

ROYAUME DE BELGIQUE

KONINKRIJK BELGIE

AVIS DU CONSEIL D'ETAT

ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE

Le CONSEIL D'ETAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Ministre des Finances, le 16 juin 1998, d'une demande d'avis, dans un délai ne dépassant pas un mois, sur un projet de loi "modifiant la loi générale sur les douanes et accises et instaurant un droit de recours administratif", a donné le 27 janvier 1999 l'avis suivant :

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 16 juni 1998 door de Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van ten hoogste een maand, van advies te dienen over een ontwerp van wet "tot wijziging van de algemene wet inzake douane en accijnzen en tot instelling van een administratief recht van beroep", heeft op 27 januari 1999 het volgende advies gegeven :

I. Comme l'indique l'exposé des motifs du projet, ses auteurs ont voulu "rendre la procédure (de recours contre les décisions de l'Administration des douanes et accises) aussi proche que possible de celle du recours administratif telle qu'elle est définie dans le projet de loi relative au contentieux en matière fiscale pour ce qui concerne les impôts directs". Il s'agit de fournir aux contribuables "une uniformité de procédure aussi complète que possible" (exposé des motifs, p 4).

Toutefois, depuis que le Conseil d'Etat a été saisi de l'avant-projet (juin 1998), les projets de "loi relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale" et de "loi relative au contentieux en matière fiscale" ont été profondément modifiés par le Sénat (1).

D'après le projet d'article 1385undecies du Code judiciaire adopté par la Chambre, dans les contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt, l'action du contribuable n'est admise que si le demandeur a introduit préalablement le recours administratif organisé par ou en vertu de la loi et qu'il a été statué sur ce recours.

"Sans préjudice de dispositions particulières, le recours administratif est censé rejeté s'il n'est pas notifié au demandeur une décision dans les six mois de la mise en demeure de l'autorité administrative", mise en demeure qui ne peut être faite au plus tôt que

(1) Doc. parl., Sénat, I-966/12 et I-967/11 du 14 janvier 1999 concernant les textes adoptés par la Commission des Finances et des Affaires économiques du Sénat.

dix-huit mois après que le recours administratif a été introduit (1).

En Commission des Finances et des Affaires économiques du Sénat, le nouvel article 1385undecies du Code judiciaire en projet a été profondément modifié.

Le principe selon lequel le contribuable ne peut agir en justice que s'il a introduit préalablement le recours administratif "organisé par ou en vertu de la loi" est maintenu.

Toutefois, si ce recours administratif n'a pas fait l'objet d'une décision dans les six mois de sa notification (ou dans les neuf mois lorsqu'il s'agit d'une imposition d'office), le contribuable peut introduire l'action en justice sans attendre cette décision (2).

(1) Doc. parl., Chambre, n° 1342/17-97/98, texte adopté par la Commission des Finances et du Budget de la Chambre.

(2) Selon une disposition transitoire, "la possibilité d'introduire une action au plus tôt six mois ou neuf mois après la date de réception du recours administratif au cas où ce recours n'a pas fait l'objet d'une décision" ne sera applicable qu'aux impositions des exercices d'imposition 1999 et suivants en ce qui concerne les impôts sur les revenus et les taxes assimilées aux impôts sur les revenus. Pour les impositions des exercices antérieurs qui auront fait l'objet de réclamations introduites postérieurement au 1er mars 1999, le contribuable ne pourra introduire une action en justice que si ces réclamations n'ont fait l'objet d'aucune décision au 31 mars 2001.

Le projet doit, dès lors, être fondamentalement revu pour être adapté au dernier état du projet de loi relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale et être soumis à nouveau à la section de législation du Conseil d'Etat.

II. En vue de cette révision, le Conseil d'Etat croit devoir attirer, dès à présent, l'attention sur une discordance difficilement compréhensible entre l'avant-projet examiné et le régime institué en matière de TVA par le projet de loi relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale.

Il est à peine besoin de souligner le lien étroit qui existe entre les droits de douane et la TVA à l'importation : le même fait imposable est susceptible d'entraîner la déduction de la TVA (1) et le droit de douane.

C'est si vrai que l'article 85 du Code de la TVA donne au Roi la possibilité - non utilisée jusqu'à présent - de conférer au directeur régional de l'Administration des droits de douane et accises le pouvoir de viser et de rendre exécutoire la contrainte tendant au recouvrement de la TVA à l'importation.

(1) Code de la TVA, article 23, modifié par la loi du 28 décembre 1992.

Or, il ressort de déclarations formelles faites par le Ministre des Finances à la Chambre des représentants que l'obligation du recours administratif préalable ne s'applique pas en matière de TVA.

Considérant sans doute qu'en matière de TVA, il n'y a pas de "recours administratif organisé par ou en vertu de la loi", le Ministre des Finances a déclaré à la Chambre, pour faire rejeter un amendement proposé par M. Reynders, que le nouvel article 1385undecies en projet n'impose pas un recours administratif préalable en matière de TVA (1).

Ainsi, si le contribuable se voit notifier une contrainte par l'Administration de la TVA, il peut faire immédiatement opposition à contrainte (ce qui tient en suspens l'exécution de celle-ci) sans recours administratif préalable.

Au contraire, l'article 3 du projet examiné introduit dans l'article 314 de la loi générale sur les douanes et accises une modification destinée à concilier le principe selon lequel l'exécution de la contrainte ne peut être suspendue que par une opposition portée devant le juge civil (article 314, § 3) avec la nouvelle règle imposant un recours administratif préalable à toute action en justice.

(1) Annales, Chambre, 1997-1998, n° 240, p. 8522, col. 2 et 3.

Dans le cas où la dette d'impôt pour laquelle l'Administration envisage de décerner contrainte n'a pas encore fait l'objet d'un recours administratif (1) et où le délai de recours n'est pas expiré, le directeur régional, avant de viser la contrainte et de la rendre exécutoire, doit mettre le débiteur en demeure d'acquitter les droits dus, et ce par lettre recommandée à la poste. Le redevable dispose alors d'un délai d'un mois au moins pour introduire un recours administratif contre la dette d'impôt. Toutefois, cette mise en demeure paraît avoir les mêmes effets que la contrainte, puisqu'elle permet à l'Administration de procéder à des saisies conservatoires sur les biens meubles et immeubles du contribuable, comme si une contrainte lui avait été décernée.

Cette procédure, extrêmement complexe, n'est pas imposée par le projet de loi relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale, selon lequel le recours administratif préalable n'est pas requis lorsqu'il s'agit de faire opposition à contrainte en matière de TVA.

(1) Il faut avoir égard au texte néerlandais de l'article 3 du projet, qui reflète seul la volonté des auteurs du projet telle qu'elle est explicitée dans l'exposé des motifs. La version française comporte une grave erreur de traduction.

Elle ne paraît pas non plus imposée par l'article 243 du règlement CEE n° 2913/92 de 12 octobre 1992, qui dispose :

"Le droit de recours peut être exercé :

- a) dans une première phase, devant l'autorité douanière désignée à cet effet par les Etats membres;
- b) dans une seconde phase, devant une instance indépendante qui peut être une autorité judiciaire ...".

Dans le cas où le recours administratif n'a pas été exercé au moment où la contrainte est décernée par l'administration des droits de douane, rien n'empêche de disposer que l'opposition à contrainte peut être introduite sans recours administratif préalable, comme en matière de TVA.

Comme le souligne l'exposé des motifs, avant que la contrainte soit décernée, le montant des droits doit être communiqué au débiteur, en vertu de l'article 221 du règlement CEE n° 2913/92. Dès ce moment, le débiteur a eu la possibilité d'introduire un recours administratif. Si la contrainte est décernée avant que ce recours administratif soit introduit, la possibilité de faire opposition à contrainte suffit à sauvegarder ses droits.

Observation finale

Du point de vue de la correction de la langue, le texte néerlandais du projet est de mauvaise qualité. Il devrait être rédigé en tenant compte des observations formulées dans la version néerlandais, in fine, du présent avis.

I. Zoals in de memorie van toelichting van het ontwerp staat, hebben de stellers van het ontwerp "de procedure (inzake beroep tegen beslissingen van de Administratie der douane en accijnzen) zoveel als mogelijk gelijklopend [willen] maken met de procedure van administratief beroep zoals die inzake directe belastingen in het ontwerp van wet betreffende de beslechting van fiscale geschillen is opgenomen". Het is de bedoeling de belastingplichtigen "een zo groot mogelijke procedurele eenvormigheid" te bieden (memorie van toelichting, blz. 4).

Sinds het voorontwerp bij de Raad van State is ingediend (juni 1998), zijn het ontwerp van "wet betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken" en het ontwerp van "wet betreffende de beslechting van fiscale geschillen" evenwel grondig gewijzigd door de Senaat (1).

Volgens het ontworpen artikel 1385undecies van het Gerechtelijk Wetboek, dat door de Kamer is aangenomen, wordt de vordering van de belastingplichtige inzake geschillen betreffende de toepassing van een belastingwet, slechts toegestaan indien de eiser het door of krachtens de wet georganiseerde administratief beroep heeft ingesteld en daarover uitspraak is gedaan.

(1) Gedr. St. Senaat, 1-966/12 en 1-967/11 van 14 januari 1999 betreffende de teksten die aangenomen zijn door de Commissie voor de Financiën en de Economische Aangelegenheden van de Senaat.

"Onverminderd bijzondere bepalingen, wordt een administratief beroep geacht te zijn afgewezen indien aan de eiser geen kennis is gegeven van de uitspraak binnen zes maanden nadat de administratieve overheid in gebreke is gesteld", welke ingebrekestelling op zijn vroegst achttien maanden nadat het administratief beroep is ingesteld, mag worden gedaan (1).

In de Commissie voor de Financiën en de Economische Aangelegenheden van de Senaat is het ontworpen nieuwe artikel 1385undecies van het Gerechtelijk Wetboek grondig gewijzigd.

Het beginsel dat de belastingplichtige pas in rechte kan optreden wanneer hij eerst het "door of krachtens de wet georganiseerde" administratief beroep heeft ingesteld, wordt behouden.

Indien over dat administratief beroep echter niet binnen zes maanden nadat het ter kennis is gebracht (of binnen negen maanden wanneer het om een ambtshalve opgelegde

(1) Gedr. St., Kamer, nr. 1342/17-97/98, tekst aangenomen door de Commissie voor de Financiën en de Begroting van de Kamer.

aanslag gaat) een uitspraak is gedaan, kan de belastingplichtige een rechtsvordering instellen zonder die uitspraak af te wachten (1).

Het ontwerp moet dan ook grondig worden herzien om te worden aangepast aan de laatste stand van het ontwerp van wet betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken, en opnieuw aan de afdeling wetgeving van de Raad van State worden voorgelegd.

II. Met het oog op die herziening meent de Raad van State nu reeds de aandacht te moeten vestigen op een moeilijk te begrijpen discrepantie tussen het onderzochte voorontwerp en de regeling die inzake BTW bij het ontwerp van wet betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken wordt ingevoerd.

Er hoeft wel niet gewezen te worden op de nauwe samenhang tussen douanerechten en BTW bij de invoer : op

(1) Luidens een overgangsbepaling "is de mogelijkheid om ten vroegste zes maanden of negen maanden na de datum van ontvangst van het administratief beroep een vordering in te leiden zo over dat beroep geen uitspraak is gedaan", alleen van toepassing op de aanslagen voor het aanslagjaar 1999 en voor de volgende aanslagjaren wat de inkomstenbelastingen en de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen betreft. Wat de aanslagen voor vroegere aanslagjaren betreft, waartegen na 1 maart 1999 bezwaar wordt ingediend, kan de belastingplichtige eerst een rechtsvordering instellen wanneer op 31 maart 2001 over die bezwaren geen uitspraak is gedaan.

hetzelfde belastbare feit kunnen BTW (1) en douanerechten verschuldigd zijn.

Dat klemmt zodanig dat artikel 85 van het Wetboek van de BTW de Koning de mogelijkheid biedt - die tot op heden niet is gebruikt - om de gewestelijke directeur van de Administratie der douane en accijnzen de bevoegdheid te verlenen om het dwangbevel tot invordering van de B.T.W. bij invoer te viseren en uitvoerbaar te verklaren.

Uit de formele verklaringen van de Minister van Financiën in de Kamer van Volksvertegenwoordigers blijkt echter dat het verplichte voorafgaand administratief beroep niet van toepassing is in BTW-aangelegenheden.

Wellicht uit de overweging dat er in BTW-aangelegenheden geen "door of krachtens de wet georganiseerd administratief beroep" bestaat, heeft de Minister van Financiën, om een door de heer Reynders voorgesteld amendement te laten verwerpen, in de Kamer verklaard dat het ontworpen nieuwe artikel 1385undecies een voorafgaand administratief beroep niet verplicht stelt in BTW-aangelegenheden (2).

(1) Wetboek van de B.T.W., artikel 23, gewijzigd bij de wet van 28 december 1992

(2) Handelingen, Kamer, 1997-1998, nr. 240, blz. 8522, kolommen 2 en 3

Wanneer door de Administratie van de BTW een dwangbevel ter kennis gebracht wordt van een belastingplichtige, kan deze dus onmiddellijk, zonder voorafgaand administratief beroep, verzet aantekenen tegen dat dwangbevel (waardoor de tenuitvoerlegging ervan wordt geschorst).

Artikel 3 van het onderzochte ontwerp daarentegen brengt in artikel 314 van de algemene wet inzake douane en accijnzen een wijziging aan, met de bedoeling het beginsel dat de tenuitvoerlegging van een dwangbevel alleen geschorst kan worden door bij de burgerlijke rechter verzet aan te tekenen (artikel 314, § 3), bestaanbaar te maken met de nieuwe regel dat iedere rechtsvordering moet worden voorafgegaan door een administratief beroep.

Indien er tegen de belastingschuld waarvoor de Administratie een dwangbevel wil uitvoeren nog geen administratief beroep (1) is geweest en de termijn voor beroep niet is verstreken, moet de gewestelijke directeur de schuldenaar bij een ter post aangetekende brief in gebreke stellen met betrekking tot het betalen van de verschuldigde rechten, voordat hij het dwangbevel viseert en het uitvoerbaar verklaart. De belastingschuldige beschikt dan over minstens een maand om tegen de belastingschuld een administratief beroep in te stellen. Deze ingebrekestelling lijkt echter dezelfde rechtsgevolgen te hebben als het dwangbevel,

(1) Er zij verwezen naar de Nederlandse tekst van artikel 3 van het ontwerp, aangezien hij alleen de bedoeling weergeeft van de stellers van het ontwerp, zoals die in de memorie van toelichting is uiteengezet. De Franse versie bevat een zware vertaalfout.

aangezien ze de Administratie in staat stelt bewarend beslag te leggen op de roerende en onroerende goederen van de belastingplichtige, alsof tegen hem een dwangbevel was uitgevaardigd.

Deze bijzonder omslachtige procedure wordt niet opgelegd door het ontwerp van wet betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken, luidens hetwelk het voorafgaande administratief beroep niet vereist is wanneer het gaat om verzet tegen een dwangbevel in BTW-aangelegenheden.

Ze lijkt ook niet te worden opgelegd door artikel 243 van EEG-verordening nr. 2913/92 van 12 oktober 1992, dat het volgende bepaalt :

"Het recht op beroep kan worden uitgeoefend :

- a) in een eerste fase (bezwaar), bij de daartoe door de Lid-Staten aangewezen douaneautoriteit;
- b) in een tweede fase (beroep), bij een onafhankelijke instantie, die (...) een rechterlijke instantie ... kan zijn."

Voor het geval er geen administratief beroep is geweest toen het dwangbevel door de administratie van de douanerechten is uitgevaardigd, staat niets eraan in de weg te bepalen dat tegen het dwangbevel verzet kan worden aangetekend zonder voorafgaand administratief beroep, zoals in BTW-aangelegenheden.

.../...

Zoals in de memorie van toelichting staat, moet krachtens artikel 221 van EEG-verordening nr. 2913/92, het bedrag van de rechten aan de schuldenaar worden meegedeeld voordat het dwangbevel wordt uitgevaardigd. Vanaf dat moment heeft de schuldenaar de mogelijkheid gehad een administratief beroep in te stellen. Indien het dwangbevel wordt uitgevaardigd voordat dat administratief beroep is ingesteld, is de mogelijkheid om verzet aan te tekenen tegen het dwangbevel voldoende om zijn rechten veilig te stellen.

Slotopmerkingen

De Nederlandse tekst van het ontwerp is uit een oogpunt van correct taalgebruik van slechte kwaliteit. Onder voorbehoud van de hiervoren gemaakte inhoudelijke opmerkingen wordt in dit verband, bij wijze van voorbeeld, op het volgende opmerkzaam gemaakt :

Artikel 2

Het ontworpen artikel 211

Men schrijve "binnen twee maanden", niet "binnen de twee maanden". Een soortgelijke opmerking geldt voor heel het ontwerp.

.../...

Het ontworpen artikel 212

Men schrijve : "van een ambtenaar met een gelijkwaardige graad" alsook "aangesteld" in plaats van "aangeduid".

Het ontworpen artikel 213

Men schrijve "met toepassing van" en niet "bij toepassing van", dat iets anders betekent.

Het ontworpen artikel 214

In paragraaf 2, die het tweede lid wordt, schrijve men "onderwerp" en niet "voorwerp".

Het ontworpen artikel 216

De onvoltooid toekomende tijd is niet gebruikelijk in de wetgevingstechniek en moet worden vervangen door de onvoltooid tegenwoordige tijd. Een soortgelijke opmerking geldt voor heel het ontwerp. Bovendien schrijve men "ter plaatse" in plaats van "zonder verplaatsing", alsook "zich ... aan te melden" in plaats van "zich ... aan te bieden".

.../...

Het ontworpen artikel 217

Men schrijve : "... de door hem aangewezen ambte-
naar, respectievelijk het college van ambtenaren ..."

Artikel 3

In het ontworpen tweede lid schrijve men "ge-
schiedt" in plaats van "zal gebeuren". Ook in het ontworpen
vierde lid behoort het woord "gebeuren", dat niet geschikt
is voor de wetgevingstechniek, vervangen te worden door het
woord "geschieden". Voorts zij erop gewezen dat in de
wetgevingstechniek evenmin woorden als "moeten, dienen te,
en behoren te" gebruikt worden, aangezien de verplichting al
besloten ligt in de regelgeving als zodanig. In het ont-
worpen vijfde lid schrijve men "in het voorgaande lid" in
plaats van "in voorgaande alinea" en in het ontworpen zesde
lid "veilig te stellen" in plaats van "te vrijwaren".

La chambre était composée de

Messieurs J.-J. STRYCKMANS,
de Heren

Y. KREINS,
P. QUERTAINMONT,

J.-M. FAVRESSE,

J. KIRKPATRICK,

Madame J. GIELISSEN,
Mevrouw

Le rapport a été présenté par M. J. REGNIER, premier auditeur chef de section. La note du Bureau de coordination a été rédigée et exposée par Mme G. JOTTRAND, référendaire adjoint.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise a été vérifiée sous le contrôle de M. J.-J. STRYCKMANS.

LE GREFFIER - DE GRIFFIER,

J. GIELISSEN

De kamer was samengesteld uit

premier président,
eerste voorzitter,

conseillers d'Etat,
staatsraden,

assesseurs de la
section de législation,
assessoren van de
afdeling wetgeving,

greffier assumé,
toegevoegd griffier.

Het verslag werd uitgebracht door de H. J. REGNIER, eerste auditeur afdelingshoofd. De nota van het Coördinatiebureau werd opgesteld en toegelicht door Mevr. G. JOTTRAND, adjunct-referendaris.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst werd nagezien onder toezicht van de H. J.-J. STRYCKMANS.

LE PREMIER PRESIDENT - DE
EERSTE VOORZITTER,

J.-J. STRYCKMANS