). Noot: De toepassing van BTW op illegale of ongeoorloofde handelingen. *Algemeen Juridisch Tijdschrift, Jaargang 1998 – 1999*, 176–178.
<https://bib.kuleuven.be/rbib/collectie/archieven/ajt/1998-7.pdf>
- Verdugo Sanchez, A. A. (2011). *Illegal Importation and Customs VAT Liability: Liability in the EU* [Masterproef, Lund University]. <http://lup.lub.lu.se/student-papers/record/1977886>
- Verenigde Naties. (2001). *Bulletin on Narcotics: Economic and social costs of substance abuse*.
http://css.unodc.org/pdf/bulletin_2000-01-01_1.pdf
- Vermeersch, V. (1999). Onrechtstreeks toch BTW op drugs. *Fiscale Actualiteit*, 7–8.
<https://bib.kuleuven.be/rbib/collectie/archieven/fiscact/1999-33.pdf>
- Vézina, P.-L. (2015). Illegal trade in natural resources: Evidence from missing exports. *International Economics*, 142, 152–160. <https://doi.org/10.1016/j.inteco.2014.09.001>
- Vilks, A. (2016). Sexual services, drugs and human trafficking, smuggling – in GDP figures: Quality of life indicators. *SHS Web of Conferences*, 30(00006). <https://doi.org/10.1051/shsconf/20163000006>
- Vishnuhadevi, S. (2021). Administrative and Compliance Costs of Value Added Tax (VAT): A Review. *Review of Development and Change*, 26(2), 179–206. <https://doi.org/10.1177/097226612111058807>
- Vitvitskyi, S., Syzonenko, A., & Titochka, T. (2022). Definition of Criminal and Illegal Activities in the Economic Sphere. *Baltic Journal of Economic Studies*, 8(4), 34–39.
<https://doi.org/10.30525/2256-0742/2022-8-4-34-39>
- Vlaams Vredesinstituut. (2021). *Illegale Wapenhandel in België: Verschijningsvormen en aanpak*.
https://vlaamsvredesinstituut.eu/wp-content/uploads/2021/06/Illegale-Wapenhandel-in-Belgie_ChristopheDhondt.pdf
- Vos, R., & Bakker, P. (1998). Onrechtmatig handelen en BTW. In *BTW-bulletin 1998* (Nummer 82).
<http://deeplinking.kluwer.nl/?param=00A2E9D1&cpid=WKNL-LTR-Nav2>
- Wereld Gezondheidsorganisatie. (2003). *WHO Framework Convention On Tobacco Control*.
<https://iris.who.int/bitstream/handle/10665/42811/9241591013.pdf>

Wernet, C. A. (2007). Taxes: Progressive, Proportional, and Regressive. In G. Ritzer (Red.), *The Blackwell Encyclopedia of Sociology*. Wiley. <https://doi.org/10.1002/9781405165518.wbeost005>

Wyler, L. S., & Sheikh, P. A. (2008). *International Illegal Trade in Wildlife: Threats and U.S. Policy*. <https://apps.dtic.mil/sti/html/tr/ADA486485/>