



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 70.299/3
van 17 november 2021

avis 70.299/3
du 17 novembre 2021

over

sur

een voorontwerp van wet ‘tot
wijziging van het Wetboek van de
belasting over de toegevoegde
waarde betreffende de
vrijstellingen van de belasting ter
uitvoering van activiteiten in het
kader van het gemeenschappelijk
veiligheids- en defensiebeleid
binnen het Uniekader en
betreffende tijdelijke vrijstellingen
bij invoer en bepaalde leveringen
van goederen en diensten in reactie
op de COVID-19-pandemie’

un avant-projet de loi ‘modifiant le
Code de la taxe sur la valeur
ajoutée en ce qui concerne les
exemptions de la taxe en vue de la
mise en œuvre d’activités dans le
cadre de la politique de sécurité et
de défense commune dans le cadre
de l’Union et en ce qui concerne
les exemptions temporaires
relatives aux importations et à
certaines livraisons de biens et
prestations de services, en réaction
à la pandémie de COVID-19’

Op 13 oktober 2021 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 betreffende de vrijstellingen van de belasting ter uitvoering van activiteiten in het kader van het gemeenschappelijk veiligheids- en defensiebeleid binnen het Uniekader en betreffende tijdelijke vrijstellingen bij invoer en bepaalde leveringen van goederen en diensten in reactie op de COVID-19-pandemie’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 9 november 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 17 november 2021.

*

Le 13 octobre 2021, 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 les exemptions de la taxe en vue de la mise en œuvre d’activités dans le cadre de la politique de sécurité et de défense commune dans le cadre de l’Union et en ce qui concerne les exemptions temporaires relatives aux importations et à certaines livraisons de biens et prestations de services, en réaction à la pandémie de COVID-19’.

L’avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 9 novembre 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 17 novembre 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 strekt ertoe diverse bepalingen van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: Btw-wetboek) te wijzigen met het oog op de (gedeeltelijke) omzetting van richtlijn (EU) 2019/2235 van de Raad van 16 december 2019 ‘tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en richtlijn 2008/118/EG houdende een algemene regeling inzake accijns wat betreft defensie-inspanningen binnen het Uniekader’ (hoofdstuk 2 van het voorontwerp) en de (volledige) omzetting van richtlijn (EU) 2021/1159 van de Raad van 13 juli 2021 ‘tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG betreffende tijdelijke vrijstellingen bij invoer en bepaalde leveringen van goederen en diensten in reactie op de COVID-19-pandemie’ (hoofdstuk 3).

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Hoofdstuk 2

3. Gevraagd waarom het voorontwerp niet voorziet in de omzetting van artikel 2 van richtlijn (EU) 2019/2235 en op welke wijze die omzetting dan wel zal gebeuren, antwoordde de gemachtigde:

“De omzetting van artikel 2 van richtlijn 2019/2235 zal het voorwerp uitmaken van een afzonderlijk ontwerp tot wijziging van artikel 20 van de Algemene Wet van 18 juli 1977 inzake douane en accijnzen. Gezien de bevoegdheidsverdeling binnen de FOD Financiën wordt een dergelijk ontwerp niet voorbereid door de Algemene administratie beleidsexpertise en -ondersteuning, maar door de Algemene Administratie van Douane en Accijnzen.”

Artikel 3

4. In het ontworpen artikel 25^{quater}, § 2, eerste en tweede lid, van het Btw-wetboek is er telkens sprake van een gelijkstelling met een intracommunautaire verwerving van goederen onder bezwarende titel “(...), wanneer de invoer van deze goederen niet in aanmerking zou kunnen komen voor de in artikel 42, § 3, eerste lid, 4°bis [of 5°], bedoelde vrijstelling”. Gevraagd waarom in die bepalingen telkens de voorwaardelijke wijs wordt gebruikt, antwoordde de

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

gemachtigde, die zich daarbij toespitste op het eerste lid van het ontworpen artikel 25^{quater}, § 2, het volgende:

“Afgezien van het feit dat ter zake bij de omzetting de tekst van de om te zetten richtlijn werd gerespecteerd (met dezelfde formulering in de verschillende taalversies) en deze formulering reeds voorkomt in het huidige artikel 25^{quater}, § 2, van het Btw-Wetboek, heeft het gebruik van de voorwaardelijke wijs in deze omzettingstekst wel degelijk een specifieke draagwijdte. Die vloeit met name voort uit het feit dat de bepaling een belastingheffing uitwerkt (door middel van gelijkstelling met een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel) voor een specifieke handeling met betrekking tot goederen afkomstig uit een andere lidstaat, die afhankelijk is van een verplichte vergelijking met de fiscale regeling die van toepassing is op een denkbeeldige vergelijkbare situatie (het betreft met name een invoersituatie waarbij de goederen verondersteld moeten worden afkomstig te zijn van buiten de Europese Unie en niet van een andere EU-lidstaat en die dus enkel op dat ene punt verschilt van de situatie waarvoor in een principiële belastingheffing wordt voorzien).

Het ontworpen artikel 3 luidt met name globaal als volgt:

‘§ 2. Met een intracommunautaire verwerving van goederen onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld de toewijzing door de strijdkrachten van een lidstaat die deelneemt aan een defensie-inspanning ter uitvoering van een Unieoptreden in het kader van het gemeenschappelijk veiligheids- en defensiebeleid, ten behoeve van die strijdkrachten of het hen begeleidende burgerpersoneel, van goederen die zij niet tegen de algemene belastingvoorwaarden van de interne markt van een lidstaat hebben verworven, **wanneer de invoer van deze goederen niet in aanmerking zou kunnen komen voor de in artikel 42, § 3, eerste lid, 4^obis, bedoelde vrijstelling.** (...)’

De essentie van deze bepaling bestaat er aldus in om goederen die door bepaalde strijdkrachten van een lidstaat op het grondgebied van een andere lidstaat (dan België) niet tegen de algemene belastingvoorwaarden van de interne markt van die lidstaat werden verworven (lees: werden verworven met vrijstelling van btw op grond van artikel 151, lid 1, van de btw-richtlijn) en die vervolgens worden overgebracht naar het grondgebied van België, belasting te heffen in België (door middel van de gelijkstelling van die toewijzing met een intracommunautaire verwerving van goederen).

Deze principiële belastingheffing op die toewijzing is evenwel afhankelijk van een specifieke bijkomende voorwaarde, of, negatief geformuleerd, op deze principiële belastingheffing wordt een uitzondering voorzien die gegrond is op een fictieve vergelijking met een invoersituatie (er wordt nagegaan wat de regeling zou zijn indien de goederen niet afkomstig zouden zijn van een andere EU-lidstaat maar van een derde land waardoor de grensoverschrijding van de goederen aanleiding zou geven tot een invoer).

Indien de betrokken goederen die de facto worden overgebracht van een andere lidstaat naar België aldus worden vergeleken met de (fictieve) invoer van dezelfde goederen in België door dezelfde strijdkrachten en er blijkt dat in dergelijk geval die invoer zou kunnen worden vrijgesteld op grond van de in artikel 42, § 3, eerste lid, 4^obis bedoelde vrijstelling, zal de principiële belastingheffing op de toewijzing (overbrenging van de goederen vanuit een andere lidstaat naar België) geen doorgang kunnen vinden. Laatstgenoemde bepaling, ingevoegd bij artikel 4 van het voorontwerp, voorziet onder meer in een vrijstelling voor de invoer van goederen bestemd voor de strijdkrachten van **andere** lidstaten (dan België), ten behoeve van die strijdkrachten of het hen begeleidende burgerpersoneel of voor de bevoorrading van hun messes of kantines, wanneer die

strijdkrachten deelnemen aan een defensie-inspanning ter uitvoering van een Unieoptreden in het kader van het GVDB.

(...)

In het licht van voorgaande analyse, komt het ons voor dat in deze specifieke omstandigheden, en in weerwil van wat legistiek gebruikelijk is, de gehanteerde voorwaardelijke wijs zowel taalkundig als juridisch kan gebillijkt worden.”

Gelet op de toelichting van de gemachtigde kan worden ingestemd met de wijze waarop de ontworpen bepalingen zijn geformuleerd. De memorie van toelichting wordt echter het best aangevuld met de door de gemachtigde gegeven verduidelijking.

Hoofdstuk 3

Artikel 6

5. Het bij artikel 6, c), ontworpen laatste lid van artikel 42, § 3, van het Btw-wetboek is moeilijk te begrijpen. Gevraagd of de tekst niet kan worden verduidelijkt en of in dat verband een tekstvoorstel kan worden gedaan, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“We kunnen begrijpen dat de tekst door de compacte vorm bij een eerste lezing onduidelijk zou kunnen overkomen. Rekening houdend met de onderliggende doelstelling om door middel van dat lid het momenteel nog niet omgezette artikel 151, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn (inclusief de wijziging ervan door Richtlijn 2019/2235) om te zetten, stellen we voor om de achterliggende eenheid van gedachte van artikel 6, c) van het voorontwerp te behouden. Die eenheid van gedachte bestaat er met name in dat de bedoelde vrijstellingen, ongeacht ze betrekking hebben op leveringen of diensten die voor btw-doeleinden in een andere lidstaat dan wel in België plaatsvinden, onderworpen zijn aan de Belgische beperkingen. Zoals aangegeven in de memorie van toelichting betreft het hier in essentie een conceptuele anomalie inzake btw, aangezien in principe de Belgische beperkingen ten aanzien van een vrijstelling door de territorialiteitsregels inzake btw immers alleen van toepassing kunnen zijn ten aanzien van handelingen die op het Belgische grondgebied plaatsvinden voor btw-doeleinden. Tegen die achtergrond zouden we voorstellen de interne coherentie van die bepaling niet op te breken maar wel structureel te verduidelijken als volgt:

‘Wanneer België de lidstaat van ontvangst is en tot op Europees niveau een uniforme belastingregeling is vastgesteld, worden onderworpen aan de in het vierde lid bedoelde voorwaarden:

1° de in het eerste lid bedoelde vrijstellingen met uitzondering van de in 3°bis bedoelde vrijstelling;

2° de in artikel 151, lid 1, van de Richtlijn 2006/112/EG bedoelde vrijstellingen, met uitzondering van de in punt a ter) bedoelde vrijstelling.’”

Met het tekstvoorstel van de gemachtigde kan worden ingestemd.

*

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 a pour objet de modifier diverses dispositions du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la TVA) en vue de la transposition (partielle) de la directive (UE) 2019/2235 du Conseil du 16 décembre 2019 'modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et la directive 2008/118/CE relative au régime général d'accise en ce qui concerne l'effort de défense dans le cadre de l'Union' (chapitre 2 de l'avant-projet) et de la transposition (complète) de la directive (UE) 2021/1159 du Conseil du 13 juillet 2021 'modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les exonérations temporaires relatives aux importations et à certaines livraisons ou prestations, en réaction à la pandémie de COVID-19' (chapitre 3).

EXAMEN DU TEXTE

Chapitre 2

3. À la question de savoir pourquoi l'avant-projet ne transpose pas l'article 2 de la directive (UE) 2019/2235 et comment cette transposition aura alors lieu, le délégué a répondu :

« De omzetting van artikel 2 van richtlijn 2019/2235 zal het voorwerp uitmaken van een afzonderlijk ontwerp tot wijziging van artikel 20 van de Algemene Wet van 18 juli 1977 inzake douane en accijnzen. Gezien de bevoegdheidsverdeling binnen de FOD Financiën wordt een dergelijk ontwerp niet voorbereid door de Algemene administratie beleidsexpertise en -ondersteuning, maar door de Algemene Administratie van Douane en Accijnzen ».

Article 3

4. À l'article 25^{quater}, § 2, alinéas 1^{er} et 2, en projet, du Code de la TVA, il est chaque fois question d'une assimilation avec une acquisition intracommunautaire de biens effectuée à titre onéreux « (...), lorsque l'importation de ces biens ne *pourrait* pas bénéficier de l'exemption prévue à l'article 42, § 3, alinéa 1^{er}, 4^o*bis* [ou 5^o] ». À la question de savoir pourquoi le conditionnel est chaque fois employé dans ces dispositions, le délégué, se concentrant à cet égard sur l'alinéa 1^{er} de l'article 25^{quater}, § 2, en projet, a répondu ce qui suit :

« Afgezien van het feit dat ter zake bij de omzetting de tekst van de om te zetten richtlijn werd gerespecteerd (met dezelfde formulering in de verschillende taalversies) en deze formulering reeds voorkomt in het huidige artikel 25^{quater}, § 2, van het

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

Btw-Wetboek, heeft het gebruik van de voorwaardelijke wijs in deze omzettingstekst wel degelijk een specifieke draagwijdte. Die vloeit met name voort uit het feit dat de bepaling een belastingheffing uitwerkt (door middel van gelijkstelling met een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel) voor een specifieke handeling met betrekking tot goederen afkomstig uit een andere lidstaat, die afhankelijk is van een verplichte vergelijking met de fiscale regeling die van toepassing is op een denkbeeldige vergelijkbare situatie (het betreft met name een invoersituatie waarbij de goederen verondersteld moeten worden afkomstig te zijn van buiten de Europese Unie en niet van een andere EU-lidstaat en die dus enkel op dat ene punt verschilt van de situatie waarvoor in een principiële belastingheffing wordt voorzien).

Het ontworpen artikel 3 luidt met name globaal als volgt:

‘§ 2. Met een intracommunautaire verwerving van goederen onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld de toewijzing door de strijdkrachten van een lidstaat die deelneemt aan een defensie-inspanning ter uitvoering van een Unieoptreden in het kader van het gemeenschappelijk veiligheids- en defensiebeleid, ten behoeve van die strijdkrachten of het hen begeleidente burgerpersoneel, van goederen die zij niet tegen de algemene belastingvoorwaarden van de interne markt van een lidstaat hebben verworven, **wanneer de invoer van deze goederen niet in aanmerking zou kunnen komen voor de in artikel 42, § 3, eerste lid, 4^obis, bedoelde vrijstelling. (...)**’

De essentie van deze bepaling bestaat er aldus in om goederen die door bepaalde strijdkrachten van een lidstaat op het grondgebied van een andere lidstaat (dan België) niet tegen de algemene belastingvoorwaarden van de interne markt van die lidstaat werden verworven (lees: werden verworven met vrijstelling van btw op grond van artikel 151, lid 1, van de btw-richtlijn) en die vervolgens worden overgebracht naar het grondgebied van België, belasting te heffen in België (door middel van de gelijkstelling van die toewijzing met een intracommunautaire verwerving van goederen).

Deze principiële belastingheffing op die toewijzing is evenwel afhankelijk van een specifieke bijkomende voorwaarde, of, negatief geformuleerd, op deze principiële belastingheffing wordt een uitzondering voorzien die gegrond is op een fictieve vergelijking met een invoersituatie (er wordt nagegaan wat de regeling zou zijn indien de goederen niet afkomstig zouden zijn van een andere EU-lidstaat maar van een derde land waardoor de grensoverschrijding van de goederen aanleiding zou geven tot een invoer).

Indien de betrokken goederen die de facto worden overgebracht van een andere lidstaat naar België aldus worden vergeleken met de (fictieve) invoer van dezelfde goederen in België door dezelfde strijdkrachten en er blijkt dat in dergelijk geval die invoer zou kunnen worden vrijgesteld op grond van de in artikel 42, § 3, eerste lid, 4^obis bedoelde vrijstelling, zal de principiële belastingheffing op de toewijzing (overbrenging van de goederen vanuit een andere lidstaat naar België) geen doorgang kunnen vinden. Laatstgenoemde bepaling, ingevoegd bij artikel 4 van het voorontwerp, voorziet onder meer in een vrijstelling voor de invoer van goederen bestemd voor de strijdkrachten van **andere** lidstaten (dan België), ten behoeve van die strijdkrachten of het hen begeleidente burgerpersoneel of voor de bevoorrading van hun messes of kantines, wanneer die strijdkrachten deelnemen aan een defensie-inspanning ter uitvoering van een Unieoptreden in het kader van het GVDB.

(...)

In het licht van voorgaande analyse, komt het ons voor dat in deze specifieke omstandigheden, en in weerwil van wat legistiek gebruikelijk is, de gehanteerde voorwaardelijke wijs zowel taalkundig als juridisch kan gebillijkt worden ».

Compte tenu des explications fournies par le délégué, on peut se rallier à la façon dont les dispositions en projet sont formulées. Mieux vaudrait toutefois compléter l'exposé des motifs par les précisions données par le délégué.

Chapitre 3

Article 6

5. Le dernier alinéa de l'article 42, § 3, du Code de la TVA, en projet à l'article 6, c), est difficilement compréhensible. À la question de savoir si le texte ne peut pas être clarifié et si une proposition de texte peut être formulée à ce propos, le délégué a répondu ce qui suit :

« We kunnen begrijpen dat de tekst door de compacte vorm bij een eerste lezing onduidelijk zou kunnen overkomen. Rekening houdend met de onderliggende doelstelling om door middel van dat lid het momenteel nog niet omgezette artikel 151, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn (inclusief de wijziging ervan door Richtlijn 2019/2235) om te zetten, stellen we voor om de achterliggende eenheid van gedachte van artikel 6, c) van het voorontwerp te behouden. Die eenheid van gedachte bestaat er met name in dat de bedoelde vrijstellingen, ongeacht ze betrekking hebben op leveringen of diensten die voor btw-doeleinden in een andere lidstaat dan wel in België plaatsvinden, onderworpen zijn aan de Belgische beperkingen. Zoals aangegeven in de memorie van toelichting betreft het hier in essentie een conceptuele anomalie inzake btw, aangezien in principe de Belgische beperkingen ten aanzien van een vrijstelling door de territorialiteitsregels inzake btw immers alleen van toepassing kunnen zijn ten aanzien van handelingen die op het Belgische grondgebied plaatsvinden voor btw-doeleinden. Tegen die achtergrond zouden we voorstellen de interne coherentie van die bepaling niet op te breken maar wel structureel te verduidelijken als volgt:

‘Wanneer België de lidstaat van ontvangst is en tot op Europees niveau een uniforme belastingregeling is vastgesteld, worden onderworpen aan de in het vierde lid bedoelde voorwaarden:

1° de in het eerste lid bedoelde vrijstellingen met uitzondering van de in 3°bis bedoelde vrijstelling;

2° de in artikel 151, lid 1, van de Richtlijn 2006/112/EG bedoelde vrijstellingen, met uitzondering van de in punt a *ter*) bedoelde vrijstelling.’ ».

On peut se rallier à la proposition de texte du délégué.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Wilfried VAN VAERENBERGH