RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 52.883/3
van 14 maart 2013

over

een ontwerp van koninklijk besluit ‘tot wijziging van het koninklijk besluit nr. 7 van 29 december 1992 met betrekking tot de invoer van goederen voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde’

CONSEIL D’ÉTAT
section de législation

avis 52.883/3
du 14 mars 2013

sur

un projet d’arrêté royal ‘modifiant l’arrêté royal n° 7, du 29 décembre 1992, relatif aux importations de biens pour l’application de la taxe sur la valeur ajoutée’

Op 12 februari 2013 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een ontwerp van koninklijk besluit 'tot wijziging van het koninklijk besluit nr. 7 van 29 december 1992 met betrekking tot de invoer van goederen voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde'.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 5 maart 2013. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS en Bruno SEUTIN, staatsraden, Jan VELAERS en Lieven DENYS, assessoren, en Greet VERBERCKMOES, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Dries VAN EECKHOUTTE en Anja SOMERS, auditeurs.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Jo BAERT, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 14 maart 2013.

*

Le 12 février 2013, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur un projet d'arrêté royal 'modifiant l'arrêté royal n° 7, du 29 décembre 1992, relatif aux importations de biens pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée'.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 5 mars 2013. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jan SMETS et Bruno SEUTIN, conseillers d'État, Jan VELAERS et Lieven DENYS, assesseurs, et Greet VERBERCKMOES, greffier.

Le rapport a été présenté par Dries VAN EECKHOUTTE et Anja SOMERS, auditeurs.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Jo BAERT, président de chambre.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 14 mars 2013.

*

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET ONTWERP

2. Het om advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe om het koninklijk besluit nr. 7 van 29 december 1992 'met betrekking tot de invoer van goederen voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde' (hierna: koninklijk besluit nr. 7) te wijzigen, teneinde enerzijds bepaalde erkende personen toe te staan dat de uit hoofde van invoer opeisbare belasting niet moet worden voldaan op het tijdstip van de aangifte voor het verbruik (artikel 1), maar door middel van de periodieke aangifte (artikel 2), en anderzijds een wijziging aan te brengen in de regels inzake de personen die hoofdelijk zijn gehouden tot de voldoening van de belasting (artikel 3).

RECHTSGROND

3. De rechtsgrond voor het te nemen besluit wordt geboden door artikel 52, § 1, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: Btw-wetboek).

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Aanhef

4. Gelet op wat over de rechtsgrond is opgemerkt, wordt in het eerste lid van de aanhef beter meer specifiek verwezen naar artikel 52, § 1, van het Btw-wetboek.

5. Aangezien het ontwerp krachtens artikel 2, 9°, van het koninklijk besluit van 20 september 2012 'houdende uitvoering van artikel 19/1, § 1, tweede lid van hoofdstuk V/1 van de wet van 5 mei 1997 betreffende de coördinatie van het federale beleid inzake duurzame ontwikkeling' is vrijgesteld van het voorafgaand onderzoek, dient het zesde lid van de aanhef te worden geschrapt.

Artikel 1

6. In het ontworpen artikel 5, § 6, van het koninklijk besluit nr. 7 wordt onder meer bepaald dat de vergunning kan worden ingetrokken als de vergunninghouder niet meer voldoet aan de voorwaarden gesteld bij het Btw-wetboek of de ter uitvoering ervan genomen besluiten. Gelet op de verstrekkende gevolgen (zie het tweede lid van artikel 5, § 6) verdient het aanbeveling om concreet aan te geven welke voorwaarden precies zijn bedoeld. De gemachtigde

is het daarmee eens. Volgens hem gaat het om de voorwaarden opgesomd in artikel 53, § 1, 2° en 3°, van het Btw-wetboek (indiening van periodieke btw-aangiften en voldoening van de verschuldigde belasting binnen de termijn van de indiening van de aangifte). Daarenboven zal moeten worden aangegeven om welke uitvoeringsbepalingen het gaat.

7. Waar in het ontworpen artikel 5, § 6, wordt bepaald dat de in paragraaf 3 bedoelde vergunning wordt ingetrokken "bij een met redenen omklede beslissing", gaat het om een bepaling die tegelijk overbodig en misleidend is. Zij is overbodig omdat dergelijke beslissingen onder de toepassing vallen van de wet van 29 juli 1991 'betreffende de uitdrukkelijke motivering van bestuurshandelingen' en de verplichting tot formele motivering van de weigeringsbeslissingen reeds uit die wet voortvloeit. Zij is misleidend omdat dergelijke bepaling de indruk wekt dat de formele motiveringsverplichting niet bestaat zonder dat zulks uitdrukkelijk wordt voorgeschreven in de ontworpen wettekst.

8. In het ontworpen artikel 5, § 7, wordt het aan de Minister van Financiën of zijn gemachtigde overgelaten om "de toepassingsmodaliteiten van dit artikel" te bepalen.

Volgens artikel 108 van de Grondwet is het maken van de verordeningen die voor de uitvoering van de wetten nodig zijn in beginsel zaak van de Koning. Afwijkingen van die principiële regeling, waarbij de Koning verordenende bevoegdheid delegeert aan een minister, worden slechts bestaanbaar geacht met het voornoemde grondwettelijke voorschrift voor zover de toegestane delegaties betrekking hebben op het vaststellen van uitvoeringsmaatregelen van bijkomstige of detailmatige aard.

Gelet daarop, zullen de bevoegdheden die met de aan te nemen bepaling worden gedelegeerd, duidelijk moeten worden omschreven en inpasbaar zijn in de bevoegdheden die aan een minister kunnen worden overgelaten.

Artikel 3

9. In het ontworpen artikel 8 van het koninklijk besluit nr. 7 wordt bepaald wie hoofdelijk gehouden is tot de voldoening van de belasting. Het gaat om de geadresseerde, de aangever, de lastgever van de aangever en ieder ander persoon gehouden tot de voldoening van de invoerrechten, ook al zijn de goederen om welke reden dan ook niet aan invoerrechten onderworpen.

Met het voorliggende ontwerp lijkt aldus een systeem van onvoorwaardelijke aansprakelijkheid te zullen worden ingevoerd.

Aan de gemachtigde is gevraagd of rekening is gehouden met het arrest *Vlaamse Oliemaatschappij* van het Hof van Justitie van de Europese Unie, waarin het volgende wordt geoordeeld:

> "19. Artikel 21, lid 3 van de Zesde richtlijn staat de lidstaten in beginsel toe, maatregelen vast te stellen op grond waarvan iemand hoofdelijk verplicht is tot voldoening van een btw-bedrag dat is verschuldigd door een ander, die op grond van hetzij lid 1, hetzij lid 2 van dit artikel is aangewezen als de tot voldoening van deze

belasting gehouden persoon (zie arrest van 11 mei 2006, Federation of Technological Industries e.a., C-384/04, Jurispr. blz. I 4191, punt 28).

20. Evenwel moeten de lidstaten bij de uitoefening van de hun door de richtlijnen van de Unie verleende bevoegdheden de algemene rechtsbeginselen die deel uitmaken van de rechtsorde van de Unie, met name het rechtszekerheids- en het evenredigheidsbeginsel, naleven (zie met name arrest Federation of Technological Industries e.a., reeds aangehaald, punt 29, en arrest van 21 februari 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Jurispr. blz. I 771, punt 18).

21. Wat inzonderheid het evenredigheidsbeginsel betreft heeft het Hof reeds geoordeeld dat de lidstaten in overeenstemming met dit beginsel middelen moeten aanwenden waarmee het door het nationale recht nagestreefde doel weliswaar doeltreffend kan worden bereikt, doch die de doelstellingen en beginselen van de betrokken Unieregeling zo min mogelijk aantasten (zie met name arrest van 27 september 2007, Teleos e.a., C 409/04, Jurispr. blz. I 7797, punt 52, en arrest Netto Supermarkt, reeds aangehaald, punt 19).

22. Ofschoon het bijgevolg legitiem is dat de maatregelen van de lidstaten de rechten van de schatkist zo doelmatig mogelijk proberen te beschermen, mogen zij niet verder gaan dan wat daartoe noodzakelijk is (zie met name reeds aangehaalde arresten Federation of Technological Industries e.a., punt 30, en Netto Supermarkt, punt 20).

23. Ingevolge de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale bepaling zijn, onder de regeling entrepot ander dan douane-entrepot, de entrepothouder, degene die zich belast met het vervoer van goederen uit het entrepot alsmede zijn lastgever hoofdelijk gehouden tot voldoening van de aan de staat verschuldigde belasting met de schuldenaar ervan. Aldus is de houder van een entrepot ander dan douane-entrepot op grond van deze bepaling met de oorspronkelijke schuldenaar van de btw, zijnde de afnemer van deze entrepothouder, hoofdelijk gehouden tot betaling van deze btw. Deze hoofdelijke gehoudenheid is onvoorwaardelijk, zodat de entrepothouder ook hoofdelijk aansprakelijk is wanneer hij te goeder trouw is of hem geen fout of nalatigheid kan worden verweten.

24. Het Hof heeft reeds geoordeeld dat nationale maatregelen die de facto leiden tot een systeem van onvoorwaardelijke aansprakelijkheid, verder gaan dan noodzakelijk is voor de bescherming van de rechten van de schatkist (zie arrest Federation of Technological Industries e.a., reeds aangehaald, punt 32). Wanneer de aansprakelijkheid voor betaling van de btw bij een andere persoon dan de schuldenaar ervan wordt gelegd hoewel deze persoon een erkend houder van een belastingentrepot is en dus de bij richtlijn 92/12 opgelegde specifieke verplichtingen moet nakomen, zonder dat hem de mogelijkheid wordt geboden aan deze aansprakelijkheid te ontkomen door te bewijzen dat hij volledig buiten de handelingen van deze schuldenaar staat, is dit in strijd met het evenredigheidsbeginsel. Het zou immers kennelijk onevenredig zijn om deze persoon onvoorwaardelijk aan te spreken voor een tekort aan belastinginkomsten dat is veroorzaakt door de handelingen van een derde belastingplichtige waarop hij geen enkele invloed heeft (zie in die zin arrest Netto Supermarkt, reeds aangehaald, punt 23)."[1]

De gemachtigde heeft geantwoord dat het arrest in kwestie de hoofdelijke aansprakelijkheid betreft in het kader van het btw-entrepot en dat het in onderhavig geval gaat om de regeling inzake douane-entrepot. Hij wijst er tevens op dat met het arrest wel rekening wordt gehouden in het voorontwerp van wet 'houdende fiscale en financiële bepalingen'.

[1] HvJ 21 december 2011, C‑499/10, *Vlaamse Oliemaatschappij NV v. FOD Financiën*.

De gemachtigde geeft aldus niet aan hoe de voorliggende regeling zou kunnen worden verantwoord in het licht van het rechtszekerheids- en evenredigheidsbeginsel. Een hoofdelijke aansprakelijkheid op vlak van btw mag immers geen automatisme zijn; er moet ook worden rekening gehouden met de goede trouw van de betrokken partijen.[2]

10. Luidens artikel 4 van het ontwerp zal het te nemen besluit in werking treden de dag waarop het in het Belgisch Staatsblad wordt bekendgemaakt. Tenzij er een bijzondere reden is waarom wordt afgeweken van de gebruikelijke termijn van inwerkingtreding van koninklijke besluiten, moet dat artikel worden weggelaten.

De gemachtigde gaf enkel "een zo vlug mogelijke inwerkingtreding" op als reden. Dit kan een afwijking niet verantwoorden.

*

[2] A. TIBERGHIEN, *Handboek voor Fiscaal Recht 2012-13*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2012, p. 1260, nr. 5410.

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1er, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DU PROJET

2. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet de modifier l'arrêté royal n° 7 du 29 décembre 1992 'relatif aux importations de biens pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée' (ci-après : arrêté royal n° 7) afin, d'une part, de permettre à certaines personnes agréées de ne pas acquitter, au moment de la déclaration pour la consommation, la taxe exigible en raison de l'importation (article 1er) mais au moyen de la déclaration périodique (article 2), et, d'autre part, de modifier les règles relatives aux personnes qui sont tenues solidairement au paiement de la taxe (article 3).

FONDEMENT JURIDIQUE

3. Le fondement juridique de l'arrêté envisagé est procuré par l'article 52, § 1er, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la T.V.A.).

EXAMEN DU TEXTE

Préambule

4. Compte tenu des observations formulées sur le fondement juridique, mieux vaudrait, dans le premier alinéa du préambule, viser plus spécifiquement l'article 52, § 1er, du Code de la T.V.A.

5. Dès lors que le projet est dispensé de l'examen préalable en vertu de l'article 2, 9°, de l'arrêté royal du 20 septembre 2012 'portant exécution de l'article 19/1, § 1er, deuxième alinéa du chapitre V/1 de la loi du 5 mai 1997 relative à la coordination de la politique fédérale de développement durable', il y a lieu de supprimer le sixième alinéa du préambule.

Article 1er

6. L'article 5, § 6, en projet, de l'arrêté royal n° 7 énonce notamment que l'autorisation peut être retirée si le titulaire ne remplit plus les conditions imposées par le Code de la T.V.A. et les arrêtés pris en son exécution. Eu égard aux conséquences importantes (voir l'alinéa 2 de l'article 5, § 6), il est recommandé de préciser concrètement les conditions qui sont visées. Le délégué en convient. Selon lui, il s'agit des conditions énumérées à l'article 53, § 1er, 2° et 3°, du Code de la T.V.A. (dépôt de déclarations périodiques à la T.V.A. et paiement de la

taxe due dans le délai fixé pour le dépôt de la déclaration). En outre, il conviendra d'indiquer de quelles mesures d'exécution il s'agit.

7. Dans la mesure où l'article 5, § 6, en projet, dispose que l'autorisation visée au paragraphe 3, est retirée « par décision motivée », cette disposition est à la fois superflue et ambiguë. Elle est superflue parce que de telles décisions relèvent de l'application de la loi du 29 juillet 1991 'relative à la motivation formelle des actes administratifs' et que l'obligation de motivation formelle des décisions de refus découle déjà de cette loi. Elle est ambiguë parce qu'une telle disposition donne à penser que l'obligation de motivation formelle n'existe que si elle est expressément prescrite dans le texte législatif en projet.

8. L'article 5, § 7, en projet, laisse au Ministre des Finances ou à son délégué le soin de régler les « modalités d'application du présent article ».

Selon l'article 108 de la constitution, il appartient en principe au Roi de faire les règlements nécessaires pour l'exécution des lois. Des dérogations à ce principe, par lesquelles le Roi délègue un pouvoir réglementaire à un ministre, ne sont réputées compatibles avec la prescription constitutionnelle précitée que pour autant que les délégations consenties se rapportent à des mesures d'exécution d'ordre secondaire ou relatives à des points de détail.

Pour cette raison, les pouvoirs délégués par la disposition envisagée devront être clairement définis et s'accorder avec les pouvoirs susceptibles d'être confiés à un ministre.

Article 3

9. L'article 8, en projet, de l'arrêté royal n° 7 mentionne les personnes tenues solidairement au paiement de la taxe. Il s'agit du destinataire, du déclarant, du mandant du déclarant et de toute autre personne tenue au paiement des droits d'entrée, même s'il s'agit de biens qui ne sont pas soumis aux droits d'entrée pour quelque motif que ce soit.

Le présent projet semble ainsi instaurer un système de responsabilité sans faute.

Il a été demandé au délégué s'il a été tenu compte de l'arrêt *Vlaamse Oliemaatschappij* de la Cour de Justice de l'Union européenne, qui a jugé comme suit :

> « 19. Il convient de rappeler que l'article 21, paragraphe 3, de la sixième directive permet, en principe, aux états membres d'adopter des mesures en vertu desquelles une personne est solidairement tenue d'acquitter une somme au titre de la TVA due par une autre personne désignée comme redevable par une des dispositions des paragraphes 1 et 2 dudit article (voir arrêt du 11 mai 2006, Federation of Technological Industries e.a., C-384/04, rec. P. I-4191, point 28).
>
> 20. Toutefois, dans l'exercice des pouvoirs que leur confèrent les directives de l'Union, les États membres doivent respecter les principes généraux du droit qui font partie de l'ordre juridique de l'Union, au nombre desquels figurent notamment les principes de sécurité juridique et de proportionnalité (voir, notamment, arrêts Federation of Technological Industries e.a., précité, point 29, ainsi que du 21 février 2008, Netto Supermarkt, c-271/06, rec. P. I-771, point 18).

21. En ce qui concerne plus particulièrement le principe de proportionnalité, la Cour a déjà jugé que, conformément à ce principe, les États membres doivent avoir recours à des moyens qui, tout en permettant d'atteindre efficacement l'objectif poursuivi par le droit interne, portent le moins possible atteinte aux objectifs et aux principes posés par la législation de l'Union en cause (voir, notamment, arrêts du 27 septembre 2007, teleos e.a., c-409/04, rec. P. I-7797, point 52, ainsi que Netto Supermarkt, précité, point 19).

22. Ainsi, s'il est légitime que les mesures adoptées par les États membres tendent à préserver le plus efficacement possible les droits du Trésor public, elles ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire à cette fin (voir, notamment, arrêts précités Federation of Technological Industries e.a., point 30, ainsi que Netto Supermarkt, point 20).

23. À cet égard, la disposition nationale en cause au principal prévoit que, dans le régime de l'entrepôt autre que douanier, l'entrepositaire des biens, la personne qui se charge du transport des biens hors de l'entrepôt ainsi que son mandant éventuel sont solidairement tenus au paiement de la taxe due à l'État avec la personne qui en est redevable. Ainsi, en application de cette disposition, le gérant d'un entrepôt autre qu'un entrepôt douanier est solidairement tenu d'acquitter la TVA avec le redevable initial de celle-ci, à savoir le client de ce gérant. Cette obligation solidaire est libellée de manière inconditionnelle, de telle sorte qu'elle s'applique à l'entrepositaire même lorsque celui-ci est de bonne foi ou qu'aucune faute ou négligence ne peut lui être reprochée.

24. Or, la Cour a déjà jugé que des mesures nationales donnant de facto naissance à un système de responsabilité solidaire sans faute vont au-delà de ce qui est nécessaire pour préserver les droits du Trésor public (voir arrêt Federation of Technological Industries e.a., précité, point 32). Faire peser la responsabilité du paiement de la TVA sur une personne autre que le redevable de celle-ci, alors même que cette personne est un entrepositaire fiscal agréé tenu aux obligations spécifiques visées dans la directive 92/12, sans lui permettre d'y échapper en rapportant la preuve qu'elle est totalement étrangère aux agissements de ce redevable doit, dès lors, être considéré comme incompatible avec le principe de proportionnalité. En effet, il serait manifestement disproportionné d'imputer, de manière inconditionnelle, à ladite personne la perte de recettes fiscales causée par les agissements d'un tiers assujetti sur lesquels elle n'a aucune influence (voir, en ce sens, arrêt Netto Supermarkt, précité, point 23) » [1].

Le délégué a répondu que l'arrêt en question concerne la responsabilité solidaire dans le cadre de l'entrepôt-T.V.A. et qu'il s'agit, dans le présent cas, du régime d'entrepôt douanier. Il souligne également que l'avant-projet de loi 'portant des dispositions fiscales et financières' tient effectivement compte de l'arrêt.

Le délégué n'indique donc pas comment le régime à l'examen pourrait se justifier au regard du principe de la sécurité juridique et du principe de proportionnalité. Une responsabilité solidaire en matière de T.V.A. ne peut en effet pas constituer un automatisme ; il convient également de tenir compte de la bonne foi des parties concernées [2].

[1] C.J. 21 décembre 2011, C-499/10, *Vlaamse Oliemaatschappij NV c. FOD Financiën*.

[2] A. TIBERGHIEN, *Handboek voor fiscaal recht 2012-13*, Malines, Wolters Kluwer, 2012, p. 1260, n° 5410.

10. Selon l'article 4 du projet, l'arrêté envisagé entrera en vigueur le jour de sa publication au Moniteur belge. Sauf si un motif particulier justifie de déroger au délai usuel d'entrée en vigueur des arrêtés royaux, il vaut mieux omettre cet article du projet.

Le délégué n'a donné comme seul motif qu' « une entrée en vigueur aussi rapide que possible ». Cette explication ne saurait justifier une dérogation.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Greet VERBERCKMOES Jo BAERT