



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 68.482/3
van 28 januari 2021

avis 68.482/3
du 28 janvier 2021

over

sur

een voorontwerp van wet ‘tot
wijziging van het wetboek van
de belasting over de
toegevoegde waarde wat de
regeling betreft die van
toepassing is op
afstandsverkopen van goederen
en op bepaalde leveringen van
goederen en diensten’

un avant-projet de loi
‘modifiant le code de la taxe
sur la valeur ajoutée en ce qui
concerne le régime applicable
aux ventes à distances de biens
et à certaines livraisons de
biens et prestations de services’

Op 11 december 2020 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 voorontwerp van wet ‘tot wijziging van het wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de regeling betreft die van toepassing is op afstandsverkopen van goederen en op bepaalde leveringen van goederen en diensten’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 19 januari 2021. De kamer was samengesteld uit Wilfried VAN VAERENBERGH, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Astrid TRUYENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Dries VAN EECKHOUTTE, eerste auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Wilfried VAN VAERENBERGH, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 28 januari 2021.

*

Le 11 décembre 2020, 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 avant-projet de loi ‘modifiant le code de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne le régime applicable aux ventes à distances de biens et à certaines livraisons de biens et prestations de services’.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 19 janvier 2021. La chambre était composée de Wilfried VAN VAERENBERGH, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Astrid TRUYENS, greffier.

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

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

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 28 janvier 2021.

*

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,¹ alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET VOORONTWERP

2. Het voor advies voorgelegde voorontwerp van wet voorziet in verschillende wijzigingen van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: het Btw-wetboek), in het kader van een grondige hervorming van, enerzijds, de regeling met betrekking tot afstandsverkopen van goederen en, anderzijds, de vereenvoudingsregeling voor telecommunicatiediensten, radio- en televisieomroepdiensten of elektronische diensten verricht voor niet-belastingplichtigen. De laatstgenoemde regeling wordt met het voorliggende voorontwerp aanzienlijk uitgebreid tot andere diensten.

Het voorontwerp voorziet aldus in de omzetting van, enerzijds, deel 2 van richtlijn (EU) 2017/2455 van de Raad van 5 december 2017 ‘tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG en Richtlijn 2009/132/EG wat betreft bepaalde btw-verplichtingen voor diensten en afstandsverkopen van goederen’ en, anderzijds, richtlijn (EU) 2019/1995 van de Raad van 21 november 2019 ‘tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de bepalingen inzake afstandsverkopen en bepaalde binnenlandse leveringen van goederen’.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

VOORAFGAANDE OPMERKING

3. De bij het voorontwerp gevoegde memorie van toelichting neemt een niet-klassieke vorm aan, door in de plaats van een artikelsgewijze bespreking de verschillende aspecten van de ontworpen wet thematisch geclusterd te bespreken, aan de hand van een onderverdeling die niet in de tekst van het voorontwerp voorkomt. Rekening houdend met de uitermate complexe aard van de om te zetten richtlijnen, waardoor bijvoorbeeld een om te zetten richtlijnbevestiging soms aanpassingen vereist van meerdere bepalingen van het Btw-wetboek, kan met deze werkwijze worden ingestemd.

De steller van het voorontwerp doet er niettemin goed aan om de memorie nog aan een bijkomend nazicht te onderwerpen, waarbij dan eventuele materiële vergissingen² kunnen worden rechtgezet, de toelichting waar nuttig nog kan worden aangevuld met de bijkomende toelichting die in het kader van de voorliggende adviesaanvraag door de gemachtigde is verstrekt, en kan worden nagegaan of er binnen de bestaande structuur van de memorie in het belang van de

¹ Aangezien het om een voorontwerp van wet gaat, wordt onder “rechtsgrond” de overeenstemming met de hogere rechtsnormen verstaan.

² Zo is op pagina 7 van de memorie sprake van artikel 2 van het voorontwerp terwijl artikel 3 wordt bedoeld.

transparantie geen bijkomende verwijzingen kunnen worden opgenomen naar artikelen van het voorontwerp. Voor een goed begrip van de ontworpen bepalingen worden ook beter de nodige omzettingstabellen toegevoegd.

Artikel 3

4.1. Om nadere toelichting gevraagd over de voorwaarde dat de geleverde goederen in het kader van intracommunautaire afstandsverkopen geen “accijnsproducten geleverd aan een belastingplichtige of een niet-belastingplichtige” mogen zijn (artikel 3 - ontworpen artikel 1, § 16, 2°, van het Btw-wetboek), een voorwaarde die als zodanig niet voorkomt in het nieuw artikel 14, lid 4, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 ‘betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde’ (hierna: de Btw-richtlijn), antwoordde de gemachtigde het volgende:

“De problematiek van de accijnsproducten is, zoals wel meer zaken, in de bepalingen van de btw-richtlijn relatief obscuur of onrechtstreeks geregeld. Over deze problematiek werd derhalve ook zeer uitgebreid bilateraal overleg gepleegd met de diensten van de Europese Commissie, naar aanleiding waarvan ze zelf de eerste versie van hun explanatory notes over de nieuwe regeling op dit punt hebben aangepast.

In het bijzonder om de voormelde redenen wordt deze problematiek uitgebreid uiteengezet in de Memorie van toelichting.

Strikt genomen is de toevoeging een formele toevoeging aan de richtlijntekst.

Accijnsproducten maken evenwel in alle omstandigheden het voorwerp uit van een belaste intracommunautaire verwerving ook indien de afnemer een niet-belastingplichtige rechtspersoon is of een belastingplichtige die er in principe niet toe gehouden is zijn intracommunautaire verwervingen (van andere goederen) aan de belasting te onderwerpen.

Dienvolgens is de toepassing van de regeling van de afstandsverkopen op dergelijke goederen per definitie uitgesloten.

In de richtlijntekst blijkt dat evenwel enkel uit het feit dat in artikel 14, lid 4, a), nieuw, van de btw-richtlijn de voorwaarde is opgenomen dat het gaat om afnemers ‘van wie de intracommunautaire verwervingen van goederen uit hoofde van artikel 3, lid 1, niet aan de btw zijn onderworpen’. Artikel 3, lid 1, b), impliceert dat die intracommunautaire verwerving enkel niet onderworpen is aan de btw als het gaat om andere goederen dan accijnsproducten (en daarnaast de drempelvoorwaarde van artikel 3, lid 2 is voldaan). Uit de samenlezing van die bepalingen volgt dus dat de regeling inzake verkopen op afstand voor dergelijke afnemers niet van toepassing [zijn] voor accijnsproducten.

Deze omslachtige maar op zich sluitende redenering wordt tegelijk wel ondergraven door de afzonderlijke uitsluiting van de nieuwe vervoermiddelen in de definitie van intracommunautaire afstandsverkopen (artikel 14, vierde lid, 1), b), nieuw, van de btw-richtlijn), terwijl ook daarvoor geldt dat uit dezelfde verwijzing naar artikel 3, lid 1, van de btw-richtlijn volgt dat de intracommunautaire verwerving van nieuwe vervoermiddelen aan de bedoelde afnemers hoe dan ook altijd aanleiding [geeft] tot een intracommunautaire verwerving die aan de belasting is onderworpen en daardoor – net zoals de accijnsproducten – geen aanleiding kan geven tot intracommunautaire afstandsverkopen. Het is precies dit gebrek aan eenvormige benadering binnen de definitie voor de twee categorieën van goederen die in dit domein het voorwerp uitmaken van een afwijkende regeling, die verwarring stichtend is.

In het licht van deze uiteenzetting, hebben we op zich geen fundamenteel bezwaar om de verduidelijkende explicitering te verwijderen uit de tekst, in de mate dat de memorie van toelichting hieromtrent op zich, in de mate van het mogelijke, voldoende verheldering verschaft.”

4.2. Een richtlijn dient niet *per se* woordelijk te worden omgezet. Het Europees recht verzet er zich niet tegen dat in een richtlijn uitgewerkte begrippen en regelingen nader worden gepreciseerd bij de omzetting in het interne recht, met dien verstande dat daarbij geen afbreuk kan worden gedaan aan de draagwijdte van de betrokken richtlijnbepalingen. De wetgever dient de rechtsorde zo doorzichtig mogelijk te houden, door bijvoorbeeld de omzetting in het interne recht waar nodig te omkaderen zodat de om te zetten regeling transparant, toegankelijk en duidelijk wordt voor de rechtsonderhorigen.³

Rekening houdend met het voorgaande, kan de precisering in het ontworpen artikel 1, § 16, 2°, van het Btw-wetboek, dat de geleverde goederen in het kader van intracommunautaire afstandsverkoop geen accijnsproducten geleverd aan een belastingplichtige of een niet-belastingplichtige mogen zijn, worden behouden. De door de gemachtigde gegeven toelichting wordt bovendien best opgenomen in de memorie van toelichting.

Artikel 6

5. In het ontworpen artikel 15, § 1, tweede lid, 3°, en § 2, tweede lid, 3°, van het Btw-wetboek wordt een drempel bepaald van “10.000 euro of de tegenwaarde daarvan in de nationale munteenheid”. Gevraagd naar het nut van de vermelding “of de tegenwaarde daarvan in de nationale munteenheid” in het Belgisch interne recht, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“De verwijzing naar ‘tegenwaarde daarvan in de nationale munt’ heeft uitsluitend betrekking op drempelbedragen.

Het drempelbedrag dat in BE wordt gehanteerd als ijkpunt is 10.000 EUR zonder meer omdat BE de euro hanteert als munteenheid.

De verwijzing naar ‘tegenwaarde daarvan in de nationale munt’ of een eventuele definitie daarvan is voor BE op zich dus juridisch irrelevant.

Dat is uiteraard anders op EU-niveau waar het juridisch vogelperspectief van de btw-richtlijn uiteraard de situatie afdekt in alle mogelijke lidstaten, met inbegrip van degene die niet de euro als munteenheid hanteren. Het zijn met name die lidstaten voor wie de verwijzing relevant is omdat hen dat toelaat het betrokken drempelbedrag in hun nationale reglementering uit te drukken in hun lokale munteenheid overeenkomstig de omrekeningsregel opgenomen in artikel 59^{quater}, lid 5, van de btw-richtlijn.

Er moet evenwel anderzijds ook rekening worden gehouden dat de betrokken drempel voortaan geen puur nationale drempel meer is (i.e. berekend in functie van de bedoelde handelingen die plaatsvinden op het grondgebied van één lidstaat) maar een globale en communautaire drempel. (...).

³ P. POPELIER, “Rechtszekerheid en transparantie als grenzen voor doorwerking van internationaal recht ten aanzien van particulieren” in J. WOUTERS en D. VAN EECKHOUTTE (eds.), *Doorwerking van internationaal recht in de Belgische rechtsorde*, Antwerpen, Intersentia, 2006 (139), 164, nr. 56.

De regels inzake de plaats van de levering of de dienst zijn, globaal genomen, in het Wetboek op een algemene manier geformuleerd. In het verleden bestond er ook een brugbepaling die aangaf dat een handeling (dienst, levering,...) geacht werd in BE plaats te vinden als de plaats van de dienst overeenkomstig die algemene bepalingen geacht werd in BE plaats te vinden.

In die algemeen geformuleerde bepalingen werd er daarom voor geopteerd om voorzichtigheidshalve, rekening houdend met het algemeen karakter van de bepalingen, te verwijzen in algemene termen naar de communautaire drempelbepalingen, en dus met verwijzing naar euro of een andere munteenheid, ook al is vanuit BE perspectief enkel het bedrag in euro relevant.

Als deze voorzichtigheidsbenadering al moet worden aangepast, dan wordt voorgesteld om overeenkomstig de voormelde logica eerder systematisch de verwijzing naar 'tegenwaarde daarvan in de nationale munt' te schrappen dan die verwijzing te gaan definiëren omdat het laatste vanuit BE perspectief juridisch niet relevant is."

Rekening houdend met deze toelichting dienen de woorden "of de tegenwaarde daarvan in de nationale munteenheid" te worden geschrapt. Dezelfde woorden dienen eveneens te worden geschrapt in het ontworpen artikel 21*bis*, § 2, 9°, tweede lid, c), van het Btw-wetboek (artikel 8, 1°, van het voorontwerp).

6. In het ontworpen artikel 15, § 1, vierde lid, van het Btw-wetboek dient te worden geschreven "... wanneer de leverancier in een lidstaat van vertrek van goederen ervoor heeft gekozen dat de leveringen plaatsvinden in ...". De gemachtigde is het ermee eens dat deze redactie beter de bedoeling weergeeft van de steller van het voorontwerp.

Artikel 17

7. Om nadere toelichting gevraagd over het ontworpen artikel 55, § 1, tweede lid, van het Btw-wetboek (artikel 17, 2°, van het voorontwerp) antwoordde de gemachtigde als volgt:

"Indien een niet in de Gemeenschap gevestigde belastingplichtige gebruik maakt van de bijzondere regeling bedoeld in artikel 58*quater* van het Wetboek en op het Belgisch grondgebied handelingen verricht die onder die regeling vallen en waarvoor Belgische belasting verschuldigd is, zal een aansprakelijk vertegenwoordiger moeten worden aangesteld op grond van artikel 58, § 1, eerste lid, van het Wetboek. Het tweede lid is noodzakelijk om die verplichting aan te houden in de situatie waarin de belastingplichtige die van de voormelde bijzondere regeling gebruik maakt en BE heeft gekozen als lidstaat van identificatie, handelingen verricht waarvoor uitsluitend btw verschuldigd is in andere lidstaten die overeenkomstig de regeling wel zal worden afgedragen in een btw-aangifte die in België zal worden ingediend. Aldus zal de principiële verplichting tot het aanstellen van een aansprakelijk vertegenwoordiger worden opgelegd aan een niet in de Gemeenschap gevestigde belastingplichtige die van de bijzondere regeling gebruik maakt ongeacht of hij in BE effectief handelingen verricht waarvoor hij zelf BE belasting verschuldigd is (artikel 55, § 1, eerste lid, van het Wetboek) of niet (artikel 55, § 1, tweede lid, nieuw, van het Wetboek). Of, zoals de Memorie het stelt, hij zal – in tegenstelling tot voorheen – ertoe gehouden zijn om een aansprakelijk vertegenwoordiger aan te stellen ook als hij niet noodzakelijk belastbare handelingen verricht onder de bijzondere regeling bedoeld in artikel 58*quater* van het Wetboek."

Over de draagwijdte van de bepaling “andere dan waarvoor de belasting verschuldigd is krachtens artikel 51, § 2, eerste lid, 1°, 2°, 5° en 6°, door de medecontractant”, in het ontworpen artikel 55, § 1, tweede lid, van het Btw-wetboek, stelde de gemachtigde nog het volgende:

“Het is niet mogelijk om deze verwijzing weg te laten omdat hiermee precies wordt verwezen naar de (enige) situatie waarin vóór de inwerkingtreding van de nieuwe regeling geen aansprakelijk vertegenwoordiger moest worden aangesteld. Het is net in die specifieke situatie die nu wordt gewijzigd in de omstandigheden dat de betrokken buitenlandse belastingplichtige tevens tegelijk gebruik maakt van de bijzondere Unie-regeling, omdat hij in dat specifieke geval voortaan er toch toe gehouden zal zijn om een aansprakelijk vertegenwoordiger aan te stellen. Het essentiële is hier dat de aansprakelijk vertegenwoordiger ook zal moeten worden aangesteld. We zullen bekijken of het mogelijk is die passage af te zonderen in een afzonderlijke zin (dat lijkt niet evident omdat het een basisvoorwaarde vormt van de bepaling) dan wel of het mogelijk is de huidige formulering te verbeteren met het oog op het verbeteren van de leesbaarheid ervan.”

De bedoeling van die bepaling, zoals ze door de gemachtigde is weergegeven, zou duidelijker uit het voorontwerp moeten blijken. De suggestie van de gemachtigde betreffende de mogelijkheid van een meer heldere formulering kan dan ook enkel worden bijgevalen.

De gemachtigde stelde voor om alvast de Nederlandstalige tekst van het ontworpen artikel 55, § 1, tweede lid, van het Btw-wetboek te verduidelijken, door te schrijven “andere dan waarvoor de belasting verschuldigd is door de medecontractant krachtens artikel 51, § 2, eerste lid, 1°, 2°, 5° en 6°”. Met dat voorstel kan worden ingestemd.

Artikel 20

8. Met betrekking tot het ontworpen artikel 58ter, § 8, tweede lid, van het Btw-wetboek (artikel 20 van het voorontwerp) werd aan de gemachtigde de volgende vraag gesteld:

“Moet uit artikel 368, tweede lid, van de Btw-richtlijn niet worden afgeleid dat ook de belastingplichtige die de bijzondere regelingen toepast, maar hiervoor een andere lidstaat van identificatie gekozen heeft dan België (en dus niet enkel de ‘in paragraaf 3 bedoelde belastingplichtige’, waarvan sprake in het ontworpen artikel 58ter, § 8, tweede lid, van het Btw-wetboek) ook de mogelijkheid moet hebben om ‘de aan hem geleverde goederen en verleende diensten die verband houden met zijn onder deze regeling vallende diensten in aftrek [te] brengen in de aangifte die moet worden ingediend overeenkomstig artikel 53, § 1, eerste lid, 2°’ van het Btw-wetboek (vgl. ook met artikel 22, ontworpen artikel 58quater, § 8, tweede lid, en artikel 24, ontworpen artikel 58quinquies, § 8, tweede lid, van het voorontwerp)?”

De gemachtigde beantwoordde deze vraag als volgt:

“Het is een correcte vaststelling dat ook belastingplichtigen die de bijzondere regeling toepassen met een andere lidstaat dan BE als lidstaat van identificatie, de BE belasting geheven van de aan hem geleverde goederen en verleende diensten die verband houden met onder deze regeling vallende handelingen

(1) niet in aftrek mag brengen in de in de lidstaat van identificatie ingediende aangifte maar

(2) daarvan teruggaaf kan verkrijgen in BE overeenkomstig artikel 76, § 2, van het Wetboek.

Op dit punt worden we evenwel wederom geconfronteerd met de gevolgen van de problematiek die reeds werd uiteengezet in het antwoord op vraag 3.

De bepalingen opgenomen in paragraaf 3 en volgende van de artikelen 58^{ter} tot 58^{quinquies} hebben betrekking op de situatie waarbij een belastingplichtige de bijzondere regelingen toepast met BE als lidstaat van identificatie: het is immers enkel in die situatie dat de betrokkene btw-verplichtingen heeft in BE en de BE reglementering kan opleggen hoe die moeten worden vervuld.

De situatie dat er geen aftrek mogelijk is van de BE btw in de aangifte die wordt ingediend in een andere lidstaat van identificatie zal dus in dezelfde algemene termen als hier in paragraaf 8 geregeld zijn in de nationale wetgeving van de andere lidstaten voor die situaties waarin zij lidstaat van identificatie zijn.

In het licht daarvan lijkt punt (1) niet te moeten (eigenlijk kunnen) worden vermeld in het WBTW.

Punt (2) daarentegen zou wel kunnen worden opgenomen. Het lijkt evenwel niet aangewezen om dat te doen door een verbreding van de verwijzing naar de bedoelde belastingplichtige waarnaar wordt verwezen in paragraaf 8 (van ‘de in paragraaf 3 bedoelde belastingplichtige’ naar ‘de belastingplichtige die van deze regeling gebruik maakt’, aangezien wordt verwezen naar de in paragraaf 6 bedoelde aangifte, i.e. de aangifte die onder de bijzondere regeling wordt ingediend in BE als lidstaat van identificatie. Het lijkt daarom logischer een lid toe te voegen in de respectievelijke paragrafen van de bijzondere regeling om die specifieke situatie te regelen, die betrekking heeft op de teruggaaf van BE btw door een belastingplichtige die de bijzondere regeling toepast met een andere lidstaat dan BE als lidstaat van identificatie (waardoor alle btw-formaliteiten in die lidstaat worden vervuld).”

Met het voorstel van de gemachtigde om een lid toe te voegen in de respectievelijke paragrafen van de bijzondere regeling om de geschetste specifieke situatie te regelen, kan worden ingestemd.

Artikel 22

9. In de Nederlandse tekst van het ontworpen artikel 58^{quater}, § 1, 2°, d), van het Btw-wetboek schrijve men “wanneer een belastingplichtige noch de zetel van zijn bedrijfsuitoefening noch een vaste inrichting in de Gemeenschap heeft gevestigd ...”.

10. Om nadere uitleg gevraagd over het ontworpen artikel 58^{quater}, § 6, derde lid, 2°, van het Btw-wetboek, stelde de gemachtigde voor, teneinde elke verwarring over de draagwijdte ervan te vermijden, om de tekst van die bepaling aan te passen als volgt: “2° de leveringen van goederen bedoeld in het tweede lid, 2°, en de intracommunautaire afstandsverkopen, door een belastingplichtige overeenkomstig artikel 13^{bis}, § 2”.

Met dat tekstvoorstel kan worden ingestemd. Wel rijst dan de vraag of de intracommunautaire afstandsverkopen van goederen bedoeld in punt 1° van dat derde lid niet moeten worden uitgesloten van die welke worden bedoeld in punt 2° ervan.

Artikel 26

11. In het ontworpen artikel 58*sexies*, § 4, van het Btw-wetboek dient de verwijzing naar de “belasting- of douaneautoriteiten van de lidstaat van invoer” te worden vervangen door een verwijzing naar de overeenkomstige Belgische belastingdiensten.

12. Wat betreft de toepassing van het ontworpen artikel 58*sexies* van het Btw-wetboek is aan de gemachtigde toelichting gevraagd over de regeling van een afstandsverkoop van goederen, waarbij geen gebruik wordt gemaakt van de zogenaamde *Import One Stop Shop* (ontworpen artikel 58*quinquies* van het Btw-wetboek – artikel 24 van het voorontwerp), waarbij de verzending of het vervoer in België wordt beëindigd en waarbij de invoer in de Gemeenschap via een andere lidstaat heeft plaats gehad, zoals bijvoorbeeld een particulier die in België een goed bestelt dat vervolgens vanuit de Verenigde Staten Europa binnenkomt via de haven in Rotterdam.

De gemachtigde beantwoordde deze vraag als volgt:

“Er zijn nog twee factoren die niet rechtstreeks uit deze wet blijken die nog een impact hebben op de analyse van de casus.

Eerst en vooral werd beslist in het kader van de douanereglementering dat wanneer goederen in het kader van een ‘extracommunautaire’ afstandsverkoop op het grondgebied van de Gemeenschap worden gebracht in een andere lidstaat dan de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer, de goederen maar ten verbruik zullen kunnen worden aangegeven in de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer (Uitvoeringsverordening (EU) 2020/893 VAN DE COMMISSIE van 29 juni 2020 tot wijziging van Uitvoeringsverordening (EU) 2015/2447 houdende nadere uitvoeringsvoorschriften voor enkele bepalingen van Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie – artikel 1, 9)⁴). Daaruit volgt dat de invoer voor btw-doeleinden in de casus niet zal kunnen plaatsvinden in Nederland maar verplicht in België zal moeten gebeuren. Ook al vormt dat geen rechtstreekse commentaar op een bepaling van het ontwerp, lijkt het bij nader inzien wellicht wenselijk om hiervan in de memorie van toelichting ook melding te maken gezien de belangrijke impact op de toepassing van de bepalingen opgenomen in het ontwerp.

⁴ In artikel 221 worden de volgende leden 4, 5 en 6 toegevoegd: “4. Het douanekantoor dat bevoegd is voor het voor het vrije verkeer aangeven van goederen in een zending die overeenkomstig artikel 23, lid 1, of artikel 25, lid 1, van Verordening (EG) nr. 1186/2009 van de Raad een vrijstelling van invoerrechten geniet, in het kader van een andere btw-regeling dan de in titel XII, hoofdstuk 6, afdeling 4, van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad neergelegde bijzondere regeling voor afstandsverkopen van uit derdelandsgebieden of derde landen ingevoerde goederen, is een douanekantoor dat is gelegen in de lidstaat waar de verzending of het vervoer van de goederen eindigt (...).”

Als gevolg daarvan kan voor dergelijke ‘extracommunautaire’ afstandsverkoop niet alleen de invoerregeling binnen het één-loket-systeem (I-OSS) worden toegepast maar ook de invoerregeling buiten het één-loket-systeem (artikel 58*sexies*, nieuw, van het Wetboek).

Voorwaarde is uiteraard wel overeenkomstig artikel 58*sexies*, nieuw, van het wetboek dat de particulier gehouden is tot voldoening van de btw bij invoer (of in BE reglementaire termen: ‘optreedt als geadresseerde bij invoer’ of dus schuldenaar is van de btw bij invoer).

Daarnaast moet ook rekening gehouden worden met de nationale wetgeving van de lidstaat van invoer met betrekking tot de personen die aangeduid zijn of kunnen worden als schuldenaar van de btw bij invoer. Ingevolge artikel 201 van de btw-richtlijn zijn de lidstaten immers volledig vrij om te bepalen wie schuldenaar is of kan zijn bij invoer. In België zijn die bepalingen opgenomen in artikel 6 van het koninklijk besluit nr. 7, waarvan de bepalingen nog zullen worden gewijzigd in het kader van het uitvoeringsbesluit van onderhavig ontwerp. De onderstaande analyse vertrekt gemakkelijkshalve van de momenteel vigerende regeling.

Rekening houdend met deze elementen (waarbij de goederen overeenkomstig de douanereglementering moeten worden ingevoerd in BE), moet de casus dus als volgt worden ontleed.

1) Bij de invoer wordt de regeling bedoeld in artikel 58*sexies*, nieuw, toegepast

In dit geval zal de koper hoe dan ook schuldenaar zijn van de btw bij de invoer. De betaling van de btw door de koper en de afdracht ervan aan de administratie zullen gebeuren overeenkomstig de modaliteiten van die bijzondere regeling.

In het licht daarvan moet vervolgens worden bepaald waar de ‘extracommunautaire’ afstandsverkoop plaatsvindt.

Artikel 15, § 1, eerste lid, 2°, nieuw, van het Wetboek is niet van toepassing ingevolge de verplichte invoer in BE.

Artikel 15, § 1, eerste lid, 3°, nieuw, van het Wetboek is evenwel evenmin van toepassing, aangezien dat die plaatsbepalingsregel enkel van toepassing is indien I-OSS wordt toegepast, *quod non in casu*.

Derhalve moet de plaats van de ‘extracommunautaire’ afstandsverkoop worden bepaald aan de hand van artikel 14, § 2, van het Wetboek.

Bij een levering met vervoer is de plaats van de levering aldus in principe de plaats waar het goed zich bevindt op het tijdstip van vertrek van de verzending of het vervoer (*in casu* USA) overeenkomstig artikel 14, § 2, eerste lid, van het Wetboek.

De afwijking voorzien in het tweede lid van dat artikel voor de situatie waar het goed wordt verzonden of vervoerd vanuit een derde land, is enkel van toepassing als de leverancier optreedt als schuldenaar bij invoer. Vermits de bijzondere regeling van artikel 58*sexies*, nieuw, van het Wetboek wordt toegepast is dat niet het geval (cf *supra*).

Het resultaat is dus dat de ‘extracommunautaire’ afstandsverkoop voor btw-doeleinden geacht wordt plaats te vinden in de USA overeenkomstig artikel 14, § 2, eerste lid, van het Wetboek.

Dit complex geheel levert derhalve wel een logisch resultaat op waarbij de ‘extracommunautaire’ afstandsverkoop niet aan de belasting is onderworpen binnen de Gemeenschap, terwijl de invoer met btw wordt belast in de lidstaat van invoer die ook de lidstaat van bestemming is.

2) Bij de invoer wordt de regeling bedoeld in artikel 58sexies, nieuw, niet toegepast

Indien de regeling bedoeld in artikel 58sexies, nieuw, niet wordt toegepast, moeten de 'algemene regels' worden toegepast.

De invoer die plaatsvindt in BE is belast en de schuldenaar van de btw, indien de huidige regels niet gewijzigd worden, kan ofwel de leverancier ofwel de koper zijn.

Indien de koper optreedt als schuldenaar van de btw bij de invoer is de analyse analoog aan de situatie uiteengezet onder punt 1): de invoer wordt belast met toepassing van de 'gewone regels' en de 'extracommunautaire' afstandsverkoop wordt voor btw-doeleinden geacht buiten de Gemeenschap plaats te vinden overeenkomstig artikel 14, § 2, eerste lid, van het Wetboek.

Indien de verkoper optreedt als schuldenaar van de btw bij de invoer moet de plaats van de 'extracommunautaire' afstandsverkoop om de redenen aangehaald onder punt 1) eveneens worden bepaald aan de hand van artikel 14, § 2, van het Wetboek.

Bij een levering met vervoer is de plaats van de levering aldus in principe de plaats waar het goed zich bevindt op het tijdstip van vertrek van de verzending of het vervoer (*in casu* USA) overeenkomstig artikel 14, § 2, eerste lid, van het Wetboek.

De afwijking voorzien in het tweede lid van dat artikel voor de situatie waar het goed wordt verzonden of vervoerd vanuit een derde land, is enkel van toepassing als de leverancier optreedt als schuldenaar bij invoer. Dat zou hier per hypothese het geval zijn. Het gevolg is dat de 'extracommunautaire' verkoop geacht wordt plaats te vinden in de lidstaat van invoer, *in casu* BE.

Rekening houdend met wat voorafgaat, zal de USA leverancier zich aldus overeenkomstig de 'normale regels' moeten laten identificeren voor btw-doeleinden in België en een gewone periodieke btw-aangifte indienen. Mits hij een vergunning voor de verlegging van heffing aanvraagt, kan hij dan de verschuldigde btw bij invoer aangeven in die btw-aangifte en vervolgens in dezelfde aangifte weer in aftrek brengen. Vervolgens zal hij ook de btw verschuldigd op de 'extracommunautaire' afstandsverkoop moeten opnemen. Ook dit complex geheel levert derhalve een logisch resultaat op waarbij de 'extracommunautaire' afstandsverkoop wordt belast binnen de Gemeenschap (in BE), terwijl de invoer ook wordt belast in BE maar die belasting onmiddellijk aftrekbaar is."

Zoals ook door de gemachtigde is voorgesteld, verdient het aanbeveling om deze bijkomende verduidelijking op te nemen in de memorie van toelichting.

*

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, 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 juridique¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET

2. L'avant-projet de loi soumis pour avis apporte diverses modifications au Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : le Code de la T.V.A.) dans le cadre d'une réforme approfondie, d'une part, du régime des ventes à distance de biens et, d'autre part, du régime de simplification pour les services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision ou services électroniques fournis à des non-assujettis à la T.V.A. L'avant-projet à l'examen étend considérablement ce dernier régime à d'autres services.

Ainsi, l'avant-projet transpose, d'une part, la partie 2 de la directive (UE) 2017/2455 du Conseil du 5 décembre 2017 'modifiant la directive 2006/112/CE et la directive 2009/132/CE en ce qui concerne certaines obligations en matière de taxe sur la valeur ajoutée applicables aux prestations de services et aux ventes à distance de biens' et, d'autre part, la directive (UE) 2019/1995 du Conseil du 21 novembre 2019 'modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les dispositions relatives aux ventes à distance de biens et à certaines livraisons intérieures de biens'.

EXAMEN DU TEXTE

OBSERVATION PRÉLIMINAIRE

3. L'exposé des motifs joint à l'avant-projet adopte une forme non classique, en regroupant et en commentant les différents aspects de la loi en projet non pas par article mais par thème, à l'aide d'une subdivision qui n'apparaît pas dans le texte de l'avant-projet. Compte tenu du caractère extrêmement complexe des directives à transposer, impliquant par exemple qu'une disposition de directive à transposer peut parfois requérir des adaptations de plusieurs dispositions du Code de la T.V.A., cette méthode peut être accueillie.

L'auteur de l'avant-projet serait néanmoins bien avisé de soumettre encore l'exposé des motifs à un examen complémentaire, afin de pouvoir corriger d'éventuelles erreurs matérielles², compléter encore le commentaire, lorsque cela s'avère nécessaire, par les précisions complémentaires fournies par le délégué dans le cadre de la présente demande d'avis, et vérifier si, dans un souci de transparence, il ne serait pas possible d'inscrire, dans la structure existante de l'exposé des motifs, des références complémentaires à des articles de l'avant-projet. Pour une

¹ S'agissant d'un avant-projet de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité aux normes supérieures.

² Ainsi, à la page 7 de l'exposé, il est question de l'article 2 de l'avant-projet alors que c'est l'article 3 qui est visé.

bonne compréhension des dispositions en projet, mieux vaudrait également ajouter les tableaux de transposition nécessaires.

Article 3

4.1. Invité à préciser la condition selon laquelle les biens livrés dans le cadre de ventes à distance intracommunautaires ne peuvent pas être des « produits soumis à accise lorsque leur livraison est effectuée pour un assujetti ou pour une personne morale non assujettie » (article 3 - article 1^{er}, § 16, 2°, en projet, du Code de la T.V.A.), condition qui ne figure pas en tant que telle dans le nouvel article 14, paragraphe 4, de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 ‘relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée’ (ci-après : la directive T.V.A.), le délégué a répondu ce qui suit :

« De problematiek van de accijnsproducten is, zoals wel meer zaken, in de bepalingen van de btw-richtlijn relatief obscuur of onrechtstreeks geregeld. Over deze problematiek werd derhalve ook zeer uitgebreid bilateraal overleg gepleegd met de diensten van de Europese Commissie, naar aanleiding waarvan ze zelf de eerste versie van hun explanatory notes over de nieuwe regeling op dit punt hebben aangepast.

In het bijzonder om de voormelde redenen wordt deze problematiek uitgebreid uiteengezet in de Memorie van toelichting.

Strikt genomen is de toevoeging een formele toevoeging aan de richtlijntekst.

Accijnsproducten maken evenwel in alle omstandigheden het voorwerp uit van een belaste intracommunautaire verwerving ook indien de afnemer een niet-belastingplichtige rechtspersoon is of een belastingplichtige die er in principe niet toe gehouden is zijn intracommunautaire verwervingen (van andere goederen) aan de belasting te onderwerpen.

Dienvolgens is de toepassing van de regeling van de afstandsverkoop op dergelijke goederen per definitie uitgesloten.

In de richtlijntekst blijkt dat evenwel enkel uit het feit dat in artikel 14, lid 4, a), nieuw, van de btw-richtlijn de voorwaarde is opgenomen dat het gaat om afnemers ‘van wie de intracommunautaire verwervingen van goederen uit hoofde van artikel 3, lid 1, niet aan de btw zijn onderworpen’. Artikel 3, lid 1, b), impliceert dat die intracommunautaire verwerving enkel niet onderworpen is aan de btw als het gaat om andere goederen dan accijnsproducten (en daarnaast de drempelvoorwaarde van artikel 3, lid 2 is voldaan). Uit de samenlezing van die bepalingen volgt dus dat de regeling inzake verkoop op afstand voor dergelijke afnemers niet van toepassing [zijn] voor accijnsproducten.

Deze omslachtige maar op zich sluitende redenering wordt tegelijk wel ondergraven door de afzonderlijke uitsluiting van de nieuwe vervoermiddelen in de definitie van intracommunautaire afstandsverkoop (artikel 14, vierde lid, 1), b), nieuw, van de btw-richtlijn), terwijl ook daarvoor geldt dat uit dezelfde verwijzing naar artikel 3, lid 1, van de btw-richtlijn volgt dat de intracommunautaire verwerving van nieuwe vervoermiddelen aan de bedoelde afnemers hoe dan ook altijd aanleiding [geeft] tot een intracommunautaire verwerving die aan de belasting is onderworpen en daardoor – net zoals de accijnsproducten – geen aanleiding kan geven tot intracommunautaire afstandsverkoop. Het is precies dit gebrek aan eenvormige benadering binnen de definitie voor de twee categorieën van goederen die in dit domein het voorwerp uitmaken van een afwijkende regeling, die verwarring stichtend is.

In het licht van deze uiteenzetting, hebben we op zich geen fundamenteel bezwaar om de verduidelijkende explicitering te verwijderen uit de tekst, in de mate dat de memorie van toelichting hieromtrent op zich, in de mate van het mogelijke, voldoende verheldering verschaft ».

4.2. Une directive ne doit pas nécessairement être transposée mot pour mot. Le droit européen ne s'oppose pas à ce que des notions et régimes élaborés dans une directive soient précisés plus avant lors de la transposition en droit interne, pour autant que, ce faisant, il ne soit pas porté atteinte à la portée des dispositions concernées de la directive. Le législateur doit maintenir l'ordre juridique aussi transparent que possible, par exemple en encadrant la transposition en droit interne lorsque cela s'avère nécessaire, afin que la réglementation à transposer soit transparente, accessible et claire pour les justiciables³.

Compte tenu de ce qui précède, on peut maintenir la précision, inscrite à l'article 1^{er}, § 16, 2°, en projet, du Code de la T.V.A, selon laquelle les biens livrés dans le cadre de ventes à distance intracommunautaires ne peuvent pas être des produits soumis à accise lorsque leur livraison est effectuée à un assujetti ou à une personne morale non assujettie. Mieux vaudrait en outre que les explications fournies par le délégué soient reproduites dans l'exposé des motifs.

Article 6

5. L'article 15, § 1^{er}, alinéa 2, 3°, et § 2, alinéa 2, 3°, en projet, du Code de la T.V.A. fixe un seuil de « 10.000 euros ou sa contre-valeur en monnaie nationale ». Interrogé sur l'utilité de la mention « ou sa contre-valeur en monnaie nationale » en droit belge, le délégué a donné la réponse suivante :

« De verwijzing naar 'tegenwaarde daarvan in de nationale munt' heeft uitsluitend betrekking op drempelbedragen.

Het drempelbedrag dat in BE wordt gehanteerd als ijkpunt is 10.000 EUR zonder meer omdat BE de euro hanteert als munteenheid.

De verwijzing naar 'tegenwaarde daarvan in de nationale munt' of een eventuele definitie daarvan is voor BE op zich dus juridisch irrelevant.

Dat is uiteraard anders op EU-niveau waar het juridisch vogelperspectief van de btw-richtlijn uiteraard de situatie afdekt in alle mogelijke lidstaten, met inbegrip van degene die niet de euro als munteenheid hanteren. Het zijn met name die lidstaten voor wie de verwijzing relevant is omdat hen dat toelaat het betrokken drempelbedrag in hun nationale reglementering uit te drukken in hun lokale munteenheid overeenkomstig de omrekeningsregel opgenomen in artikel 59^{quater}, lid 5, van de btw-richtlijn.

Er moet evenwel anderzijds ook rekening worden gehouden dat de betrokken drempel voortaan geen puur nationale drempel meer is (i.e. berekend in functie van de bedoelde handelingen die plaatsvinden op het grondgebied van één lidstaat) maar een globale en communautaire drempel. (...).

³ P. POPELIER, « Rechtszekerheid en transparantie als grenzen voor doorwerking van internationaal recht ten aanzien van particulieren », in J. WOUTERS et D. VAN EECKHOUTTE (éds.), *Doorwerking van internationaal recht in de Belgische rechtsorde*, Anvers, Intersentia, 2006, (139), p. 164, n° 56.

De regels inzake de plaats van de levering of de dienst zijn, globaal genomen, in het Wetboek op een algemene manier geformuleerd. In het verleden bestond er ook een brugbepaling die aangaf dat een handeling (dienst, levering,...) geacht werd in BE plaats te vinden als de plaats van de dienst overeenkomstig die algemene bepalingen geacht werd in BE plaats te vinden.

In die algemeen geformuleerde bepalingen werd er daarom voor geopteerd om voorzichtigheidshalve, rekening houdend met het algemeen karakter van de bepalingen, te verwijzen in algemene termen naar de communautaire drempelbepalingen, en dus met verwijzing naar euro of een andere munteenheid, ook al is vanuit BE perspectief enkel het bedrag in euro relevant.

Als deze voorzichtigheidsbenadering al moet worden aangepast, dan wordt voorgesteld om overeenkomstig de voormelde logica eerder systematisch de verwijzing naar 'tegenwaarde daarvan in de nationale munt' te schrappen dan die verwijzing te gaan definiëren omdat het laatste vanuit BE perspectief juridisch niet relevant is ».

Eu égard à ces précisions, on supprimera les mots « ou sa contre-valeur en monnaie nationale ». On supprimera également les mêmes mots dans l'article 21bis, § 2, 9°, alinéa 2, c), en projet, du Code de la T.V.A. (article 8, 1°, de l'avant-projet).

6. À l'article 15, § 1^{er}, alinéa 4, en projet, du Code de la T.V.A., on écrira « ... lorsque le fournisseur a opté, dans un État membre de départ de biens, pour que le lieu des livraisons se situe... ». Le délégué a convenu que cette rédaction reflète mieux l'intention de l'auteur de l'avant-projet.

Article 17

7. Invité à préciser l'article 55, § 1^{er}, alinéa 2, en projet, du Code de la T.V.A. (article 17, 2°, de l'avant-projet), le délégué a répondu ce qui suit :

« Indien een niet in de Gemeenschap gevestigde belastingplichtige gebruik maakt van de bijzondere regeling bedoeld in artikel 58^{quater} van het Wetboek en op het Belgisch grondgebied handelingen verricht die onder die regeling vallen en waarvoor Belgische belasting verschuldigd is, zal een aansprakelijk vertegenwoordiger moeten worden aangesteld op grond van artikel 58, § 1, eerste lid, van het Wetboek. Het tweede lid is noodzakelijk om die verplichting aan te houden in de situatie waarin de belastingplichtige die van de voormelde bijzondere regeling gebruik maakt en BE heeft gekozen als lidstaat van identificatie, handelingen verricht waarvoor uitsluitend btw verschuldigd is in andere lidstaten die overeenkomstig de regeling wel zal worden afgedragen in een btw-aangifte die in België zal worden ingediend. Aldus zal de principiële verplichting tot het aanstellen van een aansprakelijk vertegenwoordiger worden opgelegd aan een niet in de Gemeenschap gevestigde belastingplichtige die van de bijzondere regeling gebruik maakt ongeacht of hij in BE effectief handelingen verricht waarvoor hij zelf BE belasting verschuldigd is (artikel 55, § 1, eerste lid, van het Wetboek) of niet (artikel 55, § 1, tweede lid, nieuw, van het Wetboek). Of, zoals de Memorie het stelt, hij zal – in tegenstelling tot voorheen – ertoe gehouden zijn om een aansprakelijk vertegenwoordiger aan te stellen ook als hij niet noodzakelijk belastbare handelingen verricht onder de bijzondere regeling bedoeld in artikel 58^{quater} van het Wetboek ».

À propos de la portée de la disposition « autre que celles pour lesquelles le cocontractant est redevable de la taxe en vertu de l'article 51, § 2, alinéa 1^{er}, 1°, 2°, 5° et 6° », à l'article 55, § 1^{er}, alinéa 2, en projet, du Code de la T.V.A., le délégué a déclaré ce qui suit :

« Het is niet mogelijk om deze verwijzing weg te laten omdat hiermee precies wordt verwezen naar de (enige) situatie waarin vóór de inwerkingtreding van de nieuwe regeling geen aansprakelijk vertegenwoordiger moest worden aangesteld. Het is net in die specifieke situatie die nu wordt gewijzigd in de omstandigheden dat de betrokken buitenlandse belastingplichtige tevens tegelijk gebruik maakt van de bijzondere Unie-regeling, omdat hij in dat specifieke geval voortaan er toch toe gehouden zal zijn om een aansprakelijk vertegenwoordiger aan te stellen. Het essentiële is hier dat de aansprakelijk vertegenwoordiger ook zal moeten worden aangesteld. We zullen bekijken of het mogelijk is die passage af te zonderen in een afzonderlijke zin (dat lijkt niet evident omdat het een basisvoorwaarde vormt van de bepaling) dan wel of het mogelijk is de huidige formulering te verbeteren met het oog op het verbeteren van de leesbaarheid ervan ».

L'objectif de cette disposition, tel qu'il a été précisé par le délégué, devrait ressortir plus clairement de l'avant-projet. On ne peut dès lors qu'adhérer à la suggestion du délégué concernant la possibilité d'une formulation plus claire.

Le délégué a proposé de clarifier en tout cas le texte néerlandais de l'article 55, § 1^{er}, alinéa 2, en projet, du Code de la T.V.A. en écrivant « andere dan waarvoor de belasting verschuldigd is door de medecontractant krachtens artikel 51, § 2, eerste lid, 1°, 2°, 5° en 6° ». On peut se rallier à cette proposition.

Article 20

8. Concernant l'article 58^{ter}, § 8, alinéa 2, en projet, du Code de la T.V.A. (article 20 de l'avant-projet), la question suivante a été posée au délégué :

« Ne faut-il pas déduire de l'article 368, paragraphe 2, de la directive T.V.A. que l'assujetti qui applique les régimes particuliers, mais a opté à cet effet pour un État membre d'identification autre que la Belgique (et donc pas uniquement 'l'assujetti visé au paragraphe 3', dont il est question à l'article 58^{ter}, § 8, alinéa 2, en projet, du Code de la T.V.A.), doit lui aussi avoir la possibilité de 'déduire dans la déclaration qui doit être déposée conformément à l'article 53, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2° du Code de la T.V.A., les taxes ayant grevé les biens et les services qui lui sont fournis et qui sont liés à ses services couverts par ce régime particulier' (comparer également avec l'article 22, article 58^{quater}, § 8, alinéa 2, en projet, et l'article 24, article 58^{quinquies}, § 8, alinéa 2, en projet, de l'avant-projet) ? »

Le délégué a répondu à cette question en ces termes :

« Het is een correcte vaststelling dat ook belastingplichtigen die de bijzondere regeling toepassen met een andere lidstaat dan BE als lidstaat van identificatie, de BE belasting geheven van de aan hem geleverde goederen en verleende diensten die verband houden met onder deze regeling vallende handelingen

(1) niet in aftrek mag brengen in de in de lidstaat van identificatie ingediende aangifte maar

(2) daarvan teruggaaf kan verkrijgen in BE overeenkomstig artikel 76, § 2, van het Wetboek.

Op dit punt worden we evenwel wederom geconfronteerd met de gevolgen van de problematiek die reeds werd uiteengezet in het antwoord op vraag 3.

De bepalingen opgenomen in paragraaf 3 en volgende van de artikelen 58^{ter} tot 58^{quinquies} hebben betrekking op de situatie waarbij een belastingplichtige de bijzondere regelingen toepast met BE als lidstaat van identificatie: het is immers enkel in die situatie dat de betrokkene btw-verplichtingen heeft in BE en de BE reglementering kan opleggen hoe die moeten worden vervuld.

De situatie dat er geen aftrek mogelijk is van de BE btw in de aangifte die wordt ingediend in een andere lidstaat van identificatie zal dus in dezelfde algemene termen als hier in paragraaf 8 geregeld zijn in de nationale wetgeving van de andere lidstaten voor die situaties waarin zij lidstaat van identificatie zijn.

In het licht daarvan lijkt punt (1) niet te moeten (eigenlijk kunnen) worden vermeld in het WBTW.

Punt (2) daarentegen zou wel kunnen worden opgenomen. Het lijkt evenwel niet aangewezen om dat te doen door een verbreding van de verwijzing naar de bedoelde belastingplichtige waarnaar wordt verwezen in paragraaf 8 (van 'de in paragraaf 3 bedoelde belastingplichtige' naar 'de belastingplichtige die van deze regeling gebruik maakt', aangezien wordt verwezen naar de in paragraaf 6 bedoelde aangifte, i.e. de aangifte die onder de bijzondere regeling wordt ingediend in BE als lidstaat van identificatie. Het lijkt daarom logischer een lid toe te voegen in de respectievelijke paragrafen van de bijzondere regeling om die specifieke situatie te regelen, die betrekking heeft op de teruggaaf van BE btw door een belastingplichtige die de bijzondere regeling toepast met een andere lidstaat dan BE als lidstaat van identificatie (waardoor alle btw-formaliteiten in die lidstaat worden vervuld) ».

On peut se rallier à la proposition du délégué d'ajouter un alinéa dans les paragraphes respectifs du régime particulier afin de régler la situation spécifique précitée.

Article 22

9. Dans le texte néerlandais de l'article 58^{quater}, § 1^{er}, 2°, d), en projet, du Code de la T.V.A., on écrira « lorsque une entreprise soumette encore le siège de son exploitation dans la Communauté a une installation fixe dans la Communauté ... ».

10. Invité à fournir de plus amples explications sur l'article 58^{quater}, § 6, alinéa 3, 2°, en projet, du Code de la T.V.A., le délégué a proposé, afin d'éviter toute confusion quant à sa portée, d'adapter le texte de cette disposition comme suit : « 2° les livraisons de biens visées à l'alinéa 2, 2°, et les ventes à distance intracommunautaires, effectuées par un assujetti conformément à l'article 13^{bis}, § 2 ».

On peut se rallier à cette proposition de texte. La question se pose toutefois de savoir s'il ne faut pas exclure les ventes à distance intracommunautaires de biens visées au 1° de cet alinéa 3 de celles visées au 2°.

Article 26

11. À l'article 58sexies, § 4, en projet, du Code de la T.V.A., on remplacera la référence à l'« administration fiscale ou douanière de l'État membre d'importation » par une référence aux administrations fiscales belges correspondantes.

12. En ce qui concerne l'application de l'article 58sexies, en projet, du Code de la T.V.A., des précisions ont été demandées au délégué sur le régime d'une vente à distance de biens pour laquelle il n'est pas fait usage de ce qu'on appelle l'*Import One Stop Shop* (article 58quinquies, en projet, du Code de la T.V.A. – article 24 de l'avant-projet), qui sont expédiés ou transportés à destination de la Belgique et qui ont été importés dans la Communauté en transitant par un autre État membre, comme par exemple un particulier qui commande un bien en Belgique, qui est expédié à partir des États-Unis et entre ensuite en Europe par le port de Rotterdam.

Le délégué a répondu à cette question en ces termes :

« Er zijn nog twee factoren die niet rechtstreeks uit deze wet blijken die nog een impact hebben op de analyse van de casus.

Eerst en vooral werd beslist in het kader van de douanereglementering dat wanneer goederen in het kader van een 'extracommunautaire' afstandsverkoop op het grondgebied van de Gemeenschap worden gebracht in een andere lidstaat dan de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer, de goederen maar ten verbruik zullen kunnen worden aangegeven in de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer (Uitvoeringsverordening (EU) 2020/893 VAN DE COMMISSIE van 29 juni 2020 tot wijziging van Uitvoeringsverordening (EU) 2015/2447 houdende nadere uitvoeringsvoorschriften voor enkele bepalingen van Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie – artikel 1, 9)⁴). Daaruit volgt dat de invoer voor btw-doeleinden in de casus niet zal kunnen plaatsvinden in Nederland maar verplicht in België zal moeten gebeuren. Ook al vormt dat geen rechtstreekse commentaar op een bepaling van het ontwerp, lijkt het bij nader inzien wellicht wenselijk om hiervan in de memorie van toelichting ook melding te maken gezien de belangrijke impact op de toepassing van de bepalingen opgenomen in het ontwerp.

Als gevolg daarvan kan voor dergelijke 'extracommunautaire' afstandsverkoop niet alleen de invoerregeling binnen het één-loket-systeem (I-OSS) worden toegepast maar ook de invoerregeling buiten het één-loket-systeem (artikel 58sexies, nieuw, van het Wetboek).

Voorwaarde is uiteraard wel overeenkomstig artikel 58sexies, nieuw, van het wetboek dat de particulier gehouden is tot voldoening van de btw bij invoer (of in BE reglementaire termen: 'optreedt als geadresseerde bij invoer' of dus schuldenaar is van de btw bij invoer).

⁴ À l'article 221, les paragraphes 4, 5 et 6 suivants sont ajoutés: « 4. Le bureau de douane compétent pour déclarer la mise en libre pratique de marchandises dans un envoi bénéficiant d'une franchise de droits à l'importation conformément à l'article 23, paragraphe 1, ou à l'article 25, paragraphe 1, du règlement (CE) n° 1186/2009 du Conseil, dans le cadre d'un régime de TVA autre que le régime particulier applicable aux ventes à distance de biens importés de territoires tiers ou de pays tiers visé au titre XII, chapitre 6, section 4, de la directive 2006/112/CE du Conseil, est un bureau de douane situé dans l'État membre d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens (...) ».

Daarnaast moet ook rekening gehouden worden met de nationale wetgeving van de lidstaat van invoer met betrekking tot de personen die aangeduid zijn of kunnen worden als schuldenaar van de btw bij invoer. Ingevolge artikel 201 van de btw-richtlijn zijn de lidstaten immers volledig vrij om te bepalen wie schuldenaar is of kan zijn bij invoer. In België zijn die bepalingen opgenomen in artikel 6 van het koninklijk besluit nr. 7, waarvan de bepalingen nog zullen worden gewijzigd in het kader van het uitvoeringsbesluit van onderhavig ontwerp. De onderstaande analyse vertrekt gemakkelijkshalve van de momenteel vigerende regeling.

Rekening houdend met deze elementen (waarbij de goederen overeenkomstig de douanereglementering moeten worden ingevoerd in BE), moet de casus dus als volgt worden ontleed.

1) Bij de invoer wordt de regeling bedoeld in artikel 58sexies, nieuw, toegepast

In dit geval zal de koper hoe dan ook schuldenaar zijn van de btw bij de invoer. De betaling van de btw door de koper en de afdracht ervan aan de administratie zullen gebeuren overeenkomstig de modaliteiten van die bijzondere regeling.

In het licht daarvan moet vervolgens worden bepaald waar de 'extracommunautaire' afstandsverkoop plaatsvindt.

Artikel 15, § 1, eerste lid, 2°, nieuw, van het Wetboek is niet van toepassing ingevolge de verplichte invoer in BE.

Artikel 15, § 1, eerste lid, 3°, nieuw, van het Wetboek is evenwel evenmin van toepassing, aangezien dat die plaatsbepalingsregel enkel van toepassing is indien I-OSS wordt toegepast, *quod non in casu*.

Derhalve moet de plaats van de 'extracommunautaire' afstandsverkoop worden bepaald aan de hand van artikel 14, § 2, van het Wetboek.

Bij een levering met vervoer is de plaats van de levering aldus in principe de plaats waar het goed zich bevindt op het tijdstip van vertrek van de verzending of het vervoer (*in casu* USA) overeenkomstig artikel 14, § 2, eerste lid, van het Wetboek.

De afwijking voorzien in het tweede lid van dat artikel voor de situatie waar het goed wordt verzonden of vervoerd vanuit een derde land, is enkel van toepassing als de leverancier optreedt als schuldenaar bij invoer. Vermits de bijzondere regeling van artikel 58sexies, nieuw, van het Wetboek wordt toegepast is dat niet het geval (cf *supra*).

Het resultaat is dus dat de 'extracommunautaire' afstandsverkoop voor btw-doeleinden geacht wordt plaats te vinden in de USA overeenkomstig artikel 14, § 2, eerste lid, van het Wetboek.

Dit complex geheel levert derhalve wel een logisch resultaat op waarbij de 'extracommunautaire' afstandsverkoop niet aan de belasting is onderworpen binnen de Gemeenschap, terwijl de invoer met btw wordt belast in de lidstaat van invoer die ook de lidstaat van bestemming is.

2) Bij de invoer wordt de regeling bedoeld in artikel 58sexies, nieuw, niet toegepast

Indien de regeling bedoeld in artikel 58sexies, nieuw, niet wordt toegepast, moeten de 'algemene regels' worden toegepast.

De invoer die plaatsvindt in BE is belast en de schuldenaar van de btw, indien de huidige regels niet gewijzigd worden, kan ofwel de leverancier ofwel de koper zijn.

Indien de koper optreedt als schuldenaar van de btw bij de invoer is de analyse analoog aan de situatie uiteengezet onder punt 1): de invoer wordt belast

met toepassing van de 'gewone regels' en de 'extracommunautaire' afstandsverkoop wordt voor btw-doeleinden geacht buiten de Gemeenschap plaats te vinden overeenkomstig artikel 14, § 2, eerste lid, van het Wetboek.

Indien de verkoper optreedt als schuldenaar van de btw bij de invoer moet de plaats van de 'extracommunautaire' afstandsverkoop om de redenen aangehaald onder punt 1) eveneens worden bepaald aan de hand van artikel 14, § 2, van het Wetboek.

Bij een levering met vervoer is de plaats van de levering aldus in principe de plaats waar het goed zich bevindt op het tijdstip van vertrek van de verzending of het vervoer (*in casu* USA) overeenkomstig artikel 14, § 2, eerste lid, van het Wetboek.

De afwijking voorzien in het tweede lid van dat artikel voor de situatie waar het goed wordt verzonden of vervoerd vanuit een derde land, is enkel van toepassing als de leverancier optreedt als schuldenaar bij invoer. Dat zou hier per hypothese het geval zijn. Het gevolg is dat de 'extracommunautaire' verkoop geacht wordt plaats te vinden in de lidstaat van invoer, *in casu* BE.

Rekening houdend met wat voorafgaat, zal de USA leverancier zich aldus overeenkomstig de 'normale regels' moeten laten identificeren voor btw-doeleinden in België en een gewone periodieke btw-aangifte indienen. Mits hij een vergunning voor de verlegging van heffing aanvraagt, kan hij dan de verschuldigde btw bij invoer aangeven in die btw-aangifte en vervolgens in dezelfde aangifte weer in aftrek brengen. Vervolgens zal hij ook de btw verschuldigd op de 'extracommunautaire' afstandsverkoop moeten opnemen. Ook dit complex geheel levert derhalve een logisch resultaat op waarbij de 'extracommunautaire' afstandsverkoop wordt belast binnen de Gemeenschap (in BE), terwijl de invoer ook wordt belast in BE maar die belasting onmiddellijk aftrekbaar is ».

Comme le délégué l'a également proposé, il est recommandé d'intégrer ces explications complémentaires dans l'exposé des motifs.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Wilfried VAN VAERENBERGH