

RAAD VAN STATE, AFDELING BESTUURSRECHTSPRAAK

XIVe KAMER

A R R E S T

**nr. 251.406 van 1 september 2021
in de zaak A. 227.467/XIV-37.953**

In zake : de bvba DIPLOMATIC CARD SERVICES BELGIUM
bijgestaan en vertegenwoordigd door
advocaten Steven Michiels en Wouter Rubens
kantoor houdend te 2800 Mechelen
Antwerpsesteenweg 16-18
bij wie woonplaats wordt gekozen

tegen :

de BELGISCHE STAAT, vertegenwoordigd door
de minister van Financiën
Rechtskundige dienst FOD Financiën
North Galaxy - Toren B, 26ste verdieping
met kantoren te 1030 Brussel
Koning Albert II-laan 33, bus 15
alwaar woonplaats wordt gekozen

Tussenkomende partij :

de bvba RED ALL BELGIUM
bijgestaan en vertegenwoordigd door
advocaat Peter Marcon
kantoor houdend te 2020 Antwerpen
Jan van Rijswijcklaan 232
bij wie woonplaats wordt gekozen

I. Voorwerp van het beroep

1. Het beroep, ingesteld op 19 februari 2019, strekt tot de nietigverklaring van de machtiging nr. E.T. 124.350 met betrekking tot de elektronische verificatie van de vrijstelling van btw bedoeld in artikel 42, § 3, eerste lid, 1°, 2°, 3°, 4° en 8°, van het Btw-wetboek - E-Certificaat, zoals verleend aan de tussenkomende partij.

II. Verloop van de rechtspleging

2. De verwerende partij heeft een memorie van antwoord ingediend en de verzoekende partij heeft een memorie van wederantwoord ingediend.

De bvba Red All Belgium heeft een verzoekschrift tot tussenkomst ingediend. De tussenkomst is toegestaan bij beschikking van 7 mei 2019. De tussenkomende partij heeft een memorie ingediend.

Eerste auditeur Alexander Van Steenberge heeft een verslag opgesteld over het beroep tot nietigverklaring overeenkomstig artikel 12 van het besluit van de Regent van 23 augustus 1948 ‘tot regeling van de rechtspleging voor de afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State’ (hierna: het algemeen procedurereglement) en over de vordering tot behoud van de gevolgen van de bestreden akte met toepassing van artikel 14, derde lid van het algemeen procedurereglement.

De verzoekende partij heeft een verzoek tot voortzetting van het geding en een laatste memorie ingediend. De verwerende partij en de tussenkomende partij hebben een laatste memorie ingediend.

De partijen zijn opgeroepen voor de terechtzitting, die heeft plaatsgevonden op 21 april 2021, om 16.00 uur.

Staatsraad Kaat Leus heeft verslag uitgebracht.

Advocaat Wouter Rubens die, eveneens *loco* advocaat Steven Michiels, verschijnt voor de verzoekende partij, attaché Selim Dedeli, die verschijnt voor de verwerende partij en advocaat Peter Marcon, die verschijnt voor de tussenkomende partij, zijn gehoord.

Eerste auditeur Alexander Van Steenberge heeft een met dit arrest eensluidend advies gegeven.

Er is toepassing gemaakt van de bepalingen op het gebruik der talen, vervat in titel VI, hoofdstuk II, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973.

III. Feiten

3.1. De verzoekende partij is op grond van de berichten verschenen in het Belgisch Staatsblad van 19 juli 2017 en 27 juni 2018 aangeduid als een “gemachtigde onderneming” met het oog op de elektronische verificatie van de vrijstelling van btw bedoeld in artikel 42, § 3, eerste lid, 1°, 2°, 3°, 4° en 8°, van het Btw-Wetboek.

Voor de toepassing van de btw-vrijstelling bedoeld in artikel 42, § 3, eerste lid, 1°, 2°, 3°, 4° en 8°, van het Btw-Wetboek kan voor de handelingen gelokaliseerd in België (met inbegrip van de verkopen op afstand) een daartoe gemachtigde onderneming een E-certificaat opmaken met het resultaat van de automatische verificatie door de FOD Financiën van een aanvraag voor vrijstelling na een elektronische uitwisseling van gegevens.

3.2. Het in het Belgisch Staatsblad bekendgemaakte bericht van 27 juni 2018 bevat onder meer de hierna volgende bepaling 12 over de voorwaarden om een gemachtigde onderneming te zijn. Die bepaling luidt:

“12. Ondernemingen die het statuut van gemachtigde onderneming wensen te bekomen kunnen schriftelijk een aanvraag tot machtiging indienen bij de volgende bevoegde dienst binnen de FOD Financiën:

FOD FINANCIEN

Algemene administratie van de fiscaliteit

Centrale diensten

Operationele expertise en ondersteuning

Dienst Internationale betrekkingen

North Galaxy - A24

Koning Albert II-laan 33, bus 25

1030 BRUSSEL

vat.diplomat@minfin.fed.be

De aanvraag moet worden ingediend minstens 3 maanden vóór de periode

XIV-37.953-3/28

waarvoor een machtiging wordt gevraagd.

De bevoegde dienst binnen de FOD Financiën gaat na of de aanvrager aan de hogervermelde kwalificaties en voorwaarden voldoet. In elk geval wordt van de kandidaat-onderneming vereist

(niet-limitatieve lijst):

- a. gevestigd zijn in de EU
- b. een btw-identificatienummer hebben dat de letters BE bevat voor de toepassing van deze beslissing van ivm de elektronische verificatie van de vrijstelling van btw bedoeld in artikel 42, § 3, eerste lid, 1°, 2°, 3°, 4° of 8°, van het Wetboek
- c. in orde zijn met de fiscale wetgeving
- d. geen personeel in dienst hebben dat in het bezit is van een bijzondere identiteitskaart afgeleverd door de FOD Buitenlandse Zaken
- e. een bankrekening hebben in België op naam van de belastingplichtige aan wie hogergenoemd btw-identificatienummer werd toegekend
- f. de bestuurders mogen niet in falings zijn of in staat van onvermogen. De gemachtigde onderneming moet het aandeelhoudersregister of de lijst van uiteindelijke belanghebbenden (UBO-register) van minimaal de laatste vijf boekjaren voorleggen bij de aanvraag tot machtiging of op eenvoudig verzoek van de administratie. De aandeelhouders van de gemachtigde onderneming mogen geen strafrechtelijke veroordeling en/of een beroepsverbod hebben opgelopen, of betrokken zijn in een faillissements- of insolventieprocedure
- g. de samenwerkingsovereenkomsten moeten in overeenstemming met deze beslissing zijn opgemaakt, de Verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van de Richtlijn 95/46/EG in acht nemen en vermelden dat de verzamelde gegevens enkel zullen worden gebruikt voor de toepassing van de vrijstelling en onder geen beding zullen worden doorverkocht of ter beschikking gesteld van derden.
- h. het E-certificaat wordt opgesteld volgens het door de bevoegde autoriteit ter beschikking gesteld model.

i. de kandidaat-onderneming moet de nodige voorzieningen getroffen hebben om:

- * de maandelijkse overzichten op te stellen.
- * aan de bevoegde autoriteit de klanten mee te delen met wie een samenwerkingsovereenkomst werd opgesteld en de wijzigingen
- * alle informatie waarover ze beschikt afdoende te beveiligen voor derden

De machtiging wordt desgevallend voor een maximumperiode van ten hoogste zes opeenvolgende kalenderjaren toegestaan, en zal over drie achtereenvolgende erkenningen worden gespreid:

- 2 jaar voor de eerste machtiging met een maximum geldigheid tot 31 december van het jaar volgend op het jaar van de aflevering van de eerste machtiging
- 4 jaar voor de tweede machtiging geldig tot 31 december van het 4e jaar volgend op het jaar van de aflevering.
- 6 jaar vanaf de derde machtiging geldig tot 31 december van het 6e jaar volgend op het jaar van de aflevering.

De procedure voor een hernieuwing van de machtiging is dezelfde als die voor de eerste aanvraag tot machtiging.

Na de derde machtiging wordt de erkenning desgevallend telkens voor een periode van 6 jaar toegekend.

De bevoegde dienst binnen de FOD Financiën kan te allen tijde een gemotiveerd voornemen tot intrekking van de machtiging nemen als de elementen van de machtigingsaanvraag grondig wijzigen of een of meer van de voor de machtiging vastgestelde kwalificaties en voorwaarden niet meer vervuld zijn. De bevoegde

dienst binnen de FOD Financiën betekent in dat geval het gemotiveerd voornemen tot intrekking van de machtiging per aangetekende brief aan de gemachtigde onderneming. Als de gemachtigde onderneming geen voldoende gevolg geeft aan de aldus geformuleerde opmerkingen kan de bevoegde dienst binnen de FOD Financiën per aangetekende brief de machtiging tijdelijk of definitief intrekken.

De bevoegde dienst binnen de FOD Financiën kan de machtiging eveneens stopzetten op verzoek van de gemachtigde onderneming. Gebeurt de stopzetting op verzoek van de gemachtigde onderneming, dan moet dit minimaal twee maanden voor de werkelijke stopzetting per aangetekende brief aan de bevoegde dienst binnen de FOD Financiën worden gemeld. Tot de effectieve stopzetting staat de gemachtigde onderneming in voor de continuïteit van de dienstverlening.

Vanaf 1 januari 2018 zijn de documenten 450 en 451 geen geldige verantwoordingsstukken meer voor de toepassing van de vrijstelling bedoeld in artikel 42, § 3, eerste lid, 1° en 2° van het Wetboek.

De diplomaten van de internationale organisaties bedoeld in artikel 42, § 3, eerste lid, 3°, 4° en 8° van het Wetboek moeten ten laatste tegen 31 augustus 2018 overstappen naar deze regeling. Vanaf deze datum is het document 451 geen geldig verantwoordingsstuk meer voor de toepassing van de vrijstelling in artikel 42, § 3, van het Wetboek.

Dit bericht vervangt vanaf 1 juli 2018 het bericht gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad van 19 juli 2017.”

3.3. Bij beslissing van 20 december 2018 wordt de machtiging van de verzoekende partij verlengd met vier jaar tot 31 december 2022.

3.4. De tussenkomende partij is eveneens als een gemachtigde onderneming aangeduid.

Na onderzoek van de aanvraag van 16 oktober 2018 wordt bij beslissing van 20 december 2018 de machtiging voor het aanmaken van E-certificaten van de tussenkomende partij verlengd met vier jaar tot 31 december 2022.

Dit is de bestreden beslissing die luidt:

“Met uw bovengenoemd schrijven vraagt u verlenging van de machtiging die werd verleend aan Red All Belgium op 19 juli 2017.

Op 27 juni 2018 was er een publicatie in het Belgisch Staatsblad met de voorwaarden voor het uitreiken van een E-certificaat. Daarin wordt onder meer bepaald dat voor diplomatieke missies, consulaire posten en hun personeel en de diplomaten van de internationale organisaties, de vrijstelling van btw in België moet worden aangevraagd via het E-certificaat opgemaakt door een gemachtigde onderneming, behalve in een aantal specifieke gevallen.

Bij toepassing van punt 12 van de genoemde publicatie wordt met dit schrijven de machtiging van Red All Belgium verlengd met vier (4) jaar tot 31 december 2022.

Ik vestig eveneens de aandacht op de andere bepalingen van punt 12 ivm de mogelijke intrekking van de machtiging indien niet meer aan de voorwaarden voor de uitreiking ervan wordt voldaan.”

IV. Ontvankelijkheid van het beroep

Excepties

4. De verwerende partij werpt op dat uit het verzoekschrift niet kan worden afgeleid wat precies het voorwerp is van het annulatieberoep. Zij stelt dat niet duidelijk is of de beslissing nr. E.T. 124.350 van 19 juli 2017 dan wel de beslissing nr. E.T. 124.350 van 20 december 2018 wordt aangevochten. Zij betoogt dat de verzoekende partij met het tweede en het derde middel eerder de vernietiging van een weigering tot intrekking van de aan de tussenkomende partij toegekende machtiging lijkt te beogen waar zij stelt dat de verwerende partij niet de nodige maatregelen heeft genomen in navolging van het bericht van de verzoekende partij dat de tussenkomende partij de regels over transactiekosten niet zou naleven.

Voorts betwist de verwerende partij het belang van de verzoekende partij bij het beroep. De verzoekende partij stelt dat de bestreden beslissing haar een nadeel toebrengt omdat de kans bestaat dat zij diplomaat-klanten verliest aan de tussenkomende partij. Evenwel blijkt dat meer klanten van de tussenkomende partij zich hebben aangesloten bij de verzoekende partij dan omgekeerd. Er moet dan ook worden aangenomen dat het risico op verlies van klanten door de verzoekende partij niet het gevolg is van de machtiging van de tussenkomende partij maar wel van de diensten die de verzoekende partij zelf aan haar klanten levert. Daarenboven zal een nietigverklaring niet zonder meer tot gevolg hebben dat de klanten naar de verzoekende partij zullen gaan. Er is immers nog een derde marktspeler.

5. De tussenkomende partij werpt op dat de beroepstermijn van 60 dagen is geschonden “wanneer het beroep gericht zou zijn tegen de machtigingsbeslissing van 19 juli 2017 tot het verlenen van de machtiging nr. E.T.

124.350”. Bovendien, zoals de verwerende partij doet, voert zij aan dat er geen identificatie is van de bestreden beslissing en dat de verzoekende partij geen belang heeft bij het aanvechten van de bestreden beslissing omdat het loutere feit dat zowel de verzoekende als de tussenkomende partij op dezelfde markt actief en, dus, elkaars concurrent zijn, “op zichzelf niet de vereiste indicatie [biedt] van het bestaan van een potentieel nadelige invloed op de eigen markt- en concurrentiepositie”.

In haar laatste memorie handhaaft de tussenkomende partij de door haar aangevoerde excepties. Zij beklemtoont wat de exceptie *ratione temporis* betreft, dat de onduidelijkheid aangaande de bestreden akte niet toelaat om, zonder onderzoek of analyse van wat de bedoeling van de verzoekende partij zou kunnen zijn geweest, de juiste juridische gevolgen uit het ingestelde annulatieberoep af te leiden. Voorts is de overweging dat de verwerende partij en de tussenkomende partij een gepast verweer konden voeren geen wettelijk criterium om tot de ontvankelijkheid van een onduidelijk geïdentificeerd voorwerp van het annulatieberoep te besluiten.

Beoordeling

Betreffende de identificatie van het voorwerp van het beroep en de tijdigheid van het beroep

6. Artikel 2, § 1, 3° van het besluit van de Regent van 23 augustus 1948 ‘tot regeling van de rechtspleging voor de afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State’ (hierna: de algemene procedureregeling) vereist dat het verzoekschrift het voorwerp van de eis, aanvraag of beroep en een uiteenzetting van de feiten en de middelen bevat. Het verzoekschrift moet één of meerdere bepaalde, op zijn minst identificeerbare handelingen aanduiden. Het volstaat aldus niet om de nietigverklaring te vragen van iedere handeling die zou worden gesteld betreffende een bepaald voorwerp. Hieruit volgt tevens dat een verzoekschrift waarvan het niet mogelijk is het voorwerp te bepalen zoals een verzoekschrift

waarin helemaal geen voorwerp wordt aangeduid, onontvankelijk is, wat de Raad van State, desnoods ambtshalve, vaststelt.

7. De verzoekende partij benaastigt de nietigverklaring van “de machtiging nr. E.T. 124.350 met betrekking tot de elektronische verificatie van de vrijstelling van btw [...] zoals verleend aan [de tussenkomende partij]”. Ook al verwijst zij aldus in haar verzoekschrift zonder precisering naar “de machtiging nr. E.T. 124.350” en niet uitdrukkelijk naar de verlenging ervan, waardoor mogelijks de indruk kan ontstaan dat het beroep eveneens is gericht tegen de machtigingsbeslissing van 19 juli 2017 die eveneens het kenmerk “E.T. 124.350” draagt, dan verhindert dit niet dat uit het verzoekschrift duidelijk blijkt dat het beroep is gericht tegen de beslissing van 20 december 2018 tot verlenging van de machtiging verleend aan de tussenkomende partij. Zonder verlenging zou de machtiging van de tussenkomende partij zijn verstreken op 31 december 2018. Op grond van een eenvoudige lectuur van het verzoekschrift en van de erin aangevoerde middelen is overigens vast te stellen dat de verzoekende partij onmiskenbaar de verlenging van de machtiging op 20 december 2018 aanvecht. Voorts is vast te stellen dat de beweerde onduidelijkheid geen steun vindt in het gevoerde verweer nu blijkt dat zowel de verwerende partij als de tussenkomende partij een gepast verweer hebben kunnen voeren.

Het standpunt van de verwerende partij (met verwijzing naar het tweede en derde middel) dat de verzoekende partij niet de verlenging van de machtiging van de tussenkomende partij aanvecht, maar wel de weigering tot intrekking van de machtiging overtuigt evenmin. Zoals hierna uit de behandeling van de aangevoerde middelen blijkt, kan de gebeurlijke gegrondheid ervan immers leiden tot de nietigverklaring van de bestreden verlenging van de machtiging. Bovendien, zelfs al zou de verzoekende partij met het annulatieberoep (onrechtstreeks of bijkomend) beogen dat de verwerende partij bij wijze van herstelmaatregel of bestuurlijke sanctie (en dus in zulke gevallen *ex nunc*) zou overgaan tot de intrekking van de verleende machtiging omdat in hoofde van de tussenkomende partij een of meer van de voor de machtiging vastgestelde kwalificaties en voorwaarden niet langer zijn vervuld (*cfr.* punt 12 van het *supra* in punt 3.2 aangehaalde bericht van 27 juni 2018), dan neemt dit (nog) niet weg dat

het rechtstreeks voorwerp van het voorliggende annulatieberoep duidelijk is, met name de (gebeurlijke) vernietiging door de Raad van State van de verlenging van de verleende machtiging.

Nu de machtigingsbeslissing van 19 juli 2017 niet het voorwerp van het beroep tot nietigverklaring uitmaakt, kan het beroep hiertegen niet laattijdig zijn ingesteld.

8. De exceptie is in die mate ongegrond.

Betreffende het belang bij het beroep

9. Overeenkomstig artikel 19, eerste lid van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, kunnen de beroepen tot nietigverklaring bedoeld bij artikel 14 van die wetten, bij de afdeling bestuursrechtspraak worden ingesteld door elke partij die doet blijken van een benadeling of een belang.

Een verzoeker beschikt over dit rechtens vereiste belang indien twee voorwaarden vervuld zijn: hij dient door de bestreden administratieve rechtshandeling een persoonlijk, rechtstreeks, zeker, actueel en wettig nadeel te lijden en de eventueel tussen te komen nietigverklaring van die rechtshandeling moet hem een direct en persoonlijk voordeel verschaffen, hoe miniem ook.

Het staat aan de Raad van State te oordelen of een verzoeker die een zaak voor de Raad brengt, doet blijken van een belang bij zijn beroep. De Raad van State dient er evenwel over te waken dat de belangvereiste niet op een buitensporig restrictieve of formalistische wijze wordt toegepast (GwH 30 september 2010, nr. 109/2010, punt B.4.3).

10. Wanneer, zoals te dezen, de bestreden beslissing een impact heeft op de concurrentiepositie van een verzoekende partij, volstaat dit om een belang bij het beroep aan te nemen. Het komt evenwel aan de verzoekende partij

toe om aannemelijk te maken dat een nietigverklaring haar concurrentiepositie beschermt of versterkt.

De verzoekende partij wijst er in haar memorie van wederantwoord op dat de bestreden verlenging van de machtiging rechtstreeks ingrijpt op haar concurrentiële marktpositie. Zij en de tussenkomende partij zijn directe concurrenten van elkaar op een enge markt waarbij de machtiging slechts aan drie ondernemingen is gegeven. Deze ondernemingen stellen E-certificaten op voor diplomatieke missies, consulaire posten en hun personeel, houdende vrijstelling van de belasting op de toegevoegde waarde. Dit is een beperkte en welomlijnde markt. Indien blijkt dat de machtiging verleend aan de tussenkomende partij niet kan worden verlengd, komt dit de concurrentiepositie van de verzoekende partij vanzelfsprekend ten goede. De vaststelling dat de verlenging van de machtiging een invloed kan hebben op de concurrentiepositie van de verzoekende partij volstaat om een belang in hoofde van die partij aan te nemen zodat de verzoekende partij belang heeft bij het door haar ingestelde annulatieberoep.

11. Ook deze exceptie is ongegrond.

V. Onderzoek van de middelen

A. Eerste middel

Uiteenzetting van het middel

12. De verzoekende partij roept de schending in van “de beginselen van behoorlijk bestuur, met name het materieel motiveringsbeginsel, alsook de artikelen 2 en 3 van de wet van 29 juli 1991 betreffende de uitdrukkelijke motivering van de bestuurshandelingen”. Zij zet uiteen dat de bestreden machtiging een eenzijdige rechtshandeling met individuele strekking is die uitgaat van een bestuur en die beoogt rechtsgevolgen te hebben voor één of meer bestuurden of voor een ander bestuur, zoals beschreven in artikel 1 van de wet van

29 juli 1991 ‘betreffende de uitdrukkelijke motivering van de bestuurshandelingen’ (hierna : de wet van 29 juli 1991). Volgens de verzoekende partij bevat de “beslissing tot verlenging van de machtiging in hoofde van [de tussenkomende partij] een zeer summiere motivering”. Uit de beginselen van behoorlijk bestuur, waaronder het materiële motiveringsbeginsel, alsook artikel 2 van de wet van 29 juli 1991 vloeit nochtans voort dat de bestreden machtiging naast het *dictum* van de beslissing ook de redenen moet weergeven op grond waarvan de beslissing werd genomen. Diezelfde beginselen, waaronder het materiële motiveringsbeginsel, alsook artikel 3 van de wet van 29 juli 1991, vereisen voorts dat zowel de juridische als feitelijke overwegingen moeten vermeld worden die aan de beslissing ten grondslag liggen alsook het verband tussen beiden. De beslissing moet zodoende *in concreto* worden gemotiveerd en deze motivering moet pertinent en draagkrachtig zijn. Ze moet bovendien uitgebreider en grondiger zijn naarmate de overheid over een discretionaire bevoegdheid beschikt. Te dezen tonen zowel de (machtigings)voorwaarden zelf als het niet-exhaustieve karakter van de lijst van die voorwaarden de appreciatiebevoegdheid aan waarover de verwerende partij beschikt. In de bestreden beslissing ontbreken de feitelijke dan wel juridische overwegingen zodat op geen enkele wijze kan worden geverifieerd of de machtiging op een correcte wijze is verleend.

In haar memorie van wederantwoord volhardt de verzoekende partij in het middel. Zij benadrukt dat zij pas in het kader van de voorliggende procedure kennis heeft kunnen nemen van de exacte inhoud van de bestreden beslissing waarbij zij wijst op het “uiterst” summier karakter ervan. Een loutere verwijzing naar artikel 42, § 3, eerste lid, 1°, 2°, 3°, 4° en 8° van het Btw-wetboek en punt 12 van het bericht van 27 juni 2018 volstaat niet. Er mag dan al een verwijzing zijn naar de wettelijke regel maar elke feitelijke overweging ontbreekt. Uit de loutere verwijzing naar de wettelijke regel kan niet worden afgeleid op basis van welke feitelijke omstandigheden de tussenkomende partij daaraan voldoet.

In haar laatste memorie wijst de verzoekende partij er tot slot nog op dat zij niet alleen een schending van de formelemotiveringsplicht maar ook

een schending van de materiële motiveringsplicht viseert. In haar verzoekschrift heeft zij immers gesteld dat de verstrekte motivering niet toelaat na te gaan waarom de tussenkomen partij de machtiging heeft verkregen. Zij bekritiseert aldus dat “de bestreden beslissing het manifest nalaat om bepaalde determinerende (feitelijke) overwegingen die eraan ten grondslag liggen, te vermelden”. Zo wordt in de bestreden beslissing bijvoorbeeld geen gewag gemaakt van het fiscaal onderzoek dat de verwerende partij zou hebben gevoerd en waarnaar deze in haar memorie van antwoord verwijst, wat een *ex post* motivering is. De verzoekende partij is een derde-belanghebbende inzake de bestreden beslissing die haar commerciële belangen schaadt terwijl de beslissing haar op geen enkele wijze inzicht biedt in de feitelijke en juridische overwegingen die eraan ten grondslag liggen. Zonder kennis van de concrete motieven van de bestreden beslissing is het voor de verzoekende partij “schier onmogelijk” deze motieven inhoudelijk te bespreken daar de bestreden beslissing enkel *in abstracto* naar de machtigingsvoorwaarden verwijst.

Beoordeling

13. De artikelen 2 en 3 van de wet van 29 juli 1991 verplichten de administratieve overheid in de akte de juridische en feitelijke overwegingen op te nemen die aan de beslissing ten grondslag liggen, en dat op “afdoende” wijze.

Het afdoend karakter van de motivering betekent dat de motivering pertinent moet zijn, dit wil zeggen dat ze duidelijk met de beslissing te maken moet hebben, en dat ze draagkrachtig moet zijn, dit wil zeggen dat de aangehaalde redenen moeten volstaan om de beslissing te dragen. De belangrijkste bestaansredenen van de motiveringsplicht, zoals die wordt opgelegd door de voormelde wet van 29 juli 1991, bestaat erin dat de betrokkene in de hem aanbelangende beslissing zelf de motieven moet kunnen aantreffen op grond waarvan ze werd genomen, opdat de betrokkene met kennis van zaken zou kunnen uitmaken of het aangewezen is de beslissing met een annulatieberoep te bestrijden.

De materiële motiveringsplicht houdt in dat iedere administratieve rechtshandeling moet steunen op motieven waarvan het feitelijk bestaan naar behoren is bewezen en die in rechte ter verantwoording van die handeling in aanmerking kunnen worden genomen. Bij de beoordeling van de naleving van de materiële motiveringsplicht is de Raad van State niet bevoegd om zijn oordeel omtrent de feiten in de plaats te stellen van het oordeel van de administratieve overheid. Hij is enkel bevoegd om desgevraagd na te gaan of de administratieve overheid is uitgegaan van de juiste feitelijke gegevens, of zij die correct heeft beoordeeld en of zij op grond daarvan binnen de perken van de redelijkheid tot haar besluit is kunnen komen. Voorts mag enkel met de formeel uitgedrukte motieven rekening worden gehouden.

14. Het middel zoals het in het verzoekschrift is geformuleerd, bekritiseert de bestreden beslissing doordat zij “een zeer summiere motivering bevat” waarbij de verzoekende partij de bestreden beslissing in essentie verwijt dat erin “geen enkele feitelijke dan wel juridische overwegingen terug te vinden [zijn]” zodat “op geen enkele wijze geverifieerd [kan] worden of de machtiging op een correcte manier verleend is”.

Aldus geformuleerd heeft het middel, anders dan de verzoekende partij dat ziet, louter betrekking op de uitdrukkelijke motivering van die beslissing. Het middel zoals het is uiteengezet, laat immers geen inhoudelijke of materiële toetsing toe van de motieven (of de kritiek erop) die aan de bestreden beslissing ten grondslag liggen, onder meer wat het feitelijk bestaan, de wettigheid, pertinentie of (on)redelijkheid ervan betreft.

15. De formeel motiveringsplicht is een doelnorm die ertoe strekt de bestuurde inzicht te geven in de feitelijke en juridische overwegingen die aan de hem aanbelangende beslissing ten grondslag liggen wat hem onder meer moet toelaten om met kennis van zaken zijn kansen af te wegen en zijn rechtsmiddelen voor te bereiden. De aanvrager van de machtiging, te dezen de tussenkommende partij, is de (enige) bestemming van de beslissing die in kennis moet worden gesteld van de overwegingen waarom een bepaalde beslissing nopens de voor hem

ingediende aanvraag is genomen. De beoordeling of een motivering afdoende is, moet dan ook beoordeeld worden vanuit het standpunt van de aanvrager van de verlenging van de machtiging. Aangezien de verlenging wordt verleend, kan de verwerende partij er te dezen mee volstaan dat in hoofde van de tussenkomen de partij is voldaan aan de machtigingsvoorwaarden.

Aangezien de verzoekende partij niet de bestemming van de bestreden beslissing is en nergens betrokken is geweest bij de behandeling van de aanvraag van de tussenkomen de partij, is de verwerende partij niet verplicht om een motivering op te stellen die aan de verzoekende partij, een concurrent, zou toelaten om de redenen te begrijpen van de bestreden beslissing. In de mate de verzoekende partij in haar laatste memorie de bestreden beslissing, op het vlak van de uitdrukkelijk tot uiting te brengen motieven met het oog op de bescherming van de belanghebbende-derden, vergelijkt met een benoemingsbeslissing of een (ver)gunningsbeslissing gaat zij eraan voorbij dat in die aangelegenheden hetzij een vergelijkende selectie of een vergelijking van offertes moet worden doorgevoerd, hetzij omwonenden zoals in het kader van een omgevingsvergunning bij het vergunningsproces (moeten) worden betrokken, wat te dezen niet het geval is. Bovendien, anders dan in benoemingsaangelegenheden of bij de gunning van een overheidsopdracht, kan het betrokken ambt of (het betrokken lot van) de opdracht slechts aan een gegadigde worden toegekend, wat te dezen evenmin het geval is.

16. Tot slot, blijkt niet dat de verzoekende partij door de beweerde schending van de formelemotiveringsplicht in haar belangen zou zijn geschaad.

Om te oordelen of de formelemotiveringsplicht is geschonden, wordt ermee rekening gehouden of de verzoekende partij belangenschade heeft geleden. Dit kan ertoe leiden dat een schending van de formelemotiveringsplicht wel vastgesteld moet worden indien de belanghebbende de motieven niet of niet tijdig verneemt, alhoewel ze toch zijn uitgeschreven.

Zoals hierna uit de beoordeling van de door de verzoekende partij in haar verzoekschrift aangevoerde middelen blijkt, is de verzoekende partij in staat gebleken om de verlenging van de machtiging inhoudelijk te bekritisieren, waardoor zij geen belangenschade heeft geleden bij een eventueel gebrek aan uitdrukkelijke motivering. Om zulks alsnog te weerleggen kan zij er niet mee volstaan, zoals zij in haar laatste memorie doet, te stellen dat zonder enige kennis te hebben van de concrete motieven “het schier onmogelijk is” dat zij deze motieven inhoudelijk zou hebben besproken. Immers, in haar memorie van wederantwoord voert zij geen nieuwe middelen aan noch elementen die een ander licht werpen op de zaak en waarvan zij aangeeft dat zij ze pas kon aanvoeren nadat ze kon kennisnemen van de bestreden beslissing of, nog, na kennisneming van de stukken van het administratief dossier of het door de verwerende of tussenkomende partij gevoerde verweer.

17. Het eerste middel kan niet tot nietigverklaring leiden.

B. Tweede middel

Uiteenzetting van het middel

18. In het tweede middel van haar verzoekschrift, dat zij in haar memorie van wederantwoord herneemt, voert de verzoekende partij de schending aan “van de beginselen van behoorlijk bestuur waaronder het zorgvuldigheidsbeginsel, het materieel motiveringsbeginsel, het *patere legem* beginsel alsook de artikelen 2 en 3 van de wet van 29 juli 1991 betreffende de uitdrukkelijke motivering van de bestuurshandelingen”. Zij zet uiteen dat de verwerende partij klaarblijkelijk geen concreet onderzoek heeft verricht om zich op afdoende wijze te informeren om met voldoende kennis van zaken de verlenging van de machtiging toe te kennen. Nergens uit de motivering blijkt dat een zorgvuldig onderzoek *in concreto* heeft plaatsgevonden. In de toelichting bij het middel stelt de verzoekende partij dat de verwerende partij op onzorgvuldige wijze de voorwaarden controleert waaraan moet zijn voldaan om te kunnen worden gemachtigd. Niet blijkt dat zij de verschillende voorwaarden en kwalificaties

waaraan moet zijn voldaan, bij het onderzoek van de aanvraag van de tussenkomende partij tot verlenging van de machtiging voldoende heeft onderzocht. Zo verwijt zij de verwerende partij dat deze de voorwaarden bepaald in artikel 11 van het bericht van 27 juni 2018 niet heeft gecontroleerd op een wijze die zou worden verwacht van een normaal zorgvuldig handelende overheid, geplaatst in diezelfde omstandigheden. Hetzelfde geldt, aldus de verzoekende partij wat de voorwaarde in artikel 5, tweede lid, gelezen in samenhang met artikel 10, eerste lid, van datzelfde bericht betreft.

In haar memorie van wederantwoord doet ze nog gelden – wat ze herneemt in haar laatste memorie – dat de verwerende partij niet aantoont dat deze een zorgvuldig onderzoek heeft gevoerd op grond waarvan zij zou vermogen te besluiten de tussenkomende partij te kwalificeren als “gemachtigde overheid”. Zo wordt er geen melding gemaakt van de eerdere door de tussenkomende partij begane onregelmatigheden. Zij kon dan ook niet met voldoende kennis van zaken de bestreden verlenging van de machtiging verlenen.

In haar laatste memorie voegt de verzoekende partij nog toe dat niet blijkt dat de door de verwerende partij voorgelegde stukken van het administratief dossier ook zijn voorgelegd of betrokken geweest bij de beoordeling van de aanvraag van de tussenkomende partij tot verlenging van haar machtiging dan wel of deze slechts pas *ex post* zijn betrokken. Evenmin blijkt dat door de verwerende partij rekening is gehouden met de vereisten gesteld in punt 5, tweede lid, in punt 10, eerste lid en in punt 11 van het bericht van 27 juni 2018, die niet werden onderzocht of zijn meegenomen. Zo blijkt volgens de verzoekende partij dat de tussenkomende partij in haar toelichtende memorie waar zij verwijst naar de mogelijkheid van schuldvergelijking, zelf toegeeft dat zij “een loopje neemt met de correcte toepassing van punt 11 van het bericht” en, derhalve, dat zij, minstens voor wat de klanten betreft waarvoor zij meer dan enkel de basisdiensten verricht, wel degelijk de kosten voor deze (bijkomende) dienstverlening rechtstreeks in rekening brengt én (enkel) het resterende saldo vervolgens aanvullend betaalt”. Er kan niet *post factum* worden overwogen dat de tussenkomende partij voldoet – *quod non* – aan alle eisen in het bericht van 27 juni 2018 zonder dat wordt

aangetoond cq. uit de bestreden beslissing blijkt of er op de gestelde punten (al dan geen) zorgvuldig onderzoek werd gedaan ten aanzien van de tussenkomenende partij.

Beoordeling

De ontvankelijkheid van het middel

Eerste exceptie

19. Volgens de verwerende partij is de bestreden verlenging gesteund op punt 12 van het bericht en heeft de al dan niet naleving van punt 11 geen invloed op de rechtsgeldigheid van de bestreden verlenging. De beweerde tekortkoming is volgens de verwerende partij enkel relevant bij de beoordeling van een eventuele intrekking van de machtiging.

20. Deze exceptie wordt niet bijgevalen. In het *sub* 3.2 aangehaalde punt 12, derde lid, van het bericht van 27 juni 2018 kan immers worden gelezen dat de bevoegde dienst binnen de FOD Financiën nagaat of de aanvrager aan de “hogervermelde kwalificaties en voorwaarden voldoet”. Hieruit vloeit voort dat indien de aanvrager niet voldoet aan onder meer de voorwaarden in de punten 5, 10 of 11 van datzelfde bericht, dit ertoe kan leiden dat de bestreden verlenging van de machtiging niet aan de tussenkomenende partij kan worden toegekend. Daarenboven bepaalt punt 8 van het bericht dat “[i]ndien wordt vastgesteld dat de gemachtigde onderneming systematisch fouten maakt, [...] haar machtiging al dan niet voor onbepaalde tijd [kan] worden ingetrokken.” Indien de verwerende partij derhalve zou oordelen dat er tot intrekking van de machtiging moet worden overgegaan, betekent dit meteen dat zij geen verlenging van die machtiging kan verlenen.

Tweede exceptie

21. De verwerende partij voert nog aan dat de overheid de plicht heeft om alle verzoeken in verband met de machtiging gelijk te behandelen en wijst

erop dat er ook bij de aanvraag van de verzoekende partij problemen waren. Daaruit leidt de verwerende partij af dat indien de stelling van de verzoekende partij zou worden bijgetreden, de vraag van de verzoekende partij om haar machtiging te verlengen eveneens moet worden afgewezen om een discriminatie tussen de aanvragen te voorkomen.

22. Deze door de verwerende partij aangevoerde exceptie kan evenmin worden bijgevalen. Immers, de eerbiediging van het gelijkheidsbeginsel dient zich te verdragen met het legaliteitsbeginsel dat inhoudt dat niemand zich kan beroepen op een onrechtmatig gedrag dat elders zou worden verricht of anders geformuleerd. Er bestaat geen gelijkheid in de onwettigheid. De bevoegde dienst binnen de FOD Financiën dient op grond van punt 12, derde lid, van het bericht na te gaan of de aanvrager aan de kwalificaties en voorwaarden weergegeven in het bericht voldoet. Indien blijkt dat de tussenkomende partij de verplichtingen opgelegd in het bericht niet naleeft, moet de verwerende partij dit in haar beoordeling betrekken, zelfs indien zou blijken dat er problemen zijn met de aanvraag van de verzoekende partij.

Conclusie

23. De excepties zijn ongegrond.

Gegrondeheid van het middel

24. In punt 13 hiervoor is weergegeven wat de materiële motiveringsplicht inhoudt. Er wordt naar verwezen.

Het zorgvuldigheidsbeginsel houdt in dat het bestuur zijn beslissing op zorgvuldige wijze moet voorbereiden. Dit impliceert dat de beslissing dient te steunen op werkelijk bestaande en concrete feiten die met de vereiste zorgvuldigheid werden vastgesteld. De overheid is onder meer verplicht om zorgvuldig te werk te gaan bij de voorbereiding van de beslissing en de

feitelijke en juridische aspecten van het dossier deugdelijk te onderzoeken, zodat zij met kennis van zaken kan beslissen.

Het beginsel *patere legem quam ipse fecisti* verplicht het bestuur en de organen die ervan afhangen ertoe de algemene regels die het zelf heeft vastgesteld te eerbiedigen bij de concrete toepassing ervan. De algemene regels waarop de verzoekende partij te dezen doelt, staan in het bericht van 27 juni 2018 omtrent de elektronische verificatie van de vrijstelling van btw bedoeld in artikel 42, § 3, eerste lid, 1°, 2°, 3°, 4° en 8°, van het Btw-wetboek.

25. In de mate de verzoekende partij de verwerende partij verwijt dat zij niet, minstens onvoldoende heeft onderzocht of de tussenkomende partij handelt in overeenstemming met hetgeen in punt 11 van het bericht van 27 juni 2018 is bepaald, kan zij zoals hierna wordt uiteengezet, niet worden bijgevalen.

Punt 11 van het genoemde bericht luidt:

“11. De gemachtigde onderneming die in uitvoering van de samenwerkingsovereenkomst andere diensten dan de basisdienst aanbiedt, zoals omschreven in punt 4, derde lid van onderhavig bericht, dient op haar beurt de ontvangen btw van de leverancier of dienstverrichter binnen de zeven (7) werkdagen na ontvangst integraal te betalen aan de begunstigde, zonder afhouding van kosten van welke aard ook.

De gemachtigde onderneming die in uitvoering van de samenwerkingsovereenkomst enkel de basisdienst verleent, zoals omschreven in punt 4, derde lid van onderhavig bericht, dient op haar beurt de ontvangen btw van de leverancier of dienstverrichter binnen de zes (6) maanden na ontvangst integraal te betalen aan de begunstigde zonder afhouding van kosten van welke aard ook.

Deze terugbetaling gebeurt op een bankrekening op naam van de begunstigde. Enkel indien door nationale of internationale regelgeving de begunstigde geen bankrekening in België kan openen, mag de terugbetaling plaatsvinden door middel van een postassignatie of bankcheque, doch nooit in baar geld.

Indien wordt vastgesteld dat de gemachtigde onderneming systematisch deze termijnen overschrijdt, kan haar machtiging al dan niet tijdelijk worden ingetrokken.

Indien de gemachtigde onderneming kosten aanrekent aan de begunstigde, dan dienen die het voorwerp uit te maken van een aparte factuur. Voor deze kosten geldt het minimumbedrag zoals vermeld in punt 1 niet.

E-certificaten en de terugbetaling van de btw op basis ervan kunnen enkel betrekking hebben op handelingen van het lopende jaar en het jaar daarvoor.

Voor beide handelingen, dus zowel de opmaak van de e-certificaten als de terugbetaling van de btw, dienen de stavingsstukken te worden bewaard, respectievelijk in hoofde van de leverancier of dienstverrichter en de gemachtigde

onderneming, gedurende 7 jaar vanaf de 1 januari van het jaar volgende op hun datum.”

De verzoekende partij steunt haar bewering dat de tussenkomende partij – in strijd met punt 11 van het eerder aangehaalde bericht – de ontvangen btw van de leverancier of dienstverlener na ontvangst niet integraal doorstuurt aan de begunstigde, maar de aangerekende kosten meteen in aftrek neemt zonder dat deze het voorwerp uitmaken van een aparte factuur, op een mededeling weergegeven in door de verzoekende partij bijgebrachte stukken 10 en 11.

De wettigheid van een beslissing moet worden beoordeeld bij de totstandkoming ervan. Met gegevens die dateren van na de bestreden beslissing kan in beginsel geen rekening worden gehouden bij de beoordeling van de wettigheid ervan.

Bovendien, daargelaten nog het antwoord op de vraag of de verzoekende partij zich rechtmatig op het door haar aangebrachte stuk 11 mag beroepen, wat de tussenkomende partij betwist, moet worden vastgesteld dat dit door de verzoekende partij bijgebracht stuk niet van aard is om de onwettigheid aan te tonen van de bestreden verlenging van de machtiging. Een discussie of verschil van mening tussen de verwerende partij en de tussenkomende partij omtrent de draagwijdte van punt 11 van het bericht, toont op zich niet aan dat de tussenkomende partij op het ogenblik dat over haar aanvraag tot verlenging wordt geoordeeld, niet de verplichtingen opgelegd in punt 11 zou naleven. Uit stuk 7 van het administratief dossier blijkt immers dat de tussenkomende partij in 2018 facturen opmaakt wanneer zij transactiekosten aanrekent en deze transactiekosten dus niet zonder meer in mindering brengt van de terug te storten btw.

Verder kan uit een door de verzoekende partij bijgebrachte “model van een teruggaveaanvraag” (stuk 20) dat is opgesteld door de tussenkomende partij en waarin een clause is opgenomen dat “een administratieve kost [...] onmiddellijk in mindering wordt gebracht”, wat volgens de verzoekende partij in strijd is met punt 11, niet worden afgeleid dat de

tussenkomen de partij op het ogenblik dat de machtiging werd verlengd nog met zulke clausules werkt. Het bijgebrachte model dateert immers van 1 augustus 2017, het stuk is bovendien niet ingevuld, gedagtekend of ondertekend, noch is duidelijk of de tussenkomen de partij op grond van dit document optreedt als gemachtigde onderneming dan wel als gemandateerde voor de leverancier of dienstverrichter om de teruggaafadministratie van btw te verzorgen, wat van elkaar te onderscheiden rechtssituaties zijn. Bovendien stelt de tussenkomen de partij dat zij, na overleg met de FOD Financiën, dit model niet langer gebruikt en blijkt uit het hiervoor genoemde stuk 7 van het administratief dossier dat de tussenkomen de partij de transactiekosten niet zonder meer in mindering brengt van de terug te storten btw, wat er inderdaad op wijst dat zij geen gebruik meer maakt van de betwiste clausule.

Wat tot slot het door de verzoekende partij bijgebrachte stuk 12 betreft, moet worden opgemerkt – en anders dan de verzoekende partij in haar laatste memorie beweert – dat dit stuk betrekking heeft op een derde marktoperator en dus geenszins op de tussenkomen de partij, minstens blijkt zulks niet uit het stuk in de (voor de Raad van State onleesbare) vorm zoals dat door de verzoekende partij is bijgebracht. Dit stuk kan dus niet aantonen dat de tussenkomen de partij de verplichtingen opgelegd in het bericht niet naleeft. De verwerende partij heeft als gevolg van stuk 12 van de stukkenbundel van de verzoekende partij de gemachtigde ondernemingen in een e-mail van 6 februari 2019 eraan herinnerd dat punt 11 van het bericht correct moet worden toegepast. Het in herinnering brengen van de verplichtingen opgenomen in punt 11 van het bericht, houdt evenwel geen bevestiging in dat de tussenkomen de partij in de ogen van de verwerende partij deze bepaling heeft geschonden.

Ten overvloede, en anders dan de verzoekende partij dat ziet sluit punt 11 van het bericht van 27 juni 2018 geen schuldvergelijking in de zin van de artikelen 1289 en 1290 van het Burgerlijk Wetboek uit. Uit punt 4, derde lid, van het bericht blijkt dat een basisdienst bestaat uit de “uitreiking van een E-certificaat en de terugbetaling van de btw-gelden aan de begunstigde”. De gemachtigde onderneming verstrekt deze basisdienst kosteloos. Gelet op het

kosteloos karakter van de basisdienst bepaalt punt 11, eerste en tweede lid, dat de gemachtigde onderneming de btw integraal aan de begunstigde dient te betalen zonder afhouding van kosten van welke aard ook. Voor de gemachtigde onderneming die ook andere diensten dan de basisdienst aanbiedt, wordt de betalingstermijn vastgelegd op “de zeven (7) werkdagen na ontvangst van de btw van de leverancier of dienstverrichter”. Voor de gemachtigde onderneming die enkel de basisdienst verleent, wordt de betalingstermijn vastgelegd op “de zes (6) maanden na ontvangst”. Punt 11, vijfde lid, van het bericht stelt dat indien de gemachtigde onderneming kosten (voor diensten anders dan de basisdienst) aanrekent aan de begunstigde, deze het voorwerp uitmaken van een aparte factuur. Deze bepalingen zijn erop gericht om te vermijden dat de gemachtigde onderneming door gebrekkige transparantie toch nog kosten voor de basisdienst zou aanrekenen. Op grond van deze bepalingen is het dus niet uitgesloten dat wanneer de gemachtigde onderneming kosten aan de begunstigde factureert voor een dienst anders dan de basisdienst, deze gemachtigde onderneming tot een schuldvergelijking kan overgaan.

Conclusie is dan ook dat de verzoekende partij er niet in slaagt om aan te tonen dat de tussenkomende partij – in strijd met punt 11 van het bericht – de ontvangen btw van de leverancier of dienstverlener na ontvangst niet integraal doorstuurt aan de begunstigde, maar de aangerekende kosten meteen in aftrek neemt zonder dat deze het voorwerp uitmaken van een aparte factuur. Evenmin toont zij aan dat de verwerende partij bij het onderzoek en de beoordeling van de aanvraag van de tussenkomende partij niet de vereiste zorgvuldigheid aan de dag heeft gelegd.

26. Het tweede middel is in de aangegeven mate ongegrond.

27. De verzoekende partij voert in het tweede middel nog aan dat de verwerende partij evenmin heeft gecontroleerd of de voorwaarden in punt 5, tweede lid, gelezen in samenhang met punt 10, eerste lid, van het bericht van 27 juni 2018 door de tussenkomende partij in acht wordt genomen.

De te dezen relevante punten 5, tweede lid, respectievelijk 10, eerste lid van het meergenoemde bericht luiden als volgt:

“De gemachtigde ondernemingen behandelen de E-certificaten die ontvangen worden via een andere gemachtigde onderneming op dezelfde wijze en binnen dezelfde tijdsspanne als de E-certificaten die ze zelf opmaken. Dit moet een gelijke behandeling van de begunstigde garanderen ongeacht bij welke gemachtigde ondernemer hij is aangesloten of bij welke leverancier of dienstverrichter hij koopt.”

en

“De door de leverancier of dienstverrichter ontvangen btw op handelingen waarvoor de toepassing van de vrijstelling bedoeld in artikel 42, § 3, eerste lid, 1°, 2°, 3°, 4° of 8°, van het Btw-Wetboek wordt gevraagd door middel van een E-certificaat, dient te worden doorgestort aan de gemachtigde onderneming op een bankrekening op haar naam uiterlijk tegen het einde van de maand volgend op de maand waarin de het E-certificaat werd bezorgd.”

Gevraagd naar de draagwijdte van deze verschillende punten in het bericht, antwoordt de Adviseur-Directeur van de FOD Financiën in een brief van 11 september 2018 (stuk 14 van het bundel van de verzoekende partij) – dit is nog vooraleer de bestreden beslissing is genomen –, onder meer het volgende:

“[...]

Wat zich in de praktijk voordoet is dat [de verzoekende partij] (maar ook andere operatoren) E-certificaten toestuurt aan een leverancier/dienstverrichter en deze laatste deze E-certificaten doorstuurt naar een bedrijf met wie het een contract heeft afgesloten om zijn teruggaafadministratie te verzorgen. Dit bedrijf treedt dan op in naam en voor rekening van de leverancier/dienstverrichter bij de terugbetaling van de btw. We hebben geen kennis van wettelijke bepalingen die een onderneming verbieden een deel van zijn administratie te outsourcen naar een ander bedrijf. En het kan gebeuren dat dit ander bedrijf zelf eveneens een gemachtigde onderneming is. De administratie ziet daar geen bezwaar in zolang de btw binnen de vastgestelde termijn wordt terugbetaald.

[...]

Zoals u terecht opmerkt hebben de gemachtigde ondernemingen een grote verantwoordelijkheid bij het opstellen van het E-certificaat. Vandaar dat een verwijzing naar artikel 70, § 4, tweede lid, eerste zin, van het Btw-Wetboek werd toegevoegd.

Maar ondanks deze verantwoordelijkheid wordt de leverancier/dienstverrichter niet ontslagen van zijn verantwoordelijkheid. Inderdaad, op basis van artikel 1, eerste lid, van het KB nr. 4 van 29 december 1969 met betrekking tot de teruggaven van de belasting over de toegevoegde waarde is de rechthebbende op de teruggaaf degene die de belasting aan de Staat heeft voldaan. Dit is de leverancier/dienstverrichter via zijn periodieke btw-aangifte. Als de btw ten onrechte wordt terugbetaald op basis van het E-certificaat, dan zal het in eerste instantie de leverancier/dienstverrichter zijn die wordt aangesproken. Het is dan ook volkomen begrijpelijk dat deze laatste of het door hem aangeduide bedrijf, onderzoekt of het E-certificaat overeenstemt met de gegevens van de factuur. Als het aangeduide bedrijf ook een gemachtigde

onderneming zou zijn voor het uitreiken van E-certificaten, dan komt het niet tussen als gemachtigde onderneming, maar als gemandateerde van de leverancier/dienstverrichter. Dit mag niet beschouwd worden als de tussenkomst van een tweede gemachtigde onderneming in het uitreiken van het E-certificaat maar de gemandateerde van de leverancier/dienstverrichter die een feit signaleert die de terugbetaling voorlopig belet.

Dus nee, punt 5, tweede lid, is niet enkel van toepassing op de overgangsperiode, maar meer algemeen als een gemachtigde onderneming ook optreedt als gemandateerde van de leverancier/dienstverrichter. [...].”

Volgens de verzoekende partij voldoet de tussenkomende partij niet aan punt 5, tweede lid, gelezen in samenhang met punt 10, eerste lid, van het bericht omdat de tussenkomende partij als gemandateerde van de leverancier/dienstverrichter, aan de verzoekende partij het merendeel van de gevallen op het einde van de maand ofwel allemaal samen op één dag betaalt. Dergelijke handelwijze volstaat evenwel niet om aan te tonen dat de tussenkomende partij de termijn als bedoeld in punt 10, eerste lid, van het bericht niet naleeft. Zij wijst er voorts op dat zij klachten krijgt van diplomaat-klanten die goederen hebben aangekocht bij leveranciers die hun teruggaafadministratie door de tussenkomende partij laten verzorgen. Eveneens is één van die leveranciers door de verzoekende partij gedagvaard om de btw terug te betalen. Daaruit zou blijken dat de tussenkomende partij de betaaltermijn van punt 10, eerste lid, van het bericht niet zou naleven.

Anders dan de verzoekende partij het ziet, moet uit het aangehaalde schrijven worden afgeleid dat de fiscale administratie op de hoogte was van de beweerde onduidelijkheid met betrekking tot de draagwijdte van de genoemde punten 5 en 10 die de administratie, daarom verzocht, ertoe heeft gebracht op een algemene wijze standpunt in te nemen omtrent de draagwijdte van die bepalingen, wat deze overigens heeft gedaan nog vooraleer de bestreden verlenging werd toegestaan. In die omstandigheden kan bezwaarlijk worden aangenomen zoals de verzoekende partij in haar laatste memorie nog beklemtoont, dat er door het fiscaal bestuur geen onderzoek zou zijn verricht of dat de argumentatie of standpunten van de verwerende partij *post factum* zijn ingenomen.

Aldus blijkt dat de verantwoordelijkheid voor het gebrek aan naleving van de terugbetalingstermijn op grond van de betrokken bepalingen in het bericht in de eerste plaats toekomt aan de betrokken leverancier/dienstverrichter. Deze zienswijze wordt ook door de verzoekende partij gevolgd aangezien zij enkel de leverancier dagvaardt en niet de verzoekende partij die de teruggaafadministratie verzorgt. Punt 10, eerste lid, van het bericht spreekt in dit verband enkel over de leverancier of dienstverrichter. Een schending van punt 5, tweede lid, in samenhang met punt 10, eerste lid, van het bericht zou enkel voorliggen indien zou blijken dat deze laattijdigheid toe te schrijven valt aan de tussenkommende partij als gemandateerde onderneming partij die de E-certificaten ontvangen via een andere gemachtigde onderneming (hier: de verzoekende partij), niet op dezelfde wijze en binnen dezelfde tijdsspanne zou behandelen als de E-certificaten die ze zelf opmaakt. Noch in het administratief dossier, noch in de stukkenbundel van de verzoekende partij ligt een stuk voor die een dergelijke schending aannemelijk maakt. Evenmin maakt de verzoekende partij aannemelijk dat de bestreden verlenging aangetast is door een onzorgvuldig onderzoek door de verwerende partij wat betreft deze verplichtingen in het bericht.

28. Het tweede middel is ongegrond.

C. Derde en vierde middel

Uiteenzetting van de middelen

29. In het derde middel van haar verzoekschrift, wat zij in haar memorie van wederantwoord herhaalt, roept de verzoekende partij de schending in van artikel 42, § 3, eerste lid, 1°, 2°, 3°, 4° en 8°, van het Btw-Wetboek, gelezen in samenhang met punt 11 van het bericht van 27 juni 2018. Samengevat stelt de verzoekende partij dat niet is voldaan aan de voorwaarden waaraan een kandidaat-onderneming moet voldoen zodat de bestreden machtiging punt 11 van het bericht van 27 juni 2018 schendt zodat de bestreden machtiging ook een schending inhoudt van artikel 42, § 3, eerste lid, 1°, 2°, 3°, 4° en 8° van het Btw-wetboek. Volgens de verzoekende partij betaalt de tussenkommende partij de

ontvangen btw van de leverancier of dienstverrichter niet integraal door aan de begunstigde diplomaat-klant maar neemt zij de aangerekende kosten meteen in aftrek zonder dat deze het voorwerp uitmaken van een aparte factuur.

30. In het vierde middel van haar verzoekschrift, hetgeen zij evenzo in haar memorie van wederantwoord herneemt, voert de verzoekende partij de schending aan van artikel 42, § 3, eerste lid, 1°, 2°, 3°, 4° en 8°, van het Btw-Wetboek, gelezen in samenhang met punt 5, tweede lid en punt 10, eerste lid van het bericht van 27 juni 2018. Samengevat doet zij gelden dat niet is voldaan aan de voorwaarden waaraan een kandidaat-onderneming moet voldoen zodat de bestreden machtiging punt 10, eerste lid van het bericht van 27 juni 2018 schendt zodat de bestreden machtiging ook een schending inhoudt van artikel 42, § 3, eerste lid, 1°, 2°, 3°, 4° en 8° van het Btw-wetboek. Volgens de verzoekende partij schendt de tussenkommende partij de genoemde punten 5 en 10 doordat zij de betalingen aan de verzoekende partij in die gevallen waarin de tussenkommende partij optreedt als onderneming aan wie de teruggaafadministratie is uitbesteed “in het merendeel van de gevallen” pas verricht op het einde van de maand, hetzij allemaal tezamen op een dag waardoor de verzoekende partij geen weet heeft van de datum waarop de aankoop geschiedde zodat geen enkel bewijs voorligt van de naleving van punt 10, eerste lid van het meergenoemde bericht.

In haar laatste memorie volhardt zij in beide wettigheidskritieken.

Beoordeling

31. Deze wettigheidskritieken, die de verzoekende partij in haar memorie van wederantwoord herhaalt en waarin zij in haar laatste memorie volhardt, zijn in wezen een herneming van de kritieken die reeds in het tweede middel zijn beoordeeld en ongegrond bevonden.

Er wordt naar verwezen.

Uit de beoordeling van het tweede middel is gebleken dat de verzoekende partij er niet in slaagt aan te tonen noch redelijkerwijze aannemelijk te maken dat de tussenkomen de partij niet voldoet aan de haar in de punten 5, 10 en 11 van het bericht opgelegde verplichtingen.

32. Het derde en vierde middel zijn ongegrond.

VI. Verzoek tot het in stand houden van de gevolgen ingeval van vernietiging van de bestreden beslissing

33. Het verzoek in ondergeschikte orde van de tussenkomen de partij in haar laatste memorie tot handhaving van de gevolgen met toepassing van artikel 14ter van de gecoördineerde wetten op de Raad van State is zonder voorwerp, aangezien in deze zaak geen nietigverklaring wordt uitgesproken.

BESLISSING

1. De Raad van State verwerpt het beroep.

2. De verzoekende partij wordt verwezen in de kosten van het beroep tot nietigverklaring, begroot op een rolrecht van 200 euro en een bijdrage van 20 euro.

De tussenkomen de partij wordt verwezen in de kosten van de tussenkomst, begroot op 150 euro.

Dit arrest is uitgesproken te Brussel, in openbare terechtzitting van een september tweeduizend eenentwintig, door de Raad van State, XIVE kamer, samengesteld uit:

Geert Debersaques,	kamervoorzitter,
Carlo Adams,	kamervoorzitter,
Kaat Leus,	staatsraad,
bijgestaan door	
Joris Casneuf,	griffier.

De griffier

De voorzitter

Joris Casneuf

Geert Debersaques