



RAAD VAN STATE  
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT  
section de législation

advies 57.488/3  
van 4 juni 2015

avis 57.488/3  
du 4 juin 2015

over

sur

een ontwerp van koninklijk  
besluit 'tot wijziging van de  
koninklijke besluiten nrs. 1, 4,  
24, 41 en 44 met betrekking tot  
de belasting over de  
toegevoegde waarde'

un projet d'arrêté royal  
'modifiant les arrêtes  
royaux n<sup>os</sup> 1, 4, 24, 41 et 44,  
relatif à la taxe sur la valeur  
ajoutée'

Op 5 mei 2015 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 de koninklijke besluiten nrs. 1, 4, 24, 41 en 44 met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde’.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 26 mei 2015. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS en Jeroen VAN NIEUWENHOVE, staatsraden, Johan PUT, assessor, en Greet VERBERCKMOES, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Dries VAN EECKHOUTTE, auditeur.

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 4 juni 2015.

\*

Le 5 mai 2015, 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 les arrêtes royaux n<sup>os</sup> 1, 4, 24, 41 et 44, relatif à la taxe sur la valeur ajoutée’.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 26 mai 2015. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jan SMETS et Jeroen VAN NIEUWENHOVE, conseillers d'État, Johan PUT, assesseur, et Greet VERBERCKMOES, greffier.

Le rapport a été présenté par Dries VAN EECKHOUTTE, auditeur.

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 4 juin 2015.

\*

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 de koninklijke besluiten nrs. 1, 4, 24, 41 en 44 met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde te wijzigen in het kader van de omzetting van artikel 5 van richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 'tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de plaats van een dienst' (hierna: richtlijn 2008/8/EG).

3. Voor het te nemen besluit kan rechtsgrond worden gevonden in de artikelen van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde (hierna: Btw-wetboek), waaraan wordt gerefereerd in de tweede lid van de aanhef. De artikelen 64 tot 80 van de programmawet van 19 december 2014, waarbij de noodzakelijke wijzigingen zijn doorgevoerd in het Btw-wetboek, zijn uitgewerkt en bieden derhalve geen rechtsgrond.<sup>1</sup>

### TERUGWERKENDE KRACHT

4. Zoals blijkt uit artikel 10 van het ontwerp, is het de bedoeling om aan het te nemen besluit uitwerking te verlenen met ingang van 1 januari 2015. Dat is de datum waarop artikel 5 van richtlijn 2008/8/EG de richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 'betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde' heeft gewijzigd en waarop titel 2, hoofdstuk 2, afdeling 1, van de programmawet van 19 december 2014, waarmee is voorzien in de omzetting van voormelde richtlijnbevestiging, in werking is getreden (zie artikel 80 van de wet).

5. Uit de ontworpen bepalingen blijkt dat een aantal verplichtingen worden ingevoerd die feitelijke handelingen betreffen (bv. het indienen van een aangifte, het uitvoeren van een betaling binnen een bepaalde termijn, en het voeren van boekhouding in een bepaalde vorm). Het ontwerp bevat wel een aantal overgangsregelingen in de vorm van tijdelijke bepalingen, maar deze hebben slechts betrekking op verplichtingen in verband met de btw-verrichtingen in het tijdvak voorafgaand aan 1 januari 2015.

Op het ogenblik dat het te nemen besluit zal worden bekendgemaakt, zullen de belastingplichtigen deze feitelijke handelingen natuurlijk niet retroactief alsnog kunnen stellen of wijzigen, teneinde in overeenstemming te zijn met de beoogde regeling. Zo zullen ze

---

<sup>1</sup> Indien een verwijzing ernaar nuttig wordt geacht, dient dat onder de vorm van een considerans te gebeuren. Zie daarvoor: *Beginnelsen van de wetgevingstechniek – Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten*, Raad van State, 2008, nr. 40, te raadplegen op de internetsite van de Raad van State ([www.raadvst-consetat.be](http://www.raadvst-consetat.be)).

bijvoorbeeld onmogelijk nog de correcte aangifte en betaling voor het eerste kwartaal van 2015 tijdig kunnen doen. Ingevolge de artikelen 8 en 9 van het ontwerp zullen ze daarvoor gesanctioneerd kunnen worden.

Krachtens een algemeen rechtsbeginsel hebben bestuurshandelingen in de regel geen terugwerkende kracht. Het verlenen van terugwerkende kracht aan besluiten is enkel toelaatbaar ingeval voor de retroactiviteit een wettelijke grondslag bestaat, de retroactiviteit betrekking heeft op een regeling die, met inachtneming van het gelijkheidsbeginsel, voordelen toekent of in zoverre de retroactiviteit noodzakelijk is voor de continuïteit of de goede werking van het bestuur en daardoor, in beginsel, geen verkregen situaties worden aangetast.

Daarover om toelichting gevraagd, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Aangezien voormelde programmawet pas werd gepubliceerd in het BS op 29/12/2014 is het onvermijdelijk dat de uitvoeringsbepalingen ervan met terugwerkende kracht moesten worden genomen.

In haar advies 57.403/3 van 14 april 2015 heeft de Raad van State de redenen tot staving van het spoedeisende karakter van het verzoek om advies evenwel onontvankelijk verklaard.

Anderzijds hebben de bepalingen die voorwerp uitmaken van onderhavige adviesaanvraag voornamelijk betrekking op een aantal formaliteiten op vlak van aangifte en betaling.

In de loop van 2014 is er op dat vlak een zeer uitgebreide informatiecampaagne gevoerd met diverse persmededelingen en er werd ook een website ontwikkeld met alle informatie over de verplichtingen (<http://finances.belgium.be/fr/E-services/Intervat/moss/>).

Er hebben zich tot op heden geen problemen voorgedaan. De ontvangsten overschrijden zelfs in ruime mate de vooropgestelde ramingen. De (niet te vermijden) terugwerkende kracht van de bepalingen heeft derhalve geen enkele negatieve impact gehad. De belastingplichtigen zijn op de hoogte en leven de verplichtingen op vlak van aangifte en betaling na.

De terugwerkende kracht van de fiscale strafbepalingen als bedoeld in artikel 8 en 9 van het ontwerp vormt evenmin een probleem aangezien deze, ingeval van goede trouw, kunnen worden kwijtgescholden of verminderd op grond van artikel 84 van het Btw-Wetboek en artikel 3 van het koninklijk besluit nr 41. Er kan eveneens een verzoekschrift worden ingediend bij de Fiscale Bemiddelingsdienst, maar zoals gezegd, hebben zich in de praktijk weinig problemen voorgedaan gelet op de uitgebreide informatiecampaagnes.

Door de bevoegde dienst werd overigens meegedeeld dat er tot op heden nog geen fiscale geldboeten werden opgelegd.”

Met deze zienswijze kan niet worden ingestemd.

De mededeling van een maatregel voorafgaand aan de bekendmaking van de regeling doet, met name wegens het louter informatieve karakter en het gebrek aan bindende kracht ervan, rechtsonzekerheid ontstaan. Het gevolgde procedé kan bijgevolg uit zijn aard zelf niet verhelpen dat de terugwerkende kracht afbreuk doet aan het grondbeginsel van de rechtszekerheid, dat vereist dat het recht voorzienbaar en toegankelijk moet zijn, zodat eenieder

in redelijke mate de gevolgen van een handeling kan voorzien op het tijdstip dat die handeling wordt verricht.<sup>2</sup>

Het loutere gegeven dat de mogelijkheid bestaat om de fiscale geldboeten in dit geval kwijt te schelden, vormt uiteraard geen verantwoording voor het alsnog retroactief invoeren van de nieuwe regels.

Van de terugwerkende kracht dient dan ook te worden afgezien. De oplossing bestaat er evenwel in te voorzien in een overgangsregeling voor de correctie van de aangifte en de betaling voor het eerste kwartaal van 2015 (lees, indien het besluit niet tijdig wordt bekendgemaakt: voor de eerste kwartalen van 2015), door voor het vervullen van de verplichtingen vervat in de uit te vaardigen regeling alsnog een bepaalde termijn te verlenen na de bekendmaking van het te nemen besluit in het Belgisch Staatsblad.

## ONDERZOEK VAN DE TEKST

### AANHEF

6. Gelet op wat hiervoor over de rechtsgrond is opgemerkt (zie opmerking 3), dient het eerste lid van de aanhef te worden geschrapt.

### DISPOSITIEF

#### Voorafgaande opmerking

7. Aangezien de ontworpen regeling de omzetting van een richtlijnbeeping tot voorwerp heeft, zal een artikel met een verwijzing in die zin moeten worden toegevoegd vooraan in het dispositief.<sup>3</sup>

### Artikel 1

8. In artikel 1 dient de datum “21 december 2013” te worden vervangen door de datum “24 januari 2015”.

### Artikel 2

9. Om de ontworpen bepaling in lijn te brengen met de artikelen 58ter, § 6, en 58quater, § 6, van het Btw-wetboek, dient het woord “register” telkens te worden vervangen door het woord “boekhouding”.

---

<sup>2</sup> Zie bijv. GwH 23 juni 2004, nr. 109/2004, B.18, en nrs. 110/2004 en 111/2004, B.9.

<sup>3</sup> Beginselen van de wetgevingstechniek, nr. 94.1.

### Artikel 7

10. Op de vraag of in het ontworpen artikel 13<sup>ter</sup>, tweede lid, van het koninklijk besluit nr. 24 van 29 december 1992 ‘met betrekking tot de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde’ na de woorden “bedoeld in artikel 58<sup>bis</sup>, § 2, 4°, van het Wetboek” al dan niet de woorden “zoals het van toepassing is tot en met 31 december 2014” dienen te worden ingevoegd, antwoordde de gemachtigde:

“Artikel 7 voegt in afdeling 1 van het koninklijk besluit nr. 24 een onderafdeling 4, alsook een artikel 13<sup>ter</sup>, in die betrekking hebben op de betaling van de verschuldigde btw ingevolge de toepassing van de tijdelijke bijzondere regeling op e-commerce als bedoeld in artikel 58<sup>bis</sup>, oud. Artikel 13<sup>ter</sup> betreft een tijdelijke bepaling teneinde te voorzien in de modaliteiten voor de betaling van de verschuldigde btw ingevolge na 1 januari 2015 ingediende aangiften met betrekking tot deze regeling (z. artikel 18, § 7, tweede lid, nieuw, van het koninklijk besluit nr. 1).

In artikel 58<sup>bis</sup>, § 2, 5°, (zoals dat van toepassing is tot en met 31 december 2014) W.BTW wordt verwezen naar 58<sup>bis</sup>, § 2, 4° (oud), zodat hieruit kan worden afgeleid dat laatstgenoemde bepaling ook diegene is die van toepassing is tot 31 december 2014. Artikel 13<sup>ter</sup> (nieuw) van kb 24 maakt bovendien het voorwerp uit van een tijdelijke bepaling zodat alle mogelijke verwarring is uitgesloten.

De invoeging voor een tweede maal in dezelfde bepaling van de bewoordingen ‘zoals het van toepassing is tot en met 31 december 2014’ maakt de tekst bovendien erg zwaar. Om een herhaling te vermijden zou eventueel kunnen worden geopteerd voor de toevoeging ‘zoals voornoemde bepalingen van toepassing zijn tot en met 31 december 2014’.

Met dit voorstel kan worden ingestemd.

### Artikel 9

11. In het ontworpen opschrift van rubriek II van afdeling 1 van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 44 van 9 juli 2012 ‘tot vaststelling van het bedrag van de niet-proportionele fiscale geldboeten op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde’ dient te worden geschreven “en in artikel 18, § 7, tweede lid, van het koninklijk besluit nr. 1 en artikel 2, eerste lid, van het koninklijk besluit nr. 14”.

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1<sup>er</sup>, 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 les arrêtés royaux n<sup>os</sup> 1, 4, 24, 41 et 44, relatifs à la taxe sur la valeur ajoutée, dans le cadre de la transposition de l'article 5 de la directive 2008/8/CE du Conseil du 12 février 2008 'modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le lieu des prestations de services' (ci-après : directive 2008/8/CE).

3. L'arrêté envisagé peut trouver un fondement juridique dans les articles du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la TVA) auxquels le deuxième alinéa du préambule fait référence. Les articles 64 à 80 de la loi-programme du 19 décembre 2014, qui ont apporté les modifications nécessaires au Code de la TVA, ont épuisé leurs effets et ne procurent par conséquent pas de fondement juridique<sup>1</sup>.

### EFFET RÉTROACTIF

4. Comme l'indique l'article 10 du projet, l'intention est que l'arrêté envisagé produise ses effets à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2015. Il s'agit de la date à laquelle l'article 5 de la directive 2008/8/CE a modifié la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 'relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée' et à laquelle le titre 2, chapitre 2, section 1<sup>re</sup>, de la loi-programme du 19 décembre 2014, qui transpose la disposition précitée de la directive, est entré en vigueur (voir l'article 80 de la loi).

5. Les dispositions en projet créent un certain nombre d'obligations concernant des actes de fait (par exemple, le dépôt d'une déclaration, l'exécution d'un paiement dans un certain délai, et la tenue d'une comptabilité selon une forme particulière). Le projet comporte toutefois un certain nombre de mesures transitoires qui prennent la forme de dispositions temporaires, mais celles-ci ne concernent que des obligations relatives à des opérations soumises à la TVA, intervenues au cours de la période antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2015.

Lorsque l'arrêté envisagé sera publié, les assujettis ne pourrait naturellement plus encore accomplir ou modifier rétroactivement ces actes de fait pour se conformer au dispositif visé. C'est ainsi, par exemple, qu'ils ne pourront plus effectuer la déclaration et le paiement

---

<sup>1</sup> S'il est jugé utile d'y faire référence, il faut le faire sous la forme d'un considérant. Voir à cet effet : *Principes de technique législative – Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires*, Conseil d'État, 2008, n° 40, à consulter sur le site internet du Conseil d'État ([www.raadvst-consetat.be](http://www.raadvst-consetat.be)).

comme il se doit pour le premier trimestre de 2015. En vertu des articles 8 et 9 du projet, ils pourront alors être sanctionnés.

En vertu d'un principe général du droit, les actes administratifs ne peuvent en règle générale pas avoir un effet rétroactif. L'attribution d'un effet rétroactif à des arrêtés n'est admissible que lorsque la rétroactivité a une base légale, lorsqu'elle concerne une règle qui accorde des avantages dans le respect du principe de l'égalité, ou dans la mesure où elle s'impose pour assurer la continuité ou le bon fonctionnement de l'administration, et ne porte pas atteinte, en principe, à des situations acquises.

Interrogé à ce sujet, le délégué a répondu ce qui suit :

« Aangezien voormelde programmawet pas werd gepubliceerd in het BS op 29/12/2014 is het onvermijdelijk dat de uitvoeringsbepalingen ervan met terugwerkende kracht moesten worden genomen.

In haar advies 57.403/3 van 14 april 2015 heeft de Raad van State de redenen tot staving van het spoedeisende karakter van het verzoek om advies evenwel onontvankelijk verklaard.

Anderzijds hebben de bepalingen die voorwerp uitmaken van onderhavige adviesaanvraag voornamelijk betrekking op een aantal formaliteiten op vlak van aangifte en betaling.

In de loop van 2014 is er op dat vlak een zeer uitgebreide informatiecampagne gevoerd met diverse persmededelingen en er werd ook een website ontwikkeld met alle informatie over de verplichtingen (<http://finances.belgium.be/fr/E-services/Intervat/moss/>).

Er hebben zich tot op heden geen problemen voorgedaan. De ontvangsten overschrijden zelfs in ruime mate de vooropgestelde ramingen. De (niet te vermijden) terugwerkende kracht van de bepalingen heeft derhalve geen enkele negatieve impact gehad. De belastingplichtigen zijn op de hoogte en leven de verplichtingen op vlak van aangifte en betaling na.

De terugwerkende kracht van de fiscale strafbepalingen als bedoeld in artikel 8 en 9 van het ontwerp vormt evenmin een probleem aangezien deze, ingeval van goede trouw, kunnen worden kwijtgescholden of verminderd op grond van artikel 84 van het Btw-Wetboek en artikel 3 van het koninklijk besluit nr 41. Er kan eveneens een verzoekschrift worden ingediend bij de Fiscale Bemiddelingsdienst, maar zoals gezegd, hebben zich in de praktijk weinig problemen voorgedaan gelet op de uitgebreide informatiecampagnes.

Door de bevoegde dienst werd overigens meegedeeld dat er tot op heden nog geen fiscale geldboeten werden opgelegd ».

On ne peut se rallier à ce point de vue.

La communication d'une mesure préalablement à la publication du dispositif est source d'insécurité juridique, notamment en raison de son caractère purement informatif et de son absence de force obligatoire. Il s'ensuit, que par sa nature même, le procédé suivi ne peut rien changer au fait que la rétroactivité porte atteinte au principe fondamental de la sécurité juridique,

qui exige que le contenu du droit soit prévisible et accessible, de sorte que chacun puisse prévoir, à un degré raisonnable, les conséquences d'un acte déterminé au moment où cet acte se réalise<sup>2</sup>.

La seule circonstance qu'il est possible de remettre les amendes fiscales dans ce cas, ne constitue naturellement pas une justification permettant d'instaurer ces nouvelles règles avec effet rétroactif.

Il y a lieu dès lors de renoncer à la rétroactivité. La solution consiste cependant à prévoir un régime transitoire permettant de corriger la déclaration et le paiement pour le premier trimestre de 2015 (lire, si l'arrêté n'est pas publié à temps : pour les premiers trimestres de 2015), en prévoyant encore un certain délai après la publication de l'arrêté envisagé au Moniteur belge pour l'accomplissement des obligations prévues dans le dispositif à édicter.

## EXAMEN DU TEXTE

### PRÉAMBULE

6. Compte tenu de l'observation formulée ci-dessus au sujet du fondement juridique (voir l'observation 3), il y a lieu de supprimer le premier alinéa du préambule.

### DISPOSITIF

#### Observation préliminaire

7. Dès lors que l'objet du dispositif en projet est la transposition de la disposition d'une directive, on ajoutera un article comportant une référence en ce sens au début du dispositif<sup>3</sup>.

#### Article 1<sup>er</sup>

8. À l'article 1<sup>er</sup>, la date du « 21 décembre 2013 » sera remplacée par celle du « 24 janvier 2015 ».

#### Article 2

9. Pour harmoniser la disposition en projet avec les articles 58<sup>ter</sup>, § 6, et 58<sup>quater</sup>, § 6, du Code de la TVA., le mot « registre » sera chaque fois remplacé par le mot « comptabilité ».

---

<sup>2</sup> Voir par exemple C.C., 23 juin 2004, n° 109/2004, B. 18 et n°s 110/2004 et 111/2004, B.9.

<sup>3</sup> Principes de technique législative, n° 94.1.

### Article 7

10. Interrogé sur le point de savoir si, dans l'article 13<sup>ter</sup>, alinéa 2, en projet, de l'arrêté royal n° 24 du 29 décembre 1992 'relatif au paiement de la taxe sur la valeur ajoutée', il s'impose ou pas d'insérer les mots « tel qu'il est applicable jusqu'au 31 décembre 2014 » après les mots « visées à l'article 58<sup>bis</sup>, § 2, 5°, du Code », le délégué a répondu :

« Artikel 7 voegt in afdeling 1 van het koninklijk besluit nr. 24 een onderafdeling 4, alsook een artikel 13<sup>ter</sup>, in die betrekking hebben op de betaling van de verschuldigde btw ingevolge de toepassing van de tijdelijke bijzondere regeling op e-commerce als bedoeld in artikel 58<sup>bis</sup>, oud. Artikel 13<sup>ter</sup> betreft een tijdelijke bepaling teneinde te voorzien in de modaliteiten voor de betaling van de verschuldigde btw ingevolge na 1 januari 2015 ingediende aangiften met betrekking tot deze regeling (z. artikel 18, § 7, tweede lid, nieuw, van het koninklijk besluit nr. 1).

In artikel 58<sup>bis</sup>, § 2, 5°, (zoals dat van toepassing is tot en met 31 december 2014) W.BTW wordt verwezen naar 58<sup>bis</sup>, § 2, 4° (oud), zodat hieruit kan worden afgeleid dat laatstgenoemde bepaling ook diegene is die van toepassing is tot 31 december 2014. Artikel 13<sup>ter</sup> (nieuw) van kb 24 maakt bovendien het voorwerp uit van een tijdelijke bepaling zodat alle mogelijke verwarring is uitgesloten.

De invoeging voor een tweede maal in dezelfde bepaling van de bewoordingen 'zoals het van toepassing is tot en met 31 december 2014' maakt de tekst bovendien erg zwaar. Om een herhaling te vermijden zou eventueel kunnen worden geopteerd voor de toevoeging 'zoals voornoemde bepalingen van toepassing zijn tot en met 31 december 2014' ».

On peut se rallier à cette proposition.

### Article 9

11. Dans l'intitulé en projet de la rubrique II de la section 1<sup>re</sup>, de l'annexe de l'arrêté royal n° 44, du 9 juillet 2012 'fixant le montant des amendes fiscales non proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée', on écrira « , à l'article 18, § 7, alinéa 2, de l'arrêté royal n° 1 et à l'article 2, alinéa 1<sup>er</sup>, de l'arrêté royal n° 14 ».

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Greet VERBERCKMOES

Jo BAERT