



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 73.708/3
van 17 juli 2023

avis 73.708/3
du 17 juillet 2023

over

sur

een voorontwerp van wet
‘houdende diverse bepalingen
inzake belasting over de
toegevoegde waarde’

un avant-projet de loi ‘portant
des dispositions diverses en
matière de taxe sur la valeur
ajoutée’

Op 26 mei 2023 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 ‘houdende diverse bepalingen inzake belasting over de toegevoegde waarde’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 11 juli 2023. De kamer was samengesteld uit Jeroen VAN NIEUWENHOVE, kamervoorzitter, Koen MUYLLE en Toon MOONEN, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Annemie GOOSSENS, 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 Marnix VAN DAMME, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 17 juli 2023.

*

Le 26 mai 2023, 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 ‘portant des dispositions diverses en matière de taxe sur la valeur ajoutée’.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 11 juillet 2023. La chambre était composée de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, président de chambre, Koen MUYLLE et Toon MOONEN, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Annemie GOOSSENS, 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 Marnix VAN DAMME, président de chambre.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 17 juillet 2023.

*

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 rechtsgrond¹, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET VOORONTWERP

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp van wet strekt ertoe om een aantal wijzigingen aan te brengen in het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: btw-wetboek).

De wijzigingen hebben betrekking op een delegatie aan de Koning om de beperkingen en de voorwaarden van de ‘andere vrijstellingsregeling van entrepot dan douane-entrepot’, ook btw-entrepot genoemd, te bepalen naar aanleiding van arrest nr. 9/2023 van het Grondwettelijk Hof van 19 januari 2023 (hoofdstuk 2), de uitoefening van het recht op aftrek volgens het algemene verhoudingsgetal of met inachtneming van het werkelijke gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan (hoofdstuk 3), de verplichtingen inzake de toekenning en mededeling van het btw-identificatienummer, inzake facturering en inzake de jaarlijkse lijst van belastingplichtige afnemers (hoofdstuk 4), de invoering van een hoofdelijke aansprakelijkheid voor de belastingplichtigen die leveringen van goederen faciliteren in België via elektronische interfaces (hoofdstuk 5), een delegatie aan de Koning inzake de bijzondere regeling voor landbouwondernemers (hoofdstuk 6), de verjaring van de vordering tot voldoening van de belasting (hoofdstuk 7), de bewaartermijn van de gegevens opgenomen in de in artikel 93*duodecies*/1 door betalingsdienstaanbieders gehouden registers (hoofdstuk 8) en op het verlaagde btw-tarief voor geneesmiddelen voor menselijk en diergeneeskundig gebruik (hoofdstuk 9), voor haarprothesen (hoofdstuk 10), voor inschakelingsondernemingen (hoofdstuk 11) en voor bepaalde handelingen van onroerende aard ten gunste van bepaalde instellingen van algemeen belang (hoofdstuk 12).

VORMVEREISTEN

3. Het advies van de Gegevensbeschermingsautoriteit werd op 2 juni 2023 gevraagd, maar nog niet bekomen.

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

Indien de aan de Raad van State voorgelegde tekst ten gevolge van het inwinnen van dat advies nog wijzigingen zou ondergaan,² moeten de gewijzigde of toegevoegde bepalingen, ter inachtneming van het voorschrift van artikel 3, § 1, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, aan de afdeling Wetgeving worden voorgelegd.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Hoofdstuk 2 – Andere vrijstellingsregeling van entrepot dan douane-entrepot

Artikel 3

4. In de inleidende zin van artikel 3, 1°, van het voorontwerp moet de zinsnede “vernietigd bij arrest nr. 9/2023 van het Grondwettelijk Hof van 19 januari 2023”, worden geschrapt. De gemachtigde heeft met deze opmerking ingestemd.

5. Artikel 3 van het voorontwerp wijzigt artikel 39^{quater}, § 1, van het btw-wetboek.

Vooreerst wordt het tweede lid van die bepaling vervangen om aan de Koning delegatie te verlenen om de beperkingen en voorwaarden voor de toepassing van de vrijstellingsregeling voor btw-entrepot te bepalen, en hem toe te laten daarbij af te wijken van de artikelen 16, § 1, 17, 22, § 1, 22^{bis}, 24 en 25^{sexies} van het btw-wetboek (artikel 3, 1°). Vervolgens wordt in een nieuw derde lid bepaald dat de besluiten die de Koning ter zake neemt worden geacht nooit uitwerking te hebben gehad indien ze niet bij wet worden bekrachtigd binnen een termijn van twaalf maanden na hun datum van bekendmaking in het Belgisch Staatsblad (artikel 3, 2°).

6. Het Grondwettelijk Hof aanvaardt in welbepaalde omstandigheden dat ondanks het legaliteitsbeginsel inzake belastingen, essentiële elementen van de belasting toch door de uitvoerende macht worden bepaald. In arrest nr. 9/2023 van 19 januari 2023 dat ook wordt aangehaald in de memorie van toelichting³, is dit met name het geval:

“Wanneer de wetgever zich (...) in de onmogelijkheid bevindt om zelf alle essentiële elementen van de belasting vast te stellen omdat de inachtneming van de parlementaire procedure hem niet ertoe in staat zou stellen met de vereiste spoed te handelen om een doelstelling van algemeen belang te verwezenlijken”.⁴

Aangezien de invoering van belastingen een bevoegdheid is die bij de Grondwet aan de wet wordt voorbehouden en elke delegatie die betrekking heeft op het bepalen van één van de essentiële elementen van de belasting, in beginsel ongrondwettig is, is het niet toegestaan een dergelijk mechanisme in algemene zin op te zetten. Het gebruik ervan is slechts mogelijk als op basis van de concrete omstandigheden kan worden aangetoond dat de wetgever niet tijdig kan

² Namelijk andere wijzigingen dan diegene waarvan in dit advies melding wordt gemaakt of wijzigingen die ertoe strekken tegemoet te komen aan hetgeen in dit advies wordt opgemerkt.

³ Zie de memorie van toelichting, blz. 2-6.

⁴ GwH 19 januari 2023, nr. 9/2023, B.7.3.

handelen en dit zolang die toestand aanhoudt, en onder de voorwaarden die in de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof worden gesteld.

7. Gevraagd waarom de wetgever in de onmogelijkheid verkeert om zelf de essentiële elementen van de belasting te bepalen, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“De regeling inzake vrijstelling voor een ander entrepot dan douane-entrepot (hierna: btw-entrepot) voorzien in artikel 39*quater* van het Wetboek is uitsluitend van toepassing op specifieke handelingen die in deze bepaling zijn omschreven en op bepaalde goederen die gewoonlijk in het groot worden verhandeld op internationale markten (de bestaansreden van de regeling).

Deze goederen worden opgesomd in de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 54 van 25 februari 1996 met betrekking tot de andere regeling van entrepot dan douane-entrepot bedoeld in artikel 39*quater* van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde. Dat koninklijk besluit zal volledig worden herzien in het verlengde van de uitspraak van het Grondwettelijk Hof van 19 januari 2023, rekening houdend met de bevindingen van de Raad van State.

De betrokken vrijstellingsregeling wordt momenteel immers in niet onbelangrijke mate omkaderd door een administratieve circulaire (AOIF Circulaire nr. 14/2003 (E.T. 98.973) van 19 mei 2003).

Meer in het bijzonder wordt de lijst van betrokken goederen in deze bijlage beschreven, met name aan de hand van hun NC-code (code van de douanenomenclatuur). Deze nomenclatuur wordt regelmatig gewijzigd op Europees niveau, wat een impact heeft op de nauwkeurige omschrijving van de betrokken goederen. Deze lijst kan ook worden gewijzigd ingevolge het feit dat België nieuwe goederen opneemt die onder de regeling kunnen vallen. Als die gedetailleerde elementen zouden worden opgenomen in de regelgeving, zou dat de wettekst aanzienlijk verzwaren, regelmatige wetswijzigingen noodzakelijk maken voor in se relatief beperkte aanpassingen en bovendien, in vergelijking met de snelheid van de aanpassingen via koninklijk besluit, tot gevolg hebben dat die aanpassingen slechts veel trager kunnen verlopen.

In het kader van de herwerking van dit koninklijk besluit en op basis van een raadpleging van het btw-comité in 2015 zal deze lijst bijvoorbeeld worden aangevuld met bepaalde chemische producten, niet-gedenatureerde ethylalcohol met een alcoholvolumegehalte van 80% vol of meer en bepaalde biobrandstoffen (...).

Bovendien is (...) de vrijstellingsregeling eveneens onderworpen aan talrijke documentaire verplichtingen van de verschillende betrokken partijen (entrepothouder, eigenaar van de goederen en medecontractanten van de eigenaar van de goederen) die gradueel moeten worden bijgewerkt, rekening houdend met de evolutie in de manier waarop bepaalde verplichtingen kunnen worden vervuld of waarop toegang kan worden verkregen tot bepaalde gegevens. De details van die formaliteiten die uiteraard ook een belangrijke weerslag hebben op de toepassing van de vrijstellingsregeling zullen (...) in het kader van de herwerking van het koninklijk besluit volledig in dat besluit worden geïntegreerd. Ter zake gelden dezelfde opmerkingen als met betrekking tot de concrete goederen die onder de regeling vallen.

Om (...) de machtiging aan de Koning juridisch te versterken en om een effectieve controle door het Parlement mogelijk te maken, werd er evenwel voor geopteerd om de wijzigingen van het koninklijk besluit in Ministerraad te laten overleggen en slechts uitwerking te laten hebben onder voorbehoud van wettelijke bekrachtiging. Deze benadering is trouwens volledig analoog met de regeling die inzake btw is uitgewerkt voor de vaststelling van de toepasselijke btw-tarieven en de indeling van de goederen en diensten bij die btw-tarieven, die eveneens een essentieel element van de belasting uitmaken. (...)”

8. Het antwoord van de gemachtigde overtuigt niet. Gelet op de ruime formulering van de voorgestelde delegatieregeling is het niet duidelijk of deze regeling – hoewel vergezeld van een bekrachtigingsprocedure – beperkt is tot situaties waarin de wetgever, zoals door het Grondwettelijk Hof aangegeven, zich “in de onmogelijkheid bevindt om zelf alle essentiële elementen van een belasting vast te stellen omdat de inachtneming van de parlementaire procedure hem niet ertoe in staat zou stellen met de vereiste spoed te handelen om een doelstelling van algemeen belang te verwezenlijken”.⁵

Uit de toelichting van de gemachtigde en uit het dossier van de adviesaanvraag,⁶ kan worden opgemaakt dat de ontworpen delegatie- en bekrachtigingsregeling is ingegeven door de intentie om het koninklijk besluit nr. 54 van 25 februari 1996 ‘met betrekking tot de andere regeling van entrepot dan douane-entrepot bedoeld in artikel 39*quater* van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde’, dat genomen is op grond van de huidige delegatieregeling in artikel 39*quater*, § 1, tweede lid, van het btw wetboek, welke regeling door het Grondwettelijk Hof in voormeld arrest van 19 januari 2023 strijdig werd bevonden met het fiscaal legaliteits- en gelijkheidsbeginsel (artikelen 10, 11, 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet), te vervangen en om te voorzien in een meer solide rechtsgrond.

De ontworpen delegatie- en bekrachtigingsprocedure dient te worden herwerkt. Zij dient te worden voorbehouden voor de regeling van de essentiële beperkingen en toepassingsvoorwaarden van de vrijstellingsregeling van de btw-entrepot die de wetgever onmogelijk met inachtneming van de parlementaire procedure en met de vereiste spoed kan regelen. De essentiële elementen van de vrijstellingsregeling van de btw-entrepot waarvoor de voormelde onmogelijkheid niet geldt, dienen door de wetgever zelf te worden geregeld. Niet-essentiële elementen van de vrijstellingsregeling van de btw-entrepot moeten niet door de wetgever zelf, noch door de Koning krachtens de voormelde delegatie- en bekrachtigingsregeling worden geregeld. Zij kunnen mits een gewone delegatie aan de Koning bij koninklijk besluit worden geregeld zonder bekrachtiging.

⁵ GwH 19 januari 2023, nr. 9/2023, B.7.3.

⁶ Zie de memorie van toelichting, blz. 6 en het advies van de inspectie Financiën van 28 april 2023, blz. 2.

Hoofdstuk 3 – Uitoefening van het recht op aftrek volgens het algemene verhoudingsgetal of met inachtneming van het werkelijk gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan

Artikel 4

9. In het ontworpen artikel 46, § 1, eerste lid, van het btw-wetboek wordt het begrip ‘het verhoudingsgetal’ het best vervangen door ‘het algemene verhoudingsgetal’. Zo wordt beter aangesloten bij de bewoordingen gebruikt in de titel van hoofdstuk 3 van het voorontwerp en wordt duidelijk dat dit algemene verhoudingsgetal moet worden onderscheiden van het begrip ‘bijzonder verhoudingsgetal’ dat wordt gebruikt in het ontworpen artikel 49, 6°, van het btw-wetboek (zie opmerking 13).

10. In de memorie van toelichting⁷ wordt uitvoerig ingegaan op het onderscheid tussen voorlopige en definitieve algemene verhoudingsgetallen. Naar luid van die toelichting is het de bedoeling dat de kennisgevingsplicht door de belastingplichtige beide categorieën van algemene verhoudingsgetallen betreft. Dit laatste moet in het licht van het legaliteitsbeginsel zoals dit geldt voor de invoering van belastingen (artikel 170, § 1, van de Grondwet) duidelijk in het ontworpen artikel 46, § 1, eerste lid, van het btw-wetboek worden aangegeven, samen met de basisregeling van het voorlopige en definitieve verhoudingsgetal.

Daarover ondervraagd antwoordde de gemachtigde:

“(…) Dans ce cadre, si le Conseil d’État l’estime nécessaire, cet aspect du régime de déduction selon le prorata général (repris actuellement à l’article 15 de l’arrêté royal n° 3 – disposition qui fera l’objet d’une prochaine modification avec entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2024) pourrait être rapatrié dans l’article 46, § 1^{er}, du Code.

(…).”

Met dit voorstel kan worden ingestemd.

11. Het ontworpen artikel 46, § 2, van het btw-wetboek regelt de uitoefening van de aftrek met inachtneming van het werkelijke gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan. Naar luid van het tweede lid van het ontworpen artikel 46, § 2, kan de belastingplichtige worden verplicht om het recht op aftrek uit te oefenen met inachtneming van de regel van het werkelijke gebruik “wanneer de aftrek volgens het in paragraaf 1 bedoeld verhoudingsgetal leidt tot ongelijkheid in de heffing van de belasting”. Op de vraag wat hieronder moet worden verstaan antwoordde de gemachtigde het volgende:

“De verwijzing naar omstandigheden waarin de toepassing van het (algemeen) verhoudingsgetal leidt tot ongelijkheid in de heffing van de belasting, betreft voornamelijk de situatie waarbij:

- enerzijds er een zeer kostintensieve sector bestaat binnen de onderneming waaraan een relatief beperkt omzetbedrag is gekoppeld ingevolge handelingen die geen recht op aftrek verlenen;

- anderzijds een lage kostintensieve sector bestaat binnen de onderneming waaraan een zeer hoge omzet is gekoppeld ingevolge handelingen die recht op aftrek verlenen.

⁷ Zie de memorie van toelichting, blz. 9-10.

Indien in dergelijke omstandigheden een algemeen verhoudingsgetal (teller: omzet van de uitgaande handelingen die recht op aftrek verlenen; noemer: alle omzet) wordt toegepast zal het hoge omzetbedrag ingevolge handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat (maar waar weinig kosten tegenover staan) tot gevolg hebben dat er ingevolge het algemene karakter van het algemene verhoudingsgetal, procentueel onevenredig veel aftrek wordt genoten voor de btw die de kosten hebben bezwaard van de uitgaande handelingen in de sector die geen recht op aftrek verleen[t].

In dergelijke omstandigheden leidt het algemeen verhoudingsgetal aldus tot ongelijkheid in de heffing (onevenredig klein aandeel niet-aftrekbare belasting met betrekking tot de kosten verbonden aan de omzetsector waarvoor geen recht op aftrek geldt), wat kan worden geremedieerd door de toepassing van de regel van het werkelijk gebruik. In het kader van die regeling worden de kosten uitgesplitst in functie van de omzetsector (of de uitgaande handelingen) waarmee ze verband houden:

De btw geheven van de kosten die rechtstreeks verband houden met de omzetsector die volledig recht op aftrek verleent, is aldus volledig aftrekbaar;

- De btw geheven van de kosten die rechtstreeks verband houden met de omzetsector die geen recht op aftrek verleent, is aldus niet aftrekbaar;
- De btw geheven van kosten die verband houden met beide sectoren, zal kunnen worden afgetrokken op basis van een bijzonder verhoudingsgetal, dat kan worden gerelateerd aan voor de bepaling van het recht op aftrek specifieke relevante parameters (bv. FTE's, CPU-tijd,...)."

Op de vraag of in de omgekeerde situatie (namelijk een onevenredig groot aandeel niet-aftrekbare belasting met betrekking tot de kosten verbonden aan de omzetsector waarvoor het recht op aftrek geldt) de belastingplichtige het subjectieve recht heeft om in plaats van het algemene verhoudingsgetal de aftrek toe te passen volgens de regel van werkelijk gebruik, antwoordde de gemachtigde het volgende:

"La nouvelle procédure mise en place par l'article 46, § 2, du Code, tel que modifié par la loi du 27 décembre 2021 portant des dispositions diverses en matière de taxe sur la valeur ajoutée (MB 21/12/2021, p. 127779), permet à un assujetti mixte, sous conditions, d'opter pour le régime de déduction selon l'affectation réelle, moyennant une notification préalable à l'administration.

Auparavant, l'exercice de cette faculté (le régime était et reste optionnel) était soumis à un accord préalable de l'administration. Il s'agit donc d'un assouplissement au profit des assujettis qui peuvent appliquer cette méthode de déduction immédiatement (mais sous conditions).

Si par droit subjectif, il y a lieu d'entendre une prérogative juridique attribuée à une personne en particulier dont elle peut se prévaloir, notamment envers l'administration fiscale, il convient cependant de relever que dans le cas présent, un tel droit subjectif n'est pas absolu.

L'administration reste en effet en droit de contester le bien-fondé des critères retenus par l'assujetti dans le cadre de l'exercice de ce droit à déduction selon cette méthode. L'article 18bis, § 6, de l'arrêté royal n° 3 prévoit que *'Lorsque l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée estime, sur la base des éléments de fait qui lui sont soumis ou des informations qu'elle a recueillies, que l'exercice par l'assujetti de son droit à déduction suivant l'affectation réelle de tout ou partie des biens et des services ne correspond pas ou plus à la réalité, elle notifie à l'assujetti les motifs de son refus au moyen d'une décision motivée. Elle peut, dans ce cadre, le cas échéant, proposer à l'assujetti le*

maintien de ce régime de déduction moyennant l'application d'autres critères que ceux retenus par l'assujetti dans le cadre de la notification (initiale)'.

Il est vrai cependant que cette faculté dans le chef de l'administration de contester les critères retenus par l'assujetti dans le cadre de sa notification n'apparaît pas directement dans le Code, ni ne ressort directement de l'habilitation au Roi prévue à l'article 46, § 3 ou à l'article 49 du Code.

Dès lors, dans le cadre du présent avant-projet, cette habilitation au Roi (article 46, § 3, du Code) pourrait être complétée comme suit afin de combler cette lacune :

‘§ 3. Le Roi détermine les modalités d'application du présent article, en ce qui concerne la forme de la notification préalable visée au paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er} et au paragraphe 2, alinéa 1^{er} ainsi que de la notification visée au paragraphe 1^{er}, alinéa 2 et au paragraphe 2, alinéa 3, le délai dans lequel la notification préalable intervient, **la procédure suivant laquelle l'administration peut contester les éléments repris dans la notification visée au paragraphe 2, alinéa 1^{er} et celle** suivant laquelle l'assujetti peut être tenu d'opérer la déduction suivant l'affectation réelle conformément au paragraphe 2, alinéa 2.’”

Met deze aanvulling kan worden ingestemd.

12. Volgens het ontworpen artikel 46, § 2, derde lid, van het btw-wetboek moet de belastingplichtige die, op 31 december 2022, het recht op aftrek uitoefent met inachtneming van het werkelijke gebruik, hiervan kennis geven vóór 30 juni 2023. In de memorie van toelichting wordt aangegeven dat deze verplichting vergelijkbaar is met die van artikel 46, § 1, tweede lid, van het btw-wetboek. In die laatste bepaling is evenwel respectievelijk sprake van 31 december 2023 en 30 juni 2024. Indien het de bedoeling is van de stellers van het voorontwerp om dezelfde timing te hanteren, moeten de data in artikel 46, § 2, derde lid, van het btw-wetboek dienovereenkomstig worden aangepast.

Artikel 5

13. Op de vraag of het begrip “bijzondere verhoudingsgetallen” vermeld in het ontworpen artikel 49, 6°, van het btw-wetboek niet beter wordt gedefinieerd in dat wetboek, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Uit opzoeken blijkt dat artikel 46, § 2, van het Btw-Wetboek zich van bij de invoering ervan toe heeft beperkt om aan te duiden dat de bepaling, zonder meer, betrekking heeft op de situatie waarbij de belastingplichtige, in afwijking van de uitoefening van het recht op aftrek overeenkomstig het algemeen verhoudingsgetal (artikel 46, § 1, van het Wetboek) zijn recht op aftrek uitoefent op grond van het werkelijk gebruik van goederen en diensten.

Op geen enkel moment werd tot heden ooit verduidelijkt wat dat in concreto inhoudt als basisregel en werd er evenmin een wettelijke grondslag gegeven aan het concept van het bijzonder verhoudingsgetal. Ook in de uitvoeringsreglementering blijkt de omkadering bijzonder summier. De afwezigheid van de noodzaak om verdere verduidelijkingen aan te brengen wordt verklaard door het feit dat de bepaling in de praktijk nooit aanleiding heeft gegeven tot substantiële toepassingsmoeilijkheden omwille van het feit dat de concrete omkadering werd ingebed in administratieve circulaire.

Ook al is die bepaling op dat punt derhalve al tientallen jaren ongewijzigd gebleven, het is inderdaad verkieslijk dat in de betrokken bepaling zelf verder wordt verduidelijkt wat die regel inhoudt en hoe de bijzondere verhoudingsgetallen daarin passen.

Bijzondere verhoudingsgetallen zijn binnen de aftrekmethode volgens het werkelijk gebruik de verhoudingen volgens dewelke btw op aankopen van goederen en diensten die zowel worden aangewend voor de sector die recht op aftrek verleent als voor de sector die geen recht op aftrek verleent, in aftrek wordt gebracht.

Er wordt nergens opgelegd hoe die verhouding bij bijzondere verhoudingsgetallen moet worden vastgelegd, voor zover die verhouding is gebaseerd op objectieve en verifieerbare criteria en geen aanleiding geeft tot ongelijkheden in de heffing van de belasting. Zo kunnen de belastingplichtigen de verhouding vastleggen op basis van concrete criteria die het nauwst aansluiten bij de concrete economische activiteit die wordt ontwikkeld binnen de onderscheiden sectoren van activiteit, zoals bijvoorbeeld op basis van omzet in de beide sectoren (met andere woorden zoals een algemeen verhoudingsgetal) dan wel op basis van andere factoren zoals oppervlakte ingenomen door de betrokken sectoren, aantal FTE's aangewend binnen de verschillende sectoren, CPU-time besteed aan de verschillende sectoren enz.

In het licht van hetgeen voorafgaat wordt naar aanleiding van de vraag voorgesteld om de ontworpen bepaling verder aan te vullen met de hieronder in vet aangeduide leden. De machtiging aan de Koning voor de wijze van vaststelling van de bijzondere verhoudingsgetallen zou bijgevolg zonder voorwerp worden en zou dan in de mate worden geschrapt.

§ 2. In afwijking van paragraaf 1, kan de belastingplichtige, op grond van een voorafgaande kennisgeving aan de administratie belast met de belasting over de toegevoegde waarde, het recht op aftrek uitoefenen met inachtneming van het werkelijk gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan.

Voor de toepassing van dit lid wordt onder "het werkelijke gebruik van de goederen en diensten of een gedeelte daarvan" verstaan de uitsluitende bestemming van de goederen en diensten door de belastingplichtige voor de sector waarvoor recht op aftrek bestaat dan wel voor de sector waarvoor geen recht op aftrek bestaat, krachtens de artikelen 45 tot en met 48.

De belastingplichtige kan worden verplicht om het recht op aftrek uit te oefenen met inachtneming van het werkelijk gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan wanneer de aftrek volgens het in paragraaf 1 bedoeld verhoudingsgetal leidt tot ongelijkheid in de heffing van de belasting.

De belastingplichtige die, op 31 december 2022, het recht op aftrek uitoefent met inachtneming van het werkelijk gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan, doet de in het eerste lid bedoelde kennisgeving vóór 30 juni 2023.

De in het eerste lid bedoelde belastingplichtige past een of meer bijzondere verhoudingsgetallen toe voor de goederen en diensten die hij bestemt zowel voor de sector waarvoor recht op aftrek bestaat als voor de sector waarvoor geen recht op aftrek bestaat. Die bijzondere verhoudingsgetallen worden door de belastingplichtige vastgesteld overeenkomstig paragraaf 1, eerste lid of op basis van alternatieve objectieve en verifieerbare criteria."

Met het voorstel van de gemachtigde om het ontworpen artikel 46, § 2, te herformuleren kan worden ingestemd. Wat betreft het concrete tekstvoorstel moet het volgende worden opgemerkt:

- in de omschrijving van het begrip “werkelijk gebruik” (tweede lid) moet ook de situatie worden vermeld dat goederen of diensten tegelijk worden bestemd voor de sector waarvoor recht op aftrek bestaat als voor de sector waarvoor geen recht op aftrek bestaat;
- het laatste lid in het door de gemachtigde geformuleerde tekstvoorstel wordt het best als derde lid weergegeven;
- de jaartallen in het vierde lid van het tekstvoorstel van de gemachtigde moeten worden aangepast (zie opmerking 12).

Rekening houdend met deze opmerkingen zou het tekstvoorstel er als volgt moeten uitzien:

“§ 2. In afwijking van paragraaf 1, kan de belastingplichtige, op grond van een voorafgaande kennisgeving aan de administratie belast met de belasting over de toegevoegde waarde, het recht op aftrek uitoefenen met inachtneming van het werkelijke gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan.

Voor de toepassing van dit lid wordt onder ‘het werkelijke gebruik van de goederen en diensten of een gedeelte daarvan’ verstaan dat een onderscheid wordt gemaakt tussen de uitsluitende bestemming van de goederen en diensten door de belastingplichtige voor de sector waarvoor recht op aftrek bestaat, de uitsluitende bestemming voor de sector waarvoor geen recht op aftrek bestaat krachtens de artikelen 45 tot 48, en de bestemming van de goederen en diensten voor zowel de sector waarvoor recht op aftrek bestaat als voor de sector waarvoor geen recht op aftrek bestaat krachtens de artikelen 45 tot 48.

De in het eerste lid bedoelde belastingplichtige past een of meer bijzondere verhoudingsgetallen toe voor de goederen en diensten die hij bestemt zowel voor de sector waarvoor recht op aftrek bestaat als voor de sector waarvoor geen recht op aftrek bestaat. Die bijzondere verhoudingsgetallen worden door de belastingplichtige vastgesteld overeenkomstig paragraaf 1, eerste lid, of op basis van alternatieve objectieve en verifieerbare criteria.

De belastingplichtige kan worden verplicht om het recht op aftrek uit te oefenen met inachtneming van het werkelijke gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan wanneer de aftrek volgens het in paragraaf 1 bedoeld verhoudingsgetal leidt tot ongelijkheid in de heffing van de belasting.

De belastingplichtige die, op 31 december 2023, het recht op aftrek uitoefent met inachtneming van het werkelijke gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan, doet de in het eerste lid bedoelde kennisgeving vóór 30 juni 2024.”

Met het voorstel van de gemachtigde om artikel 5, c), van het voorontwerp achterwege te laten, kan worden ingestemd.

Hoofdstuk 4 – Btw-verplichtingen inzake de toekenning en de mededeling van het btw-identificatienummer, inzake facturering en inzake de jaarlijkse lijst van belastingplichtige afnemers

Artikel 7

14. Uit de toelichting bij het ontworpen artikel 53^{quater}, § 1, tweede lid, 4°, van het btw-wetboek (artikel 7, 1°, van het voorontwerp) zou kunnen worden afgeleid dat de tekst nog moet worden aangevuld met de voorwaarde dat er in het land waar de handeling plaatsvindt ook een verleggingsregeling van toepassing is. Tevens rijst de vraag of de vereiste “buiten België” niet moet worden beperkt tot “binnen de Gemeenschap”. Hierover ondervraagd antwoordde de gemachtigde:

“De memorie van toelichting geeft aan dat het gaat om de leveringen van goederen en de diensten die plaatsvinden buiten België ongeacht de btw op die handeling verschuldigd is door de leverancier of dienstverrichter, i.e. ongeacht of de btw in rekening wordt gebracht door de leverancier of dienstverrichter omdat hij schuldenaar is, dan wel of hij de btw niet in rekening heeft gebracht omdat de koper of afnemer schuldenaar is van de belasting (en die laatste dus de btw voldoen in principe in zijn periodieke btw-aangifte via de zogenaamde verleggingsregeling). De tekst en de toelichting lijken ons op dat punt inhoudelijk synchroon. Er [wordt] in de toelichting wel verder verduidelijkt dat bij toepassing van de verleggingsregeling de afnemer principieel zijn btw-identificatienummer zal moeten opgeven in het land waar de btw verschuldigd is (om op die manier de verlegging te kunnen organiseren). Het is een verduidelijkende toevoeging voor dat specifieke geval die de algemene draagwijdte van de bepaling verder niet beperkt.

De draagwijdte van de bepaling moet anderzijds momenteel wel worden beperkt tot binnen de Gemeenschap als gevolg van het feit dat België overeenkomstig artikel 53^{decies}, § 1, tweede lid, 2°, van het Btw-Wetboek bevoegde lidstaat is inzake facturering wanneer de levering van het goed of de dienst niet geacht wordt in de Gemeenschap te zijn verricht (waardoor het Belgische btw-identificatienummer van de afnemer op de factuur moet worden vermeld overeenkomstig artikel 5 van het koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992 met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde en er dus in een mededelingsplicht moet worden voorzien).”

De tekst van het voorontwerp dient te worden verduidelijkt in het licht van de toelichting van de gemachtigde.

15. Op de vraag of de toelichting bij het ontworpen artikel 53^{quater}, § 2, eerste lid, 2°, van het btw-wetboek (artikel 7, 2°, van het voorontwerp) wel overeenstemt met de tekst ervan, antwoordde de gemachtigde als volgt:

“Er wordt voorgesteld het ontworpen artikel 53^{quater}, § 2, eerste lid, 2°, van het Btw-Wetboek licht aan te passen door de toevoeging van een passage die verduidelijkt dat de betrokken goederen worden vervoerd of verzonden door of voor rekening van de leverancier (passage die in de memorie van toelichting op bepaalde plaatsen ook ter verduidelijking kan worden toegevoegd), zodat het ondubbelzinnig duidelijk wordt dat de bepaling uitsluitend leveringen van goederen betreft die zonder de mededeling van het btw-identificatienummer van de afnemer door de leverancier als afstandsverkoop van uit een derdelandsgebied of derde land ingevoerde goederen zouden moeten worden beschouwd (in functie van de hoedanigheid van de afnemer die vereist is voor de toepassing van die regeling).”

De door de gemachtigde voorgestelde tekst luidt als volgt:

“2° ten aanzien van leveringen van andere goederen dan de in artikel 8bis, § 2, 2°, bedoelde nieuwe vervoermiddelen of accijnsproducten, die werden ingevoerd uit een derdelandsgebied of derde land en verzonden of vervoerd door of voor rekening van de leverancier, wanneer zij hun intracommunautaire verwervingen van goederen aan de belasting onderwerpen overeenkomstig artikel 25ter, § 1, eerste lid.”

Met dit voorstel kan worden ingestemd.

Artikel 8

16. Aan de gemachtigde werd volgend voorstel tot herformulering van het ontworpen artikel 53quinquies, eerste lid, van het btw-wetboek (artikel 8, 1°, van het voorontwerp) gedaan:

“De volgende belastingplichtigen zijn gehouden om jaarlijks aan de administratie belast met de belasting over de toegevoegde waarde een lijst over te maken waarin voor elk lid van een btw-eenheid in de zin van artikel 4, § 2, en voor iedere belastingplichtige die voor btw-doeleinden moet geïdentificeerd zijn, met uitzondering van degene die uitsluitend handelingen verricht die krachtens artikel 44 van de belasting zijn vrijgesteld, aan wie ze in de loop van het vorige jaar diensten hebben verstrekt of goederen hebben geleverd, het totale bedrag van die handelingen alsmede het totale bedrag van de op die handelingen in rekening gebrachte belasting: (...).”

De gemachtigde stemde met dit voorstel in.

Hoofdstuk 5 – Schuldenaar van de btw en hoofdelijke schuldenaar van de btw, inzonderheid met betrekking tot elektronische interfaces

Artikel 14

17. Het ontworpen artikel 51bis, § 3bis, van het btw-wetboek (artikel 14, 2°, van het voorontwerp) beoogt een systeem van hoofdelijke aansprakelijkheid met betrekking tot de btw in te voeren voor elektronische interfaces die bepaalde leveringen van goederen naar of in België faciliteren.

Deze bepaling doet vragen rijzen met betrekking tot de proportionaliteit van de weerlegbaarheid van de hoofdelijke aansprakelijkheid. Aan de gemachtigde werden de volgende vragen om verduidelijking voorgelegd:

1. Wat is er vereist om hoofdelijk aansprakelijk te zijn? Is het voldoende om nalatig/fout te zijn geweest of moet er ook sprake zijn van kwade trouw? Hoe zit die verhouding?

De gemachtigde antwoordde hierop als volgt:

“Op dit punt wordt verwezen naar het arrest van het HJEU in de Belgische zaak C-410/99 inzake de hoofdelijke aansprakelijkheid lastens de entrepouhouder onder vrijstellingsregeling entrepot andere dan douane-entrepot.

De relevante [overwegingen] werden hieronder hernomen:

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

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

25 **Het is daarentegen niet in strijd met het Unierecht om van de andere persoon dan de schuldenaar van de btw te verlangen dat hij alles doet wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd om ervoor te zorgen dat hij door de handeling die hij verricht niet betrokken raakt bij belastingfraude** (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Federation of Technological Industries e.a., punt 33; Teleos e.a., punt 65, en Netto Supermarkt, punt 24).

26. **Dat de andere persoon dan de schuldenaar van de btw te goeder trouw heeft gehandeld door met de zorgvuldigheid van een bedachtzame ondernemer te werk te gaan, alles heeft gedaan wat redelijkerwijs binnen zijn mogelijkheden ligt en zijn betrokkenheid bij fraude is uitgesloten, zijn derhalve factoren die in aanmerking moeten worden genomen om uit te maken of deze persoon hoofdelijk gehouden is tot voldoening van de verschuldigde btw** (zie reeds aangehaalde arresten Teleos e.a., punt 66, en Netto Supermarkt, punt 25).

27. Het staat aan de verwijzende rechter om te beoordelen of in het hoofdgeding is voldaan aan deze voorwaarden.

28. Gelet op een en ander, dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat artikel 21, lid 3, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het de lidstaten niet is toegestaan te bepalen dat de houder van een entrepot ander dan douane-entrepot hoofdelijk gehouden is tot voldoening van de btw die verschuldigd is over een levering van goederen die vanuit dit entrepot onder bezwarende titel is verricht door de belastingplichtige eigenaar van deze goederen, **zelfs indien deze entrepothouder te goeder trouw is of hem geen fout of nalatigheid kan worden verweten.**

Uit deze overwegingen wordt afgeleid dat ontslag van de hoofdelijke aansprakelijkheid kan worden beperkt tot de situatie waarin de betrokkene niet te kwader trouw is noch een fout of nalatigheid kan worden verweten.”

2. Wat is de draagwijdte van de hoofdelijke aansprakelijkheid? Slaat het alleen op de verrichting met die ene leverancier of op alle verrichtingen?

De gemachtigde antwoordde hierop als volgt:

“De draagwijdte van de hoofdelijke aansprakelijkheid is beperkt tot de btw die verschuldigd is op de handelingen ten aanzien waarvan de voorwaarden van de hoofdelijke aansprakelijkheid vervuld zijn.

Rekening houdend met de specifieke context in casu die zich met name richt op het correct vervullen van de btw-verplichtingen van de onderliggende leverancier (en dan met name de afdracht van de in België verschuldigde btw op afstandsverkoop die in België geacht worden plaats te vinden voor btw-doeleinden), zal dat, rekening houdend met de opgenomen minimumnormen, vaak betrekking hebben op alle leveringen van een bepaalde leverancier die door de elektronische interface werden gefaciliteerd. De hoofdelijke aansprakelijkheid zal zich dienovereenkomstig niet uitstrekken tot de btw verschuldigd door andere leveranciers ten aanzien van wie, per hypothese, de voorwaarden van de hoofdelijke aansprakelijkheid niet vervuld zijn.

Als de betrokken leverancier niet over een geldig btw-identificatienummer beschikt om de in België verschuldigde btw af te dragen, zal hij immers voor geen enkele van zijn via de elektronische interface gefaciliteerde handelingen aan die btw-verplichtingen kunnen voldoen.

Aangezien de uitgewerkte normen minimumnormen zijn, kan het evenwel niet worden uitgesloten dat de administratie in bepaalde omstandigheden zou kunnen aantonen dat de voorwaarden van de hoofdelijke aansprakelijkheid enkel met betrekking tot één levering of met betrekking tot een beperkt aantal leveringen vervuld zijn. In dat geval zal de hoofdelijke aansprakelijkheid zich beperken tot de btw die over die specifieke levering(en) verschuldigd is.”

3. Hoe moet de termijn van een maand begrepen worden? Moet er binnen een maand bewijs worden geleverd dat de leverancier werd aangemaand/uitgesloten? Hoe verantwoordt u deze toch wel korte termijn?

De gemachtigde antwoordde hierop als volgt:

“Binnen een termijn van één maand moet de leverancier worden aangemaand/uitgesloten op grond van de kennisgeving door de administratie. Het bewijs daarvan moet niet noodzakelijkerwijze binnen dezelfde termijn worden geleverd, maar wel op het moment dat de administratie daarom verzoekt.

De termijn van één maand wordt verantwoord door het feit dat dergelijke kennisgevingsprocedure maar zal worden opgestart op het moment dat de administratie over ernstige of zwaarwichtige aanwijzingen beschikt dat de betrokken leverancier zijn btw-verplichtingen niet nakomt. In dergelijke omstandigheden is het imperatief dat zo snel mogelijk wordt opgetreden om zo snel mogelijk een einde te stellen aan de wederrechtelijke toestand: hoe langer er wordt gewacht, hoe hoger dat ook de btw-verliezen zullen oplopen.”

Om toelichting verzocht, en erop gewezen dat volgens de tekst van het voorontwerp van de betrokken persoon (interface) een negatief bewijs wordt gevraagd om van de hoofdelijke aansprakelijkheid te worden ontheven, antwoordde de gemachtigde:

“De ontworpen regeling moet inderdaad zo worden begrepen dat de hoofdelijke aansprakelijkheid maar wordt ingeroepen door de administratie op grond van een begin van bewijs dat de toepassingsvoorwaarden voldaan zijn. Tegelijk zijn de categorieën opgenomen in het ontworpen derde en vierde lid geen gesloten categorieën, maar zijn de verplichtingen waaraan die zijn gekoppeld minimale *due diligence*-verplichtingen die door elektronische interfaces moeten worden nageleefd om van de hoofdelijke aansprakelijkheid te worden ontslagen.

Bij een strikte lezing van de ontworpen bepalingen is die benadering mogelijks onvoldoende [geëxpliciteerd]. Zoals blijkt uit het prejudiciële arrest van het HJEU C-499/10 gewezen in een Belgische zaak, zijn de bepalingen van hoofdelijke aansprakelijkheid inzake btw gegroeid uit een basisregel van (voor het HJEU onaanvaardbare) onvoorwaardelijke hoofdelijke aansprakelijkheid. Ingevolge het arrest werden de basisregel[s] ongewijzigd behouden als uitgangspunt, maar werd een aanvullende regel toegevoegd op grond waarvan in ontslag van hoofdelijke aansprakelijkheid werd voorzien overeenkomstig de in het algemeen geformuleerde overwegingen ter zake door het HJEU.

Rekening houdend met het feit dat in onderhavig geval werd getracht meer rechtszekerheid te verschaffen door de bedoelde belastingplichtigen in de bepaling zelf een concreet houvast te geven welke *due diligence*-norm ze minstens zouden moeten respecteren om van de hoofdelijke aansprakelijkheid te worden ontslagen, kan worden ingestemd met een herstructurering van de bepaling op een manier dat de principiële bewijslast op een meer expliciete [wijze] bij de administratie wordt gelegd in de basisbepaling, met uitzondering van de situaties bedoeld in de twee wettelijke vermoedens.

Die wettelijke vermoedens zouden dan nog steeds minimale *due diligence*-verplichtingen uitmaken. De hoofdelijke aansprakelijkheid buiten die specifieke gevallen zou alleen kunnen worden ingeroepen mits door de administratie wordt aangetoond dat de betrokken elektronische interface niet te goeder trouw is of een fout of nalatigheid heeft begaan.

De aangepaste tekst zou aldus kunnen luiden als volgt:

§ 3bis. Elke belastingplichtige die via het gebruik van een elektronische interface zoals een marktplaats, platform, portaal of soortgelijk middel, leveringen van goederen faciliteert die in België plaatsvinden, is tegenover de Staat hoofdelijk gehouden tot voldoening van de op die leveringen verschuldigde belasting met de leverancier die er krachtens artikel 51, § 1, 1°, schuldenaar van is, wanneer [hij] niet te goeder trouw is of een fout of nalatigheid heeft begaan met betrekking tot de volgende leveringen van goederen die hij heeft gefaciliteerd:

1° leveringen van goederen waarvan de plaats van aanvang en aankomst van de verzending of van het vervoer in België gelegen is, leveringen zonder vervoer in België en intracommunautaire afstandsverkopen van goederen:

a) verricht door niet in de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen voor in artikel 1, § 20, 1°, bedoelde belastingplichtige afnemers;

b) verricht door in de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen voor in artikel 1, § 20, 1°, bedoelde afnemers;

2° afstandsverkopen van uit een derdelandsgebied of een derde land ingevoerde goederen, in zendingen met een intrinsieke waarde van meer dan 150 euro, wanneer de leverancier optreedt als geadresseerde van de goederen bij invoer.

Voor de toepassing van het eerste lid wordt de belastingplichtige geacht:

1° nalatig te zijn geweest wanneer hij niet heeft nagegaan dat de leverancier die de in het eerste lid bedoelde leveringen van goederen heeft verricht over een geldig btw-identificatienummer beschikt, dat aan hem werd toegekend overeenkomstig artikel 50, § 1, eerste lid, 1° of 3° of dat aan hem werd toegekend door een andere lidstaat overeenkomstig artikel 369^{quinquies} van Richtlijn 2006/112/EG.

2° niet te goeder trouw te zijn wanneer hij niet:

a) binnen een termijn van een maand nadat de administratie belast met de belasting over de toegevoegde waarde hem een eerste keer heeft meegedeeld dat er ernstige vermoedens bestaan dat een leverancier van wie de belastingplichtige in het eerste lid bedoelde leveringen van goederen faciliteert via zijn elektronische interface de aangifte- en betalingsverplichtingen met betrekking tot die handelingen niet correct vervult, die belastingplichtige heeft aangemaand om die verplichtingen correct na te komen;

b) binnen een termijn van een maand nadat de administratie belast met de belasting over de toegevoegde waarde hem een tweede keer heeft meegedeeld dat er ernstige vermoedens bestaan dat een leverancier van wie de belastingplichtige [de] in het eerste lid bedoelde leveringen van goederen faciliteert via zijn elektronische interface de aangifte- en betalingsverplichtingen met betrekking tot die handelingen niet correct vervult, die leverancier opnieuw heeft aangemaand om die btw-verplichtingen correct na te komen;

c) binnen een termijn van een maand nadat de administratie belast met de belasting over de toegevoegde waarde hem een derde keer heeft meegedeeld dat er ernstige vermoedens bestaan dat een leverancier van wie de belastingplichtige [de] in het eerste lid bedoelde leveringen van goederen faciliteert via zijn elektronische interface de aangifte- en betalingsverplichtingen met betrekking tot die handelingen niet correct vervult, die leverancier van het gebruik van de elektronische interface heeft uitgesloten.”

Met het nieuwe tekstvoorstel kan worden ingestemd. De nadere verduidelijking door de gemachtigde moet worden opgenomen in de memorie van toelichting.

18. De gemachtigde werd met betrekking tot het ontworpen artikel 51^{bis}, § 3^{bis}, van het btw-wetboek (artikel 14, 2°, van het voorontwerp) gevraagd wat moet worden verstaan onder het begrip “of soortgelijk middel”: slaat dit begrip op “elektronische interface” of op “markplaats, platform, portaal”?

De gemachtigde antwoordde hierop als volgt:

“De problematiek kan als volgt worden samengevat:

- De terminologie die werd gehanteerd stamt rechtstreeks uit de Europese btw-reglementering en met name uit artikel 14 ^{bis} van Richtlijn 2006/112/EG, zoals omgezet in artikel 13^{bis} van het Btw-Wetboek. De gehanteerde omschrijving waarbij een basisbegrip via een exemplatieve opsomming van termen wordt toegelicht is legistiek ongetwijfeld niet het meest gebruikelijk noch het meest elegant, maar stamt dus uit een letterlijke omzetting van de richtlijntekst. Aangezien het personele toepassingsgebied van de bepaling identiek is, werd in dit voorontwerp dezelfde terminologie daarom als dusdanig hernomen in de ontworpen bepaling inzake hoofdelijke aansprakelijkheid. Er werd voor geopteerd om die terminologie opnieuw te hernemen om via de consistentie in de

terminologie alle mogelijke twijfel uit te sluiten dat een inhoudelijk verschil zou kunnen bestaan in het personele toepassingsgebied van de beide bepalingen.

- De bepaling op Europees niveau werd enerzijds als dusdanig aangenomen omdat de Europese wetgever heeft geoordeeld dat de term elektronische interface onvoldoende gangbaar was in de praktijk om ondubbelzinnig duidelijk te maken wat precies werd bedoeld. Anderzijds werd het wel nuttig gevonden om één overkoepelende term te hanteren voor btw-doeleinden, die best kon worden verduidelijkt aan de hand van een niet-exemplatieve verwijzing naar de verschillende in de e-commercepraktijk gangbare termen. De opgesomde begrippen kenmerken zich door fundamentele gemeenschappelijke kenmerken op grond waarvan concreet bijkomende verduidelijking wordt gegeven welk soort elektronische interfaces worden bedoeld. De term 'elektronische interface' is namelijk een overkoepelende term en verwijst eerder naar een technische realiteit. De opsomming van de begrippen in de exemplatieve (open) lijst verduidelijkt dat alle elektronische interfaces (met de voormelde gemeenschappelijke kenmerken) zijn afgedekt ongeacht de manier waarop die in de praktijk effectief worden aangeduid.

Idealiter was in de Europese regelgeving uiteraard een definitie opgenomen van het concept elektronische interface waarbij de voorbeeldtermen vervolgens in de memorie van toelichting ter illustratie hadden kunnen worden opgenomen. In tegenstelling tot bijlage V, deel I, A, 1, van Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen (zie artikel 321^{quater}, 1°, WIB92), waarin een definitie werd opgenomen van het concept 'platform', is dat evenwel niet het geval voor het concept 'elektronische interface' inzake de Europese regelgeving inzake btw.

Wat betreft het concept elektronische interface op zich, kan wel worden verwezen naar p. 8 van de *Toelichting op de btw-regels voor e-commerce Richtlijn (EU) 2017/2455 van de Raad Richtlijn (EU) 2019/1995 van de Raad Uitvoeringsverordening (EU) 2019/2026 van de Raad* (https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/system/files/2021-07/vatecommerceexplanatory_28102020_nl.pdf):

Elektronische interface: moet worden opgevat als een breed begrip dat twee onafhankelijke systemen of een systeem en de eindgebruiker in staat stelt te communiceren met behulp van een apparaat of programma. Bij een elektronische interface kan het gaan om een website, portaal, gateway, marktplaats, applicatieprogramma-interface (API) enz."

Het verdient aanbeveling om deze toelichting op te nemen in de memorie van toelichting.

19. De regeling van hoofdelijke aansprakelijkheid zet de interface ertoe aan om de leverancier aan te manen zijn btw-verplichtingen na te komen wanneer de administratie hem meedeelt dat er ernstige vermoedens bestaan dat deze zijn betalings- en aangifteverplichtingen niet correct vervuld. Bij een derde dergelijke mededeling wordt de interface ertoe aangezet om de leverancier van het gebruik van de elektronische interface uit te sluiten. Met betrekking tot het ontworpen artikel 51^{bis}, § 3^{bis}, vierde lid, van het btw-wetboek (artikel 14, 2°, van het voorontwerp), werd de vraag gesteld hoe een leverancier daarop kan reageren of daartegen in beroep kan gaan. De gemachtigde werd erop gewezen dat de "ernstige vermoedens" niet gegrond zouden kunnen blijken doch ondertussen op korte termijn wel aanleiding kunnen geven tot een stopzetting van handelsactiviteiten van de interface met de leverancier.

De gemachtigde antwoordde hierop als volgt:

“De leverancier kan net zoals iedere andere belastingplichtige lastens wie een btw-schuld in het vooruitzicht wordt gesteld dan wel werd geconcretiseerd gebruik maken van de normale rechtsmiddelen, met name een administratief beroep instellen (dat inzake btw minstens vooralsnog geen georganiseerd administratief beroep uitmaakt) dan wel desgewenst rechtstreeks een rechtsvordering instellen voor de rechtbank.

Er mag hierbij worden vanuit gegaan dat het een verkoper betreft die wel degelijk over een btw-identificatienummer beschikt, aangezien in het tegenovergestelde geval de hoofdelijke aansprakelijkheid logischerwijze zou zijn geactiveerd op het ontworpen artikel 51*bis*, § 3*bis*, derde lid, van het Btw-Wetboek aangezien die procedure veel eenvoudiger is. Dienvolgens mag er ook worden vanuit gegaan dat er al voorafgaandelijke contacten zijn geweest met de leverancier om te trachten de onregelmatigheden uit te klaren maar dat die onsuccesvol gebleken zijn, waardoor er in tweede instantie beroep wordt gedaan op de procedure voorzien in het ontworpen artikel 51*bis*, § 3*bis*, vierde lid van het Btw-wetboek. Er moet in dat verband worden benadrukt dat de voornaamste doelstelling in eerste instantie niet zozeer het invorderingsaspect betreft, als wel het preventieve effect waarbij de elektronische interface die door haar bijzondere positie over enorm veel informatie beschikt met betrekking tot de onderliggende verkopers en hun verkopen wordt aangemoedigd om mee in te staan voor de fiscale sanering van de markt. Vanuit die optiek betreft het dus hoe dan ook een bepaling die er in essentie op gericht is om door het preventieve effect dat er van uit gaat de effectieve toepassing ervan volledig overbodig te maken.”

20. Aansluitend is aan de gemachtigde gevraagd of in het licht van de mogelijk vergaande impact voor de leverancier (*de facto* stopzetting van de handelsactiviteiten) op zijn minst in de derde stap een rechtstreekse kennisgeving door de administratie aan de leverancier niet aangewezen is. Moet de leverancier niet de gelegenheid krijgen om op korte termijn de ernstige vermoedens van de administratie te weerleggen? Waarom wordt niet voorzien in een bijzondere administratieve beroepsprocedure?

De gemachtigde antwoordde hierop als volgt:

“Le fournisseur dispose de moyens de recours administratifs (certes non formellement organisés en TVA mais fondés sur l'article 84, alinéa 1^{er}, du Code) et judiciaires contre toute décision administrative relative à la perception de la taxe qui pourrait lui porter préjudice. Les coordonnées de l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée seront disponibles, notamment à cette fin, dans le cadre de la notification à la plateforme que celle-ci relayera au fournisseur sous-jacent.

Le mécanisme mis en place qui concentre l'attention sur les plateformes (tout assujetti qui facilite, par l'utilisation d'une interface électronique telle qu'une place de marché, une plateforme, un portail ou un dispositif similaire, des livraisons de biens qui ont lieu en Belgique) se justifie par le fait que l'administration belge ne dispose pas nécessairement des données d'identification ou de contact précises et fiables de l'ensemble des fournisseurs sous-jacents dès lors que nombre d'entre-eux sont établis en dehors de la Belgique voire en dehors en l'Union et/ou n'y sont (légalement) pas identifiés aux fins de la TVA, y compris dans le cadre d'un régime particulier dans le système de guichet unique OSS.

Dans ce cadre, la plateforme qui dispose en principe de ces données d'identification (voir en outre la réponse à la question 32 ci-dessous), est en mesure de communiquer à ce fournisseur les sérieux soupçons relevés par l'administration à son encontre.

Si l'administration dispose à un moment donné d'informations de contact fiables, elle pourra en effet s'adresser également directement au fournisseur sous-jacent, singulièrement avant la troisième notification faite à la plateforme dans le cadre du mécanisme mis en place.

Enfin, il convient de rappeler que les notifications émises par l'administration n'impliquent pas nécessairement la cessation de l'activité du fournisseur sous-jacent dans la mesure où :

- le mécanisme mis en place en trois étapes permet au fournisseur sous-jacent de se mettre en ordre au niveau de ses obligations TVA ; il revêt dans ce cadre avant tout un caractère préventif et les effets potentiellement négatifs de cette procédure pour le fournisseur sous-jacent ne seraient que la conséquence du caractère persistant de son comportement infractionnel ;

- même après la troisième notification par l'administration, la plateforme n'est pas tenue d'exclure de son interface électronique le fournisseur sous-jacent (mais elle devra alors assumer sa responsabilité solidaire en ce qui concerne les opérations réalisées par ce fournisseur au travers de son interface et pour lesquelles ce fournisseur n'aurait pas rempli ses obligations TVA) ;

- la plateforme en excluant de son interface ce fournisseur sous-jacent ne lui interdit pas de continuer à exercer son activité seul ou au travers d'une autre plateforme électronique.”

21. De verantwoording van de gemachtigde kan niet overtuigen. De ontworpen regeling stelt een driehoeksverhouding in, waarbij de interface er door de administratie toe wordt aangezet om mee te werken aan de handhaving van fiscale verplichtingen die op de leverancier rusten.

Dit gebeurt enerzijds telkens op basis van “ernstige vermoedens” van de administratie en binnen een vrij korte termijn van een maand na kennisgeving door de administratie aan de interface (en dus niet aan de leverancier), terwijl dit anderzijds aanleiding kan geven tot verstekkende gevolgen voor de leverancier (stopzetting van zijn handelsactiviteiten via de betrokken interface).

Het argument dat de administratie niet noodzakelijk beschikt over nauwkeurige en betrouwbare identificatie- of contactgegevens voor alle onderliggende leveranciers, aangezien velen van hen buiten België of zelfs buiten de EU gevestigd zijn en/of daar niet (wettelijk) geïdentificeerd zijn voor btw-doeleinden, overtuigt niet. De administratie kan deze identificatie- of contactgegevens immers opvragen bij de interface met het oog op een rechtstreekse kennisgeving aan de leveranciers. Zoals de gemachtigde in zijn antwoord zelf aangeeft, beschikt de interface in principe wel over deze gegevens.

In het licht hiervan dient ten minste in de derde fase ook te worden voorzien in een rechtstreekse kennisgeving door de administratie aan de leverancier, en wordt het best ook voorzien in een georganiseerd administratief beroep dat de leverancier in staat stelt op korte termijn de ingeroepen “ernstige vermoedens” te weerleggen alvorens de interface gehouden is, op risico van hoofdelijk aansprakelijk te worden gesteld, de betrokken leverancier uit te sluiten van het gebruik van de interface.

Artikel 15

22. De woorden “die opeisbaar geworden is vanaf 1 januari 2024”, moeten worden vervangen door “die opeisbaar is vanaf 1 januari 2024”⁸.

Deze opmerking geldt *mutatis mutandis* voor de artikelen 19 en 30 van het voorontwerp.

23. Op de vraag of de datum van 1 januari 2024 nog realistisch is, gelet op de aanpassingen die de interfaces nog zullen moeten aanbrengen aan hun systeem, heeft de gemachtigde het volgende geantwoord:

“Nous le pensons. En réalité, le système mis en place ne consiste que dans des notifications de l’administration vers la plateforme et de la plateforme vers le fournisseur sous-jacent.

Dans le cadre de leurs relations commerciales, plateformes et fournisseurs sous-jacents tissent nécessairement déjà des liens juridiques et disposent de moyens de communication internes. Les adaptations de système qui seraient nécessaires doivent dès lors, dans cette optique, être limitées dès lors que le présent mécanisme ne nécessite pas de formalisme particulier.

Par ailleurs, de telles plateformes sont, depuis le 1^{er} janvier 2023, soumises à certaines obligations de collecte d’informations relatives aux vendeurs (personnes physiques) présents sur la plateforme, conformément à l’article 321quinquies du CIR 92 (transposition de la directive 2021/514 (UE) du Conseil du 22 mars 2021 modifiant la directive 2011/16 (UE) en ce qui concerne l’échange automatique et obligatoire d’informations dans le domaine fiscal – directive DAC 7). Afin de pouvoir remplir ces obligations, de telles plateformes ont nécessairement dû mettre en place des procédures internes de gestion de ces données relatives aux vendeurs de sorte que la présente obligation doit pouvoir être remplie sans difficulté à court ou moyen terme.

Enfin, l’article 15 de l’avant-projet vise les taxes qui sont devenues exigibles à partir du 1^{er} janvier 2014. Si l’on tient compte des délais légaux pour l’acquiescement de la taxe et des différents délais de l’action en recouvrement de la taxe tels que prévus à l’article 81bis du Code, l’activation effective de cette disposition (qui présume que le fournisseur n’ait pas rempli correctement ses obligations déclaratives) ne pourra en tout état de cause s’envisager avant le dépôt des déclarations TVA relatives à ces taxes devenues exigibles à partir du 1^{er} janvier 2024 (soit, dans l’hypothèse la proche, pour un déposant mensuel, au

⁸ Zie *Beginselen van de wetgevingstechniek. Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten*, Raad van State, 2008, opmerking nr. 3.11.1., te raadplegen op de internetsite van de Raad van State (www.raadvst-consetat.be).

plus tôt le 20 février 2024), laissant dès lors autant de temps aux plateformes de parfaire leur système de notification vis-à-vis des fournisseurs sous-jacents.”

Het verdient aanbeveling deze toelichting op te nemen in de memorie van toelichting.

Hoofdstuk 6 – Bijzondere regeling voor landbouwondernemers

Artikel 16

24. Op de vraag waarom de essentiële elementen van de definitie van “landbouwonderneming”, in het licht van het fiscaal legaliteitsbeginsel, niet eveneens in het btw-wetboek worden opgenomen, antwoordde de gemachtigde als volgt:

“We stellen vast dat inzake btw historisch gezien in het algemeen sterk delegerend werd gelegifereerd in het bijzonder om de flexibiliteit bij de invoering van wijzigingen aanzienlijk te vergroten: in verhouding werden derhalve relatief weinig bepalingen opgenomen in het Btw-wetboek terwijl relatief veel bepalingen werden hernomen in uitvoeringsbesluiten en zelfs in reglementaire circulaires (er wordt hier bv. verwezen naar het antwoord op vraag 13 met betrekking tot de herwerking van het koninklijk besluit nr. 54 van 25 februari 1996 met betrekking tot de andere regeling van entrepot dan douane-entrepot bedoeld in artikel 39^{quater} van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde. De benadering bestaat erin om geleidelijk aan een juridisch opwaartse mobiliteit van die bepalingen te organiseren om het juridische evenwicht te herstellen en de rechtszekerheid te verhogen. Tegen die achtergrond zullen de essentiële bepalingen uit de artikelen 1 en 2 van het koninklijk besluit nr. 22 worden overgeheveld naar het Btw-Wetboek.”

Met deze werkwijze kan worden ingestemd.

Hoofdstuk 7 – Verjaring van de vordering tot voldoening van de belasting

Artikel 18

25. Het ontworpen artikel 84^{ter} van het btw-wetboek kent een toekomstige wijziging die in werking treedt op 1 januari 2025. De ontworpen wijziging heeft daardoor een precair karakter. Op de vraag of de wijziging bij het voorliggende voorontwerp hiermee rekening houdt, antwoordde de gemachtigde als volgt:

“Artikel 84^{ter} van het Btw-Wetboek zal inderdaad met ingang van 1 januari 2025 worden gewijzigd door artikel 62 van de wet van 26 januari 2021 betreffende de dematerialisatie van de relaties tussen de Federale Overheidsdienst Financiën, de burgers, rechtspersonen en bepaalde derden en tot wijziging van diverse fiscale wetboeken en wetten.

Het voorontwerp houdt geen rekening met die wijziging om een formele en een materiële reden.

(...) [D]e wijziging van artikel 84^{ter} in het voorontwerp [zal] in werking treden vóór 1 januari 2025. De inleidende zin van de wijzigingsbepaling wordt geacht de historiek van het artikel te bevatten met het oog op een oordeelkundige wedersamenstelling van de exacte inhoud van de bepaling. Vermits de door u aangehaalde wijziging pas zal plaatsvinden na de wijziging van artikel 84^{ter} in het kader van dit voorontwerp, kan er naar de door u aangehaalde wijziging niet worden verwezen in de historiek (die, overeenkomstig het concept van de historiek, alleen verwijzingen naar relevante wijzigingen kan bevatten die in werking getreden zijn vóór de wijziging die in de wijzigingsbepaling zelf wordt doorgevoerd).

(...).”

26. De Franse en Nederlandse tekstversies wijken van elkaar af (“indices de fraude fiscale” in de Franse tekst, en “vermoedens van belastingontduiking” in de Nederlandse tekst). De gemachtigde verklaarde dat de taalversies met elkaar in overeenstemming zullen worden gebracht.

Hoofdstuk 8 – Verplichtingen van betalingsdianstaanbieders

Artikel 20

27. De gemachtigde werd gevraagd wat wordt bedoeld met het begrip “risico-indicatoren” in het ontworpen artikel 93^{duodecies}/4, *in fine*, van het btw-wetboek. Het antwoord van de gemachtigde luidde als volgt:

“Er wordt voor het concept ‘risico-indicatoren’ verwezen naar artikel 5 van de wet van 3 augustus 2012 houdende bepalingen betreffende de verwerking van persoonsgegevens door de Federale Overheidsdienst Financiën in het kader van zijn opdrachten

*Art. 5. § 1. De Federale Overheidsdienst Financiën kan de overeenkomstig artikel 3 ingezamelde gegevens samenvoegen met het oog op de oprichting van een datawarehouse waarmee zijn diensten enerzijds in staat worden gesteld om gerichte controles uit te voeren op basis van **risico-indicatoren** en anderzijds analyses kunnen uitvoeren op relationele gegevens afkomstig van verschillende administraties en, of diensten van de Federale Overheidsdienst Financiën. § 2. Elke categorie van gegevens die in het datawarehouse wordt opgenomen, is onderworpen aan een machtiging van het Sectoraal Comité voor de Federale Overheid.*

Deze waakt er in het bijzonder over dat de verwerking, waar mogelijk, geschiedt op gecodeerde persoonsgegevens en dat de decodering enkel geschiedt wanneer het risico bestaat van het plegen van een inbreuk op een wet of een reglementering waarvan de toepassing behoort tot de opdrachten van de Federale Overheidsdienst Financiën.

Een koninklijk besluit, vastgesteld na overleg in de Ministerraad, na advies van de Commissie voor de bescherming van de persoonlijke levenssfeer, bepaalt de gevallen waarin geen machtiging van het Sectoraal Comité voor de Federale Overheid is vereist voor een uitwisseling van persoonsgegevens.

Artikel 5 spreekt over de gegevensuitwisseling binnen de Federale Overheidsdienst Financiën met het oog op de oprichting van een datawarehouse. Deze kan worden beschouwd als een opslagplaats van gegevens die kunnen worden onderzocht met behulp van statistische technieken en modelleringstechnieken die gericht zijn op ‘het tot stand brengen van tot dan onbekende relaties binnen grote volumes van als dusdanig onbruikbare gegevens om er originele en potentieel nuttige informatie aan te onttrekken en die te analyseren’. (M. SAINTRAIN, TIC, nouveaux standards transactionnels et fiscalité, Planbureau, working paper 15-03, augustus 2003, blz. 41-42).

De diensten van de Federale Overheidsdienst Financiën voeren dergelijke bewerkingen uit ofwel om op een meer doeltreffende wijze de juiste inning van belastingen, taken, heffingen en andere rechten te garanderen, ofwel om een bepaald fiscaal beleid te evalueren, een bepaalde categorie van belastingplichtigen te informeren over een wettig belastingvoordeel of om een wijziging van de grondslag van die belastingen, taken, heffingen of andere rechten voor te bereiden. In het eerste geval gaan de verrichtingen inzake risicobeheer samen met controle- of invorderingsverrichtingen voor zover ze ertoe bijdragen om ofwel categorieën van personen of handelingen die het voorwerp uitmaken van een versterkte controle, ofwel typische fraudehandelingen, te identificeren.

Die verrichtingen gebeuren aldus op basis van de zogenaamde risico-indicatoren, i.e. concrete elementen waaruit op grond van analyse van de gegevens in de datawarehouse een statistisch relevante correlatie blijkt tussen die gegevens en bepaalde frauderisico's. Zoals de term aldus aangeeft betreft het gegevens die op grond van data-analyse bij aanwezigheid in een fiscaal dossier een indicatie met zich meebrengen dat er in dat dossier een risico bestaat op belastingfraude of misbruik. Op die manier zijn aldus meer gerichte, meer productieve en dus minder arbeidsintensieve controles mogelijk.”

Hoofdstuk 9 – Verlaagd btw-tarief voor geneesmiddelen voor menselijk en diergeneeskundig gebruik

Artikel 22

28.1. In het ontworpen punt 1, a), eerste streepje, en b), eerste streepje, van rubriek XVII van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 ‘tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven’ schrijve men telkens “waarvoor een vergunning voor het in de handel brengen is verleend” in plaats van “in de handel mogen worden gebracht, nadat een vergunning voor het in de handel brengen is verleend”.

28.2. In het ontworpen punt 1, a), tweede streepje, en b), tweede streepje, van dezelfde tabel A wordt beter gewag gemaakt van zowel een vergunning als van een registratie van de betrokken homeopathische of kruidengeneesmiddelen.

28.3. In het ontworpen punt 1, c), van dezelfde tabel A schrijve men “bloed en bloederivaten, zoals bedoeld bij artikel 1, § 2, van de wet van 5 juli 1994 betreffende bloed en bloederivaten van menselijke oorsprong, bestemd om te worden gebruikt voor transfusie bij de mens of bij een dier of voor een ander therapeutische of profylactisch gebruik, en die niet bedoeld zijn onder a) of b)”. Daarbij rijst wel de vraag of het zinvol is om – zoals ook in de oorspronkelijke tekst – gewag te maken van de toepassing van menselijk bloed en menselijke bloederivaten bij dieren. De stellers van het voorontwerp moeten nagaan of dit werkelijk de bedoeling is en eventueel

die vermelding beperken tot de toepassing van dierlijk bloed en dierlijke bloedderivaten bij dieren. Hoe dan ook moet voor de toepassing bij dieren niet worden verwezen naar de wet van 5 juli 1994, die daarop immers niet van toepassing is.

28.4. In het ontworpen punt 1, d), van dezelfde tabel A kan beter expliciet worden verwezen naar de officinale en de magistrale bereidingen bedoeld in artikel 6^{quater}, § 3, 1^o) en 2^o), van de wet van 25 maart 1964 ‘op de geneesmiddelen voor menselijk gebruik’, alsook, wat diergeneeskundige bereidingen betreft, naar artikel 2, lid 6, b) en c), van verordening (EU) 2019/6 van het Europees Parlement en de Raad van 11 december 2018 ‘betreffende diergeneesmiddelen en tot intrekking van Richtlijn 2001/82/EG’.

Hoofdstuk 10 – Verlaagd btw-tarief voor haarprothesen

Artikel 23

29. In de Nederlandse tekst van de inleidende zin van artikel 23 van het voorontwerp moet de vermelding “wet van 5 juli 2023” worden vervangen door “wet van 5 juli 2022” en in de Franse tekst de vermelding “loi du 5 juillet 2002” door “loi du 5 juillet 2022”.

Hoofdstuk 12 – Verlaagd btw-tarief met betrekking tot bepaalde handelingen van onroerende aard ten gunste van bepaalde instellingen van algemeen belang

Artikelen 27 tot 29

30. De artikelen 27 tot 29 van het voorontwerp wijzigen in rubrieken XXXI, § 2, en XXXIII, § 1, van tabel A van de bijlage van het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 en in rubriek X, § 1, van tabel B van dezelfde bijlage telkens de woorden “in dag- en nachtverblijf” naar “in dag- en/of nachtverblijf”. Taalkundig gezien wordt dit beter gewijzigd naar “dag- of nachtverblijf”.

Artikel 27

31. Met de in artikel 27 van het voorontwerp vermelde wet van 5 januari 1989 bedoelt men de wet van 30 december 1988. Dit moet worden aangepast.

Artikel 29

32. Met de in artikel 29 van het voorontwerp vermelde wet van 31 juli 1992 bedoelt men de wet van 28 juli 1992. Dit moet worden aangepast.

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 juridique ¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET

2. L'avant-projet de loi soumis pour avis a pour objet d'apporter un certain nombre de modifications au Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la TVA).

Les modifications concernent une délégation au Roi lui permettent de fixer les limites et les conditions du 'régime d'exemption d'entrepôt autre que douanier', également dénommé entrepôt TVA, consécutivement à l'arrêt n° 9/2023 de la Cour constitutionnelle du 19 janvier 2023 (chapitre 2), l'exercice du droit à déduction suivant le prorata général ou selon l'affectation réelle de tout ou partie des biens et services (chapitre 3), les obligations concernant l'attribution et la communication du numéro d'identification à la TVA, en matière de facturation et en ce qui concerne la liste annuelle des clients assujettis (chapitre 4), l'instauration d'une responsabilité solidaire pour les assujettis qui facilitent les livraisons de biens en Belgique par le biais d'interfaces électroniques (chapitre 5), une délégation au Roi en ce qui concerne le régime particulier des exploitants agricoles (chapitre 6), la prescription de l'action en recouvrement de la taxe (chapitre 7), le délai de conservation des données inscrites dans les registres tenus par les prestataires de services de paiement visés à l'article 93^{duodecies}/1 (chapitre 8) et le taux réduit de TVA pour les médicaments à usage humain ou vétérinaire (chapitre 9), pour les prothèses capillaires (chapitre 10), pour les entreprises sociales d'insertion (chapitre 11) et pour certaines opérations de nature immobilière en faveur de certains organismes d'intérêt général (chapitre 12).

FORMALITÉS

3. L'avis de l'Autorité de protection des données a été demandé le 2 juin 2023, mais n'a pas encore été obtenu.

Si cet avis à recueillir devait encore donner lieu à des modifications du texte soumis au Conseil d'État ², les dispositions modifiées ou ajoutées devraient être soumises à la section de législation, conformément à la prescription de l'article 3, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État.

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

² À savoir d'autres modifications que celles dont fait état le présent avis ou que celles visant à répondre aux observations formulées dans le présent avis.

EXAMEN DU TEXTE

Chapitre 2 – Régime d'exemption d'entrepôt autre que douanier

Article 3

4. Dans la phrase liminaire de l'article 3, 1^o, de l'avant-projet, on supprimera le segment de phrase « annulé par l'arrêt n^o 9/2023 de la Cour constitutionnelle du 19 janvier 2023 ». Le délégué a marqué son accord sur cette observation.

5. L'article 3 de l'avant-projet modifie l'article 39*quater*, § 1^{er}, du Code de la TVA.

Tout d'abord, l'alinéa 2 de cette disposition est remplacé afin d'habiliter le Roi à fixer les limites et les conditions d'application du régime d'exemption de l'entrepôt TVA, et de lui permettre à cet égard de déroger aux articles 16, § 1^{er}, 17, 22, § 1^{er}, 22*bis*, 24 et 25*sexies* du Code de la TVA (article 3, 1^o). Ensuite, un alinéa 3 nouveau dispose que les arrêtés que le Roi prend en la matière sont censés n'avoir jamais produit leurs effets s'ils n'ont pas été confirmés par la loi dans un délai de douze mois après leur date de publication au *Moniteur belge* (article 3, 2^o).

6. La Cour constitutionnelle admet dans des circonstances déterminées que, malgré le principe de légalité en matière fiscale, des éléments essentiels de l'impôt soient fixés malgré tout par le pouvoir exécutif. Tel est notamment le cas dans l'arrêt n^o 9/2023 du 19 janvier 2023, que l'exposé des motifs ³ cite également :

« (...) [L]orsque le législateur se trouve dans l'impossibilité d'établir lui-même tous les éléments essentiels de l'impôt parce que le respect de la procédure parlementaire ne lui permettrait pas d'agir avec la promptitude voulue pour réaliser un objectif d'intérêt général » ⁴.

L'établissement d'impôts étant une compétence que la Constitution réserve à la loi et toute délégation qui porte sur la détermination de l'un des éléments essentiels de l'impôt étant, en principe, inconstitutionnelle, il n'est pas permis d'instaurer un tel mécanisme d'une manière générale. Il n'est possible d'en faire usage que si les circonstances concrètes permettent de démontrer que le législateur n'est pas en mesure d'agir en temps utile et ce aussi longtemps que cette situation perdure, et dans le respect des conditions établies par la jurisprudence de la Cour constitutionnelle.

7. À la question de savoir pourquoi le législateur se trouve dans l'impossibilité de déterminer lui-même les éléments essentiels de l'impôt, le délégué a répondu ce qui suit :

« De regeling inzake vrijstelling voor een ander entrepot dan douane-entrepot (hierna: btw-entrepot) voorzien in artikel 39*quater* van het Wetboek is uitsluitend van toepassing op specifieke handelingen die in deze bepaling zijn omschreven en op bepaalde goederen die gewoonlijk in het groot worden verhandeld op internationale markten (de bestaansreden van de regeling).

³ Voir l'exposé des motifs, pp. 2-6.

⁴ C.C., 19 janvier 2023, n^o 9/2023, B.7.3.

Deze goederen worden opgesomd in de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 54 van 25 februari 1996 met betrekking tot de andere regeling van entrepot dan douane-entrepot bedoeld in artikel 39^{quater} van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde. Dat koninklijk besluit zal volledig worden herzien in het verlengde van de uitspraak van het Grondwettelijk Hof van 19 januari 2023, rekening houdend met de bevindingen van de Raad van State.

De betrokken vrijstellingsregeling wordt momenteel immers in niet onbelangrijke mate omkaderd door een administratieve circulaire (AOIF Circulaire nr. 14/2003 (E.T. 98.973) van 19 mei 2003).

Meer in het bijzonder wordt de lijst van betrokken goederen in deze bijlage beschreven, met name aan de hand van hun NC-code (code van de douanenomenclatuur). Deze nomenclatuur wordt regelmatig gewijzigd op Europees niveau, wat een impact heeft op de nauwkeurige omschrijving van de betrokken goederen. Deze lijst kan ook worden gewijzigd ingevolge het feit dat België nieuwe goederen opneemt die onder de regeling kunnen vallen. Als die gedetailleerde elementen zouden worden opgenomen in de regelgeving, zou dat de wettekst aanzienlijk verzwaren, regelmatige wetswijzigingen noodzakelijk maken voor in se relatief beperkte aanpassingen en bovendien, in vergelijking met de snelheid van de aanpassingen via koninklijk besluit, tot gevolg hebben dat die aanpassingen slechts veel trager kunnen verlopen.

In het kader van de herwerking van dit koninklijk besluit en op basis van een raadpleging van het btw-comité in 2015 zal deze lijst bijvoorbeeld worden aangevuld met bepaalde chemische producten, niet-gedenatureerde ethylalcohol met een alcoholvolumegehalte van 80% vol of meer en bepaalde biobrandstoffen (...).

Bovendien is (...) de vrijstellingsregeling eveneens onderworpen aan talrijke documentaire verplichtingen van de verschillende betrokken partijen (entrepouthouder, eigenaar van de goederen en medecontractanten van de eigenaar van de goederen) die gradueel moeten worden bijgewerkt, rekening houdend met de evolutie in de manier waarop bepaalde verplichtingen kunnen worden vervuld of waarop toegang kan worden verkregen tot bepaalde gegevens. De details van die formaliteiten die uiteraard ook een belangrijke weerslag hebben op de toepassing van de vrijstellingsregeling zullen (...) in het kader van de herwerking van het koninklijk besluit volledig in dat besluit worden geïntegreerd. Ter zake gelden dezelfde opmerkingen als met betrekking tot de concrete goederen die onder de regeling vallen.

Om (...) de machtiging aan de Koning juridisch te versterken en om een effectieve controle door het Parlement mogelijk te maken, werd er evenwel voor geopteerd om de wijzigingen van het koninklijk besluit in Ministerraad te laten overleggen en slechts uitwerking te laten hebben onder voorbehoud van wettelijke bekrachtiging. Deze benadering is trouwens volledig analoog met de regeling die inzake btw is uitgewerkt voor de vaststelling van de toepasselijke btw-tarieven en de indeling van de goederen en diensten bij die btw-tarieven, die eveneens een essentieel element van de belasting uitmaken. (...) ».

8. La réponse du délégué ne convainc pas. Compte tenu de la large formulation du régime de délégation proposé, on n'aperçoit pas clairement si ce régime – bien qu'assorti d'une procédure de confirmation – est limité à des situations dans lesquelles le législateur, comme l'indique la Cour constitutionnelle, se « trouve dans l'impossibilité d'établir lui-même tous les éléments essentiels de l'impôt parce que le respect de la procédure parlementaire ne lui permettrait pas d'agir avec la promptitude voulue pour réaliser un objectif d'intérêt général »⁵.

Il peut être inféré des explications fournies par le délégué et du dossier de la demande d'avis⁶ que le régime de délégation et de confirmation en projet est dicté par l'intention de remplacer l'arrêté royal n° 54 du 25 février 1996 'relatif au régime de l'entrepôt autre que douanier visé à l'article 39*quater* du Code de la taxe sur la valeur ajoutée', qui a été pris sur la base du régime de délégation actuel prévu à l'article 39*quater*, § 1^{er}, alinéa 2, du Code de la TVA, régime que la Cour constitutionnelle, dans l'arrêt précité du 19 janvier 2023, a jugé contraire au principe de légalité et d'égalité en matière fiscale (articles 10, 11, 170, § 1^{er}, et 172, alinéa 2, de la Constitution), et de prévoir un fondement juridique plus solide.

La procédure de délégation et de confirmation en projet doit être remaniée. Elle doit être réservée au règlement des limitations et des conditions d'application essentielles du régime d'exemption de l'entrepôt TVA que le législateur n'est pas en mesure de régler dans le respect de la procédure parlementaire et avec la promptitude voulue. Les éléments essentiels du régime d'exemption de l'entrepôt T.V.A., auxquels l'impossibilité précitée ne s'applique pas, doivent être réglés par le législateur lui-même. Les éléments non essentiels du régime d'exemption de l'entrepôt TVA ne doivent pas être réglés par le législateur lui-même, ni par le Roi en vertu du régime de délégation et de confirmation précité. Ils peuvent être réglés par arrêté royal sans confirmation, moyennant une simple délégation au Roi.

Chapitre 3 – Exercice du droit à déduction suivant le prorata général ou selon l'affectation réelle de tout ou partie des biens et services

Article 4

9. À l'article 46, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, en projet, du Code de la TVA, il serait préférable de remplacer la notion de 'prorata' par les mots 'prorata général'. Ainsi, le texte s'alignera mieux sur les termes utilisés dans le titre du chapitre 3 de l'avant-projet et il apparaîtra clairement qu'il faut distinguer ce prorata général de la notion de 'prorata spécial' utilisée à l'article 49, 6°, en projet, du Code de la TVA (voir l'observation 13).

⁵ C.C., 19 janvier 2023, n° 9/2023, B.7.3.

⁶ Voir l'exposé des motifs, p. 6, et l'avis de l'inspection des Finances du 28 avril 2023, p. 2.

10. L'exposé des motifs ⁷ commente abondamment la distinction entre les proratas généraux provisoires et définitifs. Selon ces explications, l'intention est que l'obligation de notification par l'assujetti concerne les deux catégories de proratas généraux. Ce dernier point doit être indiqué clairement à l'article 46, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, en projet, du Code de la TVA, conjointement avec le régime de base du prorata provisoire et définitif, au regard du principe de légalité tel qu'il s'applique à l'établissement des impôts (article 170, § 1^{er}, de la Constitution).

Interrogé à ce sujet, le délégué a répondu :

« (...) Dans ce cadre, si le Conseil d'État l'estime nécessaire, cet aspect du régime de déduction selon le prorata général (repris actuellement à l'article 15 de l'arrêté royal n° 3 – disposition qui fera l'objet d'une prochaine modification avec entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2024) pourrait être rapatrié dans l'article 46, § 1^{er}, du Code.

(...) ».

On peut se rallier à cette proposition.

11. L'article 46, § 2, en projet, du Code de la TVA règle l'exercice du droit à déduction suivant l'affectation réelle de tout ou partie des biens et des services. Aux termes de l'alinéa 2 de l'article 46, § 2, en projet, l'assujetti peut être tenu d'opérer la déduction en respectant la règle de l'affectation réelle « lorsque l'application du prorata visé au paragraphe 1^{er} aboutit à créer des inégalités dans l'application de la taxe ». À la question de savoir ce qu'il y a lieu d'entendre par là, le délégué a répondu ce qui suit :

« De verwijzing naar omstandigheden waarin de toepassing van het (algemeen) verhoudingsgetal leidt tot ongelijkheid in de heffing van de belasting, betreft voornamelijk de situatie waarbij:

- enerzijds er een zeer kostintensieve sector bestaat binnen de onderneming waaraan een relatief beperkt omzetbedrag is gekoppeld ingevolge handelingen die geen recht op aftrek verlenen;

- anderzijds een lage kostintensieve sector bestaat binnen de onderneming waaraan een zeer hoge omzet is gekoppeld ingevolge handelingen die recht op aftrek verlenen.

Indien in dergelijke omstandigheden een algemeen verhoudingsgetal (teller: omzet van de uitgaande handelingen die recht op aftrek verlenen; noemer: alle omzet) wordt toegepast zal het hoge omzetbedrag ingevolge handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat (maar waar weinig kosten tegenover staan) tot gevolg hebben dat er ingevolge het algemene karakter van het algemene verhoudingsgetal, procentueel onevenredig veel aftrek wordt genoten voor de btw die de kosten hebben bezwaard van de uitgaande handelingen in de sector die geen recht op aftrek verleen[t].

⁷ Voir l'exposé des motifs, pp. 9-10.

In dergelijke omstandigheden leidt het algemeen verhoudingsgetal aldus tot ongelijkheid in de heffing (onevenredig klein aandeel niet-aftrekbare belasting met betrekking tot de kosten verbonden aan de omzetsector waarvoor geen recht op aftrek geldt), wat kan worden geremedieerd door de toepassing van de regel van het werkelijk gebruik. In het kader van die regeling worden de kosten uitgesplitst in functie van de omzetsector (of de uitgaande handelingen) waarmee ze verband houden:

De btw geheven van de kosten die rechtstreeks verband houden met de omzetsector die volledig recht op aftrek verleent, is aldus volledig aftrekbaar;

- De btw geheven van de kosten die rechtstreeks verband houden met de omzetsector die geen recht op aftrek verleent, is aldus niet aftrekbaar;
- De btw geheven van kosten die verband houden met beide sectoren, zal kunnen worden afgetrokken op basis van een bijzonder verhoudingsgetal, dat kan worden gerelateerd aan voor de bepaling van het recht op aftrek specifieke relevante parameters (bv. FTE's, CPU-tijd,...) ».

À la question de savoir si, dans la situation inverse (à savoir une partie disproportionnément grande d'impôt non déductible en ce qui concerne les coûts liés au secteur du chiffre d'affaires auquel le droit à déduction s'applique), l'assujetti a le droit subjectif d'appliquer la déduction selon la règle de l'affectation réelle en lieu et place du prorata général, le délégué a donné la réponse suivante :

« La nouvelle procédure mise en place par l'article 46, § 2, du Code, tel que modifié par la loi du 27 décembre 2021 portant des dispositions diverses en matière de taxe sur la valeur ajoutée (MB 21/12/2021, p. 127779), permet à un assujetti mixte, sous conditions, d'opter pour le régime de déduction selon l'affectation réelle, moyennant une notification préalable à l'administration.

Auparavant, l'exercice de cette faculté (le régime était et reste optionnel) était soumis à un accord préalable de l'administration. Il s'agit donc d'un assouplissement au profit des assujettis qui peuvent appliquer cette méthode de déduction immédiatement (mais sous conditions).

Si par droit subjectif, il y a lieu d'entendre une prérogative juridique attribuée à une personne en particulier dont elle peut se prévaloir, notamment envers l'administration fiscale, il convient cependant de relever que dans le cas présent, un tel droit subjectif n'est pas absolu.

L'administration reste en effet en droit de contester le bien-fondé des critères retenus par l'assujetti dans le cadre de l'exercice de ce droit à déduction selon cette méthode. L'article 18bis, § 6, de l'arrêté royal n° 3 prévoit que '*Lorsque l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée estime, sur la base des éléments de fait qui lui sont soumis ou des informations qu'elle a recueillies, que l'exercice par l'assujetti de son droit à déduction suivant l'affectation réelle de tout ou partie des biens et des services ne correspond pas ou plus à la réalité, elle notifie à l'assujetti les motifs de son refus au moyen d'une décision motivée. Elle peut, dans ce cadre, le cas échéant, proposer à l'assujetti le maintien de ce régime de déduction moyennant l'application d'autres critères que ceux retenus par l'assujetti dans le cadre de la notification (initiale)*'.

Il est vrai cependant que cette faculté dans le chef de l'administration de contester les critères retenus par l'assujetti dans le cadre de sa notification n'apparaît pas directement dans le Code, ni ne ressort directement de l'habilitation au Roi prévue à l'article 46, § 3 ou à l'article 49 du Code.

Dès lors, dans le cadre du présent avant-projet, cette habilitation au Roi (article 46, § 3, du Code) pourrait être complétée comme suit afin de combler cette lacune :

‘§ 3. Le Roi détermine les modalités d’application du présent article, en ce qui concerne la forme de la notification préalable visée au paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er} et au paragraphe 2, alinéa 1^{er} ainsi que de la notification visée au paragraphe 1^{er}, alinéa 2 et au paragraphe 2, alinéa 3, le délai dans lequel la notification préalable intervient, **la procédure suivant laquelle l’administration peut contester les éléments repris dans la notification visée au paragraphe 2, alinéa 1^{er} et celle** suivant laquelle l’assujetti peut être tenu d’opérer la déduction suivant l’affectation réelle conformément au paragraphe 2, alinéa 2’ ».

Cet ajout peut être admis.

12. Selon l’article 46, § 2, alinéa 3, en projet, du Code de la TVA, l’assujetti qui, au 31 décembre 2022, opère la déduction suivant l’affectation réelle, doit en effectuer la notification avant le 30 juin 2023. L’exposé des motifs indique que cette obligation est comparable à celle inscrite à l’article 46, § 1^{er}, alinéa 2, du Code de la TVA. Cette dernière disposition fait toutefois mention, respectivement, du 31 décembre 2023 et du 30 juin 2024. Si l’intention des auteurs de l’avant-projet est d’utiliser le même calendrier, les dates prévues à l’article 46, § 2, alinéa 3, du Code de la TVA doivent être adaptées en conséquence.

Article 5

13. À la question de savoir s’il ne vaudrait pas mieux définir la notion de « proratas spéciaux », mentionnée à l’article 49, 6°, en projet, du Code de la TVA, dans ce code, le délégué a répondu en ces termes :

« Uit opzoekingen blijkt dat artikel 46, § 2, van het Btw-Wetboek zich van bij de invoering ervan toe heeft beperkt om aan te duiden dat de bepaling, zonder meer, betrekking heeft op de situatie waarbij de belastingplichtige, in afwijking van de uitoefening van het recht op aftrek overeenkomstig het algemeen verhoudingsgetal (artikel 46, § 1, van het Wetboek) zijn recht op aftrek uitoefent op grond van het werkelijk gebruik van goederen en diensten.

Op geen enkel moment werd tot heden ooit verduidelijkt wat dat in concreto inhoudt als basisregel en werd er evenmin een wettelijke grondslag gegeven aan het concept van het bijzonder verhoudingsgetal. Ook in de uitvoeringsreglementering blijkt de omkadering bijzonder summier. De afwezigheid van de noodzaak om verdere verduidelijkingen aan te brengen wordt verklaard door het feit dat de bepaling in de praktijk nooit aanleiding heeft gegeven tot substantiële toepassingsmoeilijkheden omwille van het feit dat de concrete omkadering werd ingebed in administratieve circulaire.

Ook al is die bepaling op dat punt derhalve al tientallen jaren ongewijzigd gebleven, het is inderdaad verkieslijk dat in de betrokken bepaling zelf verder wordt verduidelijkt wat die regel inhoudt en hoe de bijzondere verhoudingsgetallen daarin passen.

Bijzondere verhoudingsgetallen zijn binnen de aftrekmethode volgens het werkelijk gebruik de verhoudingen volgens dewelke btw op aankopen van goederen en diensten die zowel worden aangewend voor de sector die recht op aftrek verleent als voor de sector die geen recht op aftrek verleent, in aftrek wordt gebracht.

Er wordt nergens opgelegd hoe die verhouding bij bijzondere verhoudingsgetallen moet worden vastgelegd, voor zover die verhouding is gebaseerd op objectieve en verifieerbare criteria en geen aanleiding geeft tot ongelijkheden in de heffing van de belasting. Zo kunnen de belastingplichtigen de verhouding vastleggen op basis van concrete criteria die het nauwst aansluiten bij de concrete economische activiteit die wordt ontwikkeld binnen de onderscheiden sectoren van activiteit, zoals bijvoorbeeld op basis van omzet in de beide sectoren (met andere woorden zoals een algemeen verhoudingsgetal) dan wel op basis van andere factoren zoals oppervlakte ingenomen door de betrokken sectoren, aantal FTE's aangewend binnen de verschillende sectoren, CPU-time besteed aan de verschillende sectoren enz.

In het licht van hetgeen voorafgaat wordt naar aanleiding van de vraag voorgesteld om de ontworpen bepaling verder aan te vullen met de hieronder in vet aangeduide leden. De machtiging aan de Koning voor de wijze van vaststelling van de bijzondere verhoudingsgetallen zou bijgevolg zonder voorwerp worden en zou dan in de mate worden geschrapt.

§ 2. In afwijking van paragraaf 1, kan de belastingplichtige, op grond van een voorafgaande kennisgeving aan de administratie belast met de belasting over de toegevoegde waarde, het recht op aftrek uitoefenen met inachtneming van het werkelijk gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan.

Voor de toepassing van dit lid wordt onder 'het werkelijke gebruik van de goederen en diensten of een gedeelte daarvan' verstaan de uitsluitende bestemming van de goederen en diensten door de belastingplichtige voor de sector waarvoor recht op aftrek bestaat dan wel voor de sector waarvoor geen recht op aftrek bestaat, krachtens de artikelen 45 tot en met 48.

De belastingplichtige kan worden verplicht om het recht op aftrek uit te oefenen met inachtneming van het werkelijk gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan wanneer de aftrek volgens het in paragraaf 1 bedoeld verhoudingsgetal leidt tot ongelijkheid in de heffing van de belasting.

De belastingplichtige die, op 31 december 2022, het recht op aftrek uitoefent met inachtneming van het werkelijk gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan, doet de in het eerste lid bedoelde kennisgeving vóór 30 juni 2023.

De in het eerste lid bedoelde belastingplichtige past een of meer bijzondere verhoudingsgetallen toe voor de goederen en diensten die hij bestemt zowel voor de sector waarvoor recht op aftrek bestaat als voor de sector waarvoor geen recht op aftrek bestaat. Die bijzondere verhoudingsgetallen worden door de belastingplichtige vastgesteld overeenkomstig paragraaf 1, eerste lid of op basis van alternatieve objectieve en verifieerbare criteria ».

On peut se rallier à la proposition du délégué de reformuler l'article 46, § 2, en projet. En ce qui concerne la proposition de texte concrète, il convient d'observer ce qui suit :

- il faut également mentionner dans la définition de la notion d'« affectation réelle » (alinéa 2) la situation dans laquelle les biens ou les services sont simultanément affectés au secteur pour lequel il existe un droit à déduction ainsi qu'au secteur pour lequel il n'existe pas de droit à déduction ;

- il est préférable de reproduire le dernier alinéa figurant dans la proposition de texte formulée par le délégué sous la forme d'un alinéa 3 ;
- les millésimes figurant à l'alinéa 4 de la proposition de texte du délégué doivent être adaptés (voir l'observation 12).

Compte tenu de ces observations, la proposition de texte devrait se présenter comme suit :

« § 2. Par dérogation au paragraphe 1^{er}, l'assujetti peut, sur la base d'une notification préalable à l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée, opérer la déduction suivant l'affectation réelle de tout ou partie des biens et des services.

Pour l'application de cet alinéa, on entend par 'l'affectation réelle de tout ou partie des biens et services' qu'une distinction est opérée entre l'affectation exclusive des biens et services par l'assujetti au secteur pour lequel il existe un droit à déduction, l'affectation exclusive au secteur pour lequel il n'existe pas de droit à déduction en vertu des articles 45 à 48, et l'affectation des biens et services tant au secteur pour lequel il existe un droit à déduction qu'au secteur pour lequel il n'existe pas de droit à déduction en vertu des articles 45 à 48.

L'assujetti visé à l'alinéa 1^{er} applique un ou plusieurs proratas spéciaux aux biens et services qu'il affecte tant au secteur pour lequel il existe un droit à déduction qu'au secteur pour lequel il n'existe pas de droit à déduction. Ces proratas spéciaux sont fixés par l'assujetti conformément au paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er}, ou sur la base de critères alternatifs, objectifs et vérifiables.

L'assujetti peut être tenu d'opérer la déduction suivant l'affectation réelle de tout ou partie des biens et des services lorsque l'application du prorata visé au paragraphe 1^{er} aboutit à créer des inégalités dans l'application de la taxe.

L'assujetti qui, au 31 décembre 2023, opère la déduction suivant l'affectation réelle de tout ou partie des biens et des services, effectue la notification visée à l'alinéa 1^{er} avant le 30 juin 2024 ».

On peut se rallier à la proposition du délégué d'omettre l'article 5, c), de l'avant-projet.

Chapitre 4 – Obligations en matière de T.V.A. concernant l'attribution et la communication du numéro d'identification à la T.V.A., en matière de facturation et en ce qui concerne la liste annuelle des clients assujettis

Article 7

14. Il pourrait se déduire du commentaire consacré à l'article 53^{quater}, § 1^{er}, alinéa 2, 4°, en projet, du Code de la TVA (article 7, 1°, de l'avant-projet) que le texte devra encore être complété par la condition selon laquelle un mécanisme d'autoliquidation est également applicable dans le pays où l'opération a lieu. La question se pose en outre de savoir si l'exigence « en dehors

de la Belgique » ne doit pas être limitée à « à l'intérieur de la Communauté ». Interrogé à ce sujet, le délégué a répondu en ces termes :

« De memorie van toelichting geeft aan dat het gaat om de leveringen van goederen en de diensten die plaatsvinden buiten België ongeacht de btw op die handeling verschuldigd is door de leverancier of dienstverrichter, i.e. ongeacht of de btw in rekening wordt gebracht door de leverancier of dienstverrichter omdat hij schuldenaar is, dan wel of hij de btw niet in rekening heeft gebracht omdat de koper of afnemer schuldenaar is van de belasting (en die laatste dus de btw voldoen in principe in zijn periodieke btw-aangifte via de zogenaamde verleggingsregeling). De tekst en de toelichting lijken ons op dat punt inhoudelijk synchroon. Er [wordt] in de toelichting wel verder verduidelijkt dat bij toepassing van de verleggingsregeling de afnemer principieel zijn btw-identificatienummer zal moeten opgeven in het land waar de btw verschuldigd is (om op die manier de verlegging te kunnen organiseren). Het is een verduidelijkende toevoeging voor dat specifieke geval die de algemene draagwijdte van de bepaling verder niet beperkt.

De draagwijdte van de bepaling moet anderzijds momenteel wel worden beperkt tot binnen de Gemeenschap als gevolg van het feit dat België overeenkomstig artikel 53decies, § 1, tweede lid, 2°, van het Btw-Wetboek bevoegde lidstaat is inzake facturering wanneer de levering van het goed of de dienst niet geacht wordt in de Gemeenschap te zijn verricht (waardoor het Belgische btw-identificatienummer van de afnemer op de factuur moet worden vermeld overeenkomstig artikel 5 van het koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992 met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde en er dus in een mededelingsplicht moet worden voorzien) ».

Le texte de l'avant-projet doit être précisé à la lumière des explications fournies par le délégué.

15. À la question de savoir si le commentaire consacré à l'article 53quater, § 2, alinéa 1^{er}, 2°, en projet, du Code de la TVA (article 7, 2°, de l'avant-projet) correspond effectivement au texte de celui-ci, le délégué a répondu ce qui suit :

« Er wordt voorgesteld het ontworpen artikel 53quater, §2, eerste lid, 2°, van het Btw-Wetboek licht aan te passen door de toevoeging van een passage die verduidelijkt dat de betrokken goederen worden vervoerd of verzonden door of voor rekening van de leverancier (passage die in de memorie van toelichting op bepaalde plaatsen ook ter verduidelijking kan worden toegevoegd), zodat het ondubbelzinnig duidelijk wordt dat de bepaling uitsluitend leveringen van goederen betreft die zonder de mededeling van het btw-identificatienummer van de afnemer door de leverancier als afstandsverkopen van uit een derdelandsgebied of derde land ingevoerde goederen zouden moeten worden beschouwd (in functie van de hoedanigheid van de afnemer die vereist is voor de toepassing van die regeling) ».

Le texte proposé par le délégué s'énonce comme suit :

« 2° ten aanzien van leveringen van andere goederen dan de in artikel 8bis, § 2, 2°, bedoelde nieuwe vervoermiddelen of accijnsproducten , die werden ingevoerd uit een derdelandsgebied of derde land en verzonden of vervoerd door of voor rekening van de leverancier, wanneer zij hun intracommunautaire verwervingen van goederen aan de belasting onderwerpen overeenkomstig artikel 25ter, § 1, eerste lid ».

On peut se rallier à cette proposition.

Article 8

16. La proposition suivante de reformulation de l'article 53quinquies, alinéa 1^{er}, en projet, du Code de la TVA (article 8, 1^o, de l'avant-projet) a été faite au délégué :

« Les assujettis suivants sont tenus de transmettre chaque année à l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée une liste indiquant, pour chaque membre d'une unité de TVA au sens de l'article 4, § 2, et pour chaque assujetti qui doit être identifié à la TVA, autre que celui qui effectue exclusivement des opérations exemptées de la taxe en vertu de l'article 44, et auquel ils ont livré des biens ou fourni des services au cours de l'année précédente, le montant total de ces opérations ainsi que le montant total des taxes portées en compte : (...) ».

Le délégué a marqué son accord sur cette proposition.

Chapitre 5 – Redevable de la T.V.A. et redevable solidaire de la T.V.A., en particulier en ce qui concerne les interfaces électroniques

Article 14

17. L'article 51bis, § 3bis, en projet, du Code de la TVA (article 14, 2^o, de l'avant-projet) vise à instaurer un système de responsabilité solidaire en ce qui concerne la TVA pour les interfaces électroniques qui facilitent certaines livraisons de biens vers la Belgique ou à l'intérieur de la Belgique.

Cette disposition soulève des questions quant à la proportionnalité du caractère réfragable de la responsabilité solidaire. Les questions suivantes ont été soumises au délégué pour clarification :

1. Quelles sont les conditions requises pour être solidairement responsable? Suffit-il qu'il y ait eu négligence/faute ou faut-il également qu'il soit question de mauvaise foi? Comment se présente cette articulation?

Le délégué a répondu à ces questions en ces termes :

« Op dit punt wordt verwezen naar het arrest van het HJEU in de Belgische zaak C-410/99 inzake de hoofdelijke aansprakelijkheid lastens de entrepouhouder onder vrijstellingsregeling entrepot andere dan douane-entrepot.

De relevante [overwegingen] werden hieronder hernomen:

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

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

25 **Het is daarentegen niet in strijd met het Unierecht om van de andere persoon dan de schuldenaar van de btw te verlangen dat hij alles doet wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd om ervoor te zorgen dat hij door de handeling die hij verricht niet betrokken raakt bij belastingfraude** (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Federation of Technological Industries e.a., punt 33; Teleos e.a., punt 65, en Netto Supermarkt, punt 24).

26. **Dat de andere persoon dan de schuldenaar van de btw te goeder trouw heeft gehandeld door met de zorgvuldigheid van een bedachtzame ondernemer te werk te gaan, alles heeft gedaan wat redelijkerwijs binnen zijn mogelijkheden ligt en zijn betrokkenheid bij fraude is uitgesloten, zijn derhalve factoren die in aanmerking moeten worden genomen om uit te maken of deze persoon hoofdelijk gehouden is tot voldoening van de verschuldigde btw** (zie reeds aangehaalde arresten Teleos e.a., punt 66, en Netto Supermarkt, punt 25).

27. Het staat aan de verwijzende rechter om te beoordelen of in het hoofdgeding is voldaan aan deze voorwaarden.

28. Gelet op een en ander, dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat artikel 21, lid 3, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het de lidstaten niet is toegestaan te bepalen dat de houder van een entrepot ander dan douane-entrepot hoofdelijk gehouden is tot voldoening van de btw die verschuldigd is over een levering van goederen die vanuit dit entrepot onder bezwarende titel is verricht door de belastingplichtige eigenaar van deze goederen, **zelfs indien deze entrepouthouder te goeder trouw is of hem geen fout of nalatigheid kan worden verweten.**

Uit deze overwegingen wordt afgeleid dat ontslag van de hoofdelijke aansprakelijkheid kan worden beperkt tot de situatie waarin de betrokkene niet te kwader trouw is noch een fout of nalatigheid kan worden verweten ».

2. Quelle est la portée de la responsabilité solidaire? Concerne-t-elle uniquement l'opération avec ce fournisseur ou toutes les opérations?

Le délégué a répondu à ces questions comme suit :

« De draagwijdte van de hoofdelijke aansprakelijkheid is beperkt tot de btw die verschuldigd is op de handelingen ten aanzien waarvan de voorwaarden van de hoofdelijke aansprakelijkheid vervuld zijn.

Rekening houdend met de specifieke context in casu die zich met name richt op het correct vervullen van de btw-verplichtingen van de onderliggende leverancier (en dan met name de afdracht van de in België verschuldigde btw op afstandsverkoop die in België geacht worden plaats te vinden voor btw-doeleinden), zal dat, rekening houdend met de opgenomen minimumnormen, vaak betrekking hebben op alle leveringen van een bepaalde leverancier die door de elektronische interface werden gefaciliteerd. De hoofdelijke aansprakelijkheid zal zich dienovereenkomstig niet uitstrekken tot de btw verschuldigd door andere leveranciers ten aanzien van wie, per hypothese, de voorwaarden van de hoofdelijke aansprakelijkheid niet vervuld zijn.

Als de betrokken leverancier niet over een geldig btw-identificatienummer beschikt om de in België verschuldigde btw af te dragen, zal hij immers voor geen enkele van zijn via de elektronische interface gefaciliteerde handelingen aan die btw-verplichtingen kunnen voldoen.

Aangezien de uitgewerkte normen minimumnormen zijn, kan het evenwel niet worden uitgesloten dat de administratie in bepaalde omstandigheden zou kunnen aantonen dat de voorwaarden van de hoofdelijke aansprakelijkheid enkel met betrekking tot één levering of met betrekking tot een beperkt aantal leveringen vervuld zijn. In dat geval zal de hoofdelijke aansprakelijkheid zich beperken tot de btw die over die specifieke levering(en) verschuldigd is ».

3. Comment faut-il comprendre le délai d'un mois? Faut-il fournir la preuve dans le mois que le fournisseur a été mis en demeure/exclu? Comment justifiez-vous ce délai somme toute relativement court?

Le délégué a répondu à ces questions en ces termes :

« Binnen een termijn van één maand moet de leverancier worden aangemaand/uitgesloten op grond van de kennisgeving door de administratie. Het bewijs daarvan moet niet noodzakelijkerwijze binnen dezelfde termijn worden geleverd, maar wel op het moment dat de administratie daarom verzoekt.

De termijn van één maand wordt verantwoord door het feit dat dergelijke kennisgevingsprocedure maar zal worden opgestart op het moment dat de administratie over ernstige of zwaarwichtige aanwijzingen beschikt dat de betrokken leverancier zijn btw-verplichtingen niet nakomt. In dergelijke omstandigheden is het imperatief dat zo snel mogelijk wordt opgetreden om zo snel mogelijk een einde te stellen aan de wederrechtelijke toestand: hoe langer er wordt gewacht, hoe hoger dat ook de btw-verliezen zullen oplopen ».

Invité à fournir des éclaircissements et son attention ayant été attirée sur le fait que, selon le texte de l'avant-projet, il est requis de la personne concernée (interface) qu'elle fournisse une preuve négative pour voir levée sa responsabilité solidaire, le délégué a répondu :

« De ontworpen regeling moet inderdaad zo worden begrepen dat de hoofdelijke aansprakelijkheid maar wordt ingeroepen door de administratie op grond van een begin van bewijs dat de toepassingsvoorwaarden voldaan zijn. Tegelijk zijn de categorieën opgenomen in het ontworpen derde en vierde lid geen gesloten categorieën, maar zijn de verplichtingen waaraan die zijn gekoppeld minimale *due diligence*-verplichtingen die door elektronische interfaces moeten worden nageleefd om van de hoofdelijke aansprakelijkheid te worden ontslagen.

Bij een strikte lezing van de ontworpen bepalingen is die benadering mogelijks onvoldoende [geëxpliciteerd]. Zoals blijkt uit het prejudiciële arrest van het HJEU C499/10 gewezen in een Belgische zaak, zijn de bepalingen van hoofdelijke aansprakelijkheid inzake btw gegroeid uit een basisregel van (voor het HJEU onaanvaardbare) onvoorwaardelijke hoofdelijke aansprakelijkheid. Ingevolge het arrest werden de basisregel[s] ongewijzigd behouden als uitgangspunt, maar werd een aanvullende regel toegevoegd op grond waarvan in ontslag van hoofdelijke aansprakelijkheid werd voorzien overeenkomstig de in het algemeen geformuleerde overwegingen ter zake door het HJEU.

Rekening houdend met het feit dat in onderhavig geval werd getracht meer rechtszekerheid te verschaffen door de bedoelde belastingplichtigen in de bepaling zelf een concreet houvast te geven welke *due diligence*-norm ze minstens zouden moeten respecteren om van de hoofdelijke aansprakelijkheid te worden ontslagen, kan worden ingestemd met een herstructurering van de bepaling op een manier dat de principiële bewijslast op een meer expliciete [wijze] bij de administratie wordt gelegd in de basisbepaling, met uitzondering van de situaties bedoeld in de twee wettelijke vermoedens.

Die wettelijke vermoedens zouden dan nog steeds minimale *due diligence*-verplichtingen uitmaken. De hoofdelijke aansprakelijkheid buiten die specifieke gevallen zou alleen kunnen worden ingeroepen mits door de administratie wordt aangetoond dat de betrokken elektronische interface niet te goeder trouw is of een fout of nalatigheid heeft begaan.

De aangepaste tekst zou aldus kunnen luiden als volgt:

§ 3bis. Elke belastingplichtige die via het gebruik van een elektronische interface zoals een marktplaats, platform, portaal of soortgelijk middel, leveringen van goederen faciliteert die in België plaatsvinden, is tegenover de Staat hoofdelijk gehouden tot voldoening van de op die leveringen verschuldigde belasting met de leverancier die er krachtens artikel 51, § 1, 1°, schuldenaar van is, wanneer [hij] niet te goeder trouw is of een fout of nalatigheid heeft begaan met betrekking tot de volgende leveringen van goederen die hij heeft gefaciliteerd:

1° leveringen van goederen waarvan de plaats van aanvang en aankomst van de verzending of van het vervoer in België gelegen is, leveringen zonder vervoer in België en intracommunautaire afstandsverkopen van goederen:

a) verricht door niet in de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen voor in artikel 1, § 20, 1°, bedoelde belastingplichtige afnemers;

b) verricht door in de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen voor in artikel 1, § 20, 1°, bedoelde afnemers;

2° afstandsverkopen van uit een derdelandsgebied of een derde land ingevoerde goederen, in zendingen met een intrinsieke waarde van meer dan 150 euro, wanneer de leverancier optreedt als geadresseerde van de goederen bij invoer.

Voor de toepassing van het eerste lid wordt de belastingplichtige geacht:

1° nalatig te zijn geweest wanneer hij niet heeft nagegaan dat de leverancier die de in het eerste lid bedoelde leveringen van goederen heeft verricht over een geldig btw-identificatienummer beschikt, dat aan hem werd toegekend overeenkomstig artikel 50, § 1, eerste lid, 1° of 3° of dat aan hem werd toegekend door een andere lidstaat overeenkomstig artikel 369*quinquies* van Richtlijn 2006/112/EG.

2° niet te goeder trouw te zijn wanneer hij niet:

a) binnen een termijn van een maand nadat de administratie belast met de belasting over de toegevoegde waarde hem een eerste keer heeft meegedeeld dat er ernstige vermoedens bestaan dat een leverancier van wie de belastingplichtige in het eerste lid bedoelde leveringen van goederen faciliteert via zijn elektronische interface de aangifte- en betalingsverplichtingen met betrekking tot die handelingen niet correct vervult, die belastingplichtige heeft aangemaand om die verplichtingen correct na te komen;

b) binnen een termijn van een maand nadat de administratie belast met de belasting over de toegevoegde waarde hem een tweede keer heeft meegedeeld dat er ernstige vermoedens bestaan dat een leverancier van wie de belastingplichtige [de] in het eerste lid bedoelde leveringen van goederen faciliteert via zijn elektronische interface de aangifte- en betalingsverplichtingen met betrekking tot die handelingen niet correct vervult, die leverancier opnieuw heeft aangemaand om die btw-verplichtingen correct na te komen;

c) binnen een termijn van een maand nadat de administratie belast met de belasting over de toegevoegde waarde hem een derde keer heeft meegedeeld dat er ernstige vermoedens bestaan dat een leverancier van wie de belastingplichtige [de] in het eerste lid bedoelde leveringen van goederen faciliteert via zijn elektronische interface de aangifte- en betalingsverplichtingen met betrekking tot die handelingen niet correct vervult, die leverancier van het gebruik van de elektronische interface heeft uitgesloten ».

La nouvelle proposition de texte peut être accueillie. Les précisions du délégué doivent être intégrées dans l'exposé des motifs.

18. En ce qui concerne l'article 51*bis*, § 3*bis*, en projet, du Code de la TVA (article 14, 2°, de l'avant-projet), il a été demandé au délégué ce qu'il y a lieu d'entendre par la notion « ou un dispositif similaire » : cette notion porte-t-elle sur « interface électronique » ou sur « place de marché, (...) plateforme, (...) portail »?

À cette question, le délégué a donné la réponse suivante :

« De problematiek kan als volgt worden samengevat:

- De terminologie die werd gehanteerd stamt rechtstreeks uit de Europese btw-reglementering en met name uit artikel 14 *bis* van Richtlijn 2006/112/EG, zoals omgezet in artikel 13*bis* van het Btw-Wetboek. De gehanteerde omschrijving waarbij een basisbegrip via een exemplatieve opsomming van termen wordt toegelicht is legistiek ongetwijfeld niet het meest gebruikelijk noch het meest elegant, maar stamt dus uit een letterlijke omzetting van de richtlijntekst. Aangezien het personele toepassingsgebied van de bepaling identiek is, werd in dit voorontwerp dezelfde terminologie daarom als dusdanig hernomen in de ontworpen bepaling inzake hoofdelijke aansprakelijkheid. Er werd voor geselecteerd om die terminologie opnieuw te hernemen om via de consistentie in de terminologie alle mogelijke twijfel uit te sluiten dat een inhoudelijk verschil zou kunnen bestaan in het personele toepassingsgebied van de beide bepalingen.

- De bepaling op Europees niveau werd enerzijds als dusdanig aangenomen omdat de Europese wetgever heeft geoordeeld dat de term elektronische interface onvoldoende gangbaar was in de praktijk om ondubbelzinnig duidelijk te maken wat precies werd bedoeld. Anderzijds werd het wel nuttig gevonden om één overkoepelende term te hanteren voor btw-doeleinden, die best kon worden verduidelijkt aan de hand van een niet-exemplatieve verwijzing naar de verschillende in de e-commercepraktijk gangbare termen. De opgesomde begrippen kenmerken zich door fundamentele gemeenschappelijke

kenmerken op grond waarvan concreet bijkomende verduidelijking wordt gegeven welk soort elektronische interfaces worden bedoeld. De term 'elektronische interface' is namelijk een overkoepelende term en verwijst eerder naar een technische realiteit. De opsomming van de begrippen in de exemplatieve (open) lijst verduidelijkt dat alle elektronische interfaces (met de voormelde gemeenschappelijke kenmerken) zijn afgedekt ongeacht de manier waarop die in de praktijk effectief worden aangeduid.

Idealiter was in de Europese regelgeving uiteraard een definitie opgenomen van het concept elektronische interface waarbij de voorbeeldtermen vervolgens in de memorie van toelichting ter illustratie hadden kunnen worden opgenomen. In tegenstelling tot bijlage V, deel I, A, 1, van Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen (zie artikel 321^{quater}, 1°, WIB92), waarin een definitie werd opgenomen van het concept 'platform', is dat evenwel niet het geval voor het concept 'elektronische interface' inzake de Europese regelgeving inzake btw.

Wat betreft het concept elektronische interface op zich, kan wel worden verwezen naar p. 8 van de *Toelichting op de btw-regels voor e-commerce Richtlijn (EU) 2017/2455 van de Raad Richtlijn (EU) 2019/1995 van de Raad Uitvoeringsverordening (EU) 2019/2026 van de Raad* (https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/system/files/2021-07/vatecommerceexplanatory_28102020_nl.pdf):

Elektronische interface: moet worden opgevat als een breed begrip dat twee onafhankelijke systemen of een systeem en de eindgebruiker in staat stelt te communiceren met behulp van een apparaat of programma. Bij een elektronische interface kan het gaan om een website, portaal, gateway, marktplaats, applicatieprogramma-interface (API) enz. ».

Il est recommandé d'intégrer ces précisions dans l'exposé des motifs.

19. Le régime de responsabilité solidaire incite l'interface à mettre le fournisseur en demeure de remplir ses obligations en matière de TVA lorsque l'administration l'informe qu'il existe de sérieux soupçons qu'il ne remplit pas correctement ses obligations de paiement et de déclaration. Après une troisième communication de ce genre, l'interface est incitée à exclure le fournisseur de l'utilisation de l'interface électronique. En ce qui concerne l'article 51bis, § 3bis, alinéa 4, en projet, du Code de la TVA (article 14, 2°, de l'avant-projet), il a été demandé comment un fournisseur peut réagir à cette exclusion ou faire appel de celle-ci. L'attention du délégué a été attirée sur le fait que les « sérieux soupçons » pourraient s'avérer non fondés, tout en pouvant toutefois entre-temps entraîner à court terme une cessation des activités commerciales de l'interface avec le fournisseur.

À cet égard, le délégué a répondu ce qui suit :

« De leverancier kan net zoals iedere andere belastingplichtige lastens wie een btw-schuld in het vooruitzicht wordt gesteld dan wel werd geconcretiseerd gebruik maken van de normale rechtsmiddelen, met name een administratief beroep instellen (dat inzake btw minstens vooralsnog geen georganiseerd administratief beroep uitmaakt) dan wel desgewenst rechtstreeks een rechtsvordering instellen voor de rechtbank.

Er mag hierbij worden vanuit gegaan dat het een verkoper betreft die wel degelijk over een btw-identificatienummer beschikt, aangezien in het tegenovergestelde geval de hoofdelijke aansprakelijkheid logischerwijze zou zijn geactiveerd op het ontworpen artikel 51*bis*, § 3*bis*, derde lid, van het Btw-Wetboek aangezien die procedure veel eenvoudiger is. Dienvolgens mag er ook worden vanuit gegaan dat er al voorafgaandelijke contacten zijn geweest met de leverancier om te trachten de onregelmatigheden uit te klaren maar dat die onsuccesvol gebleken zijn, waardoor er in tweede instantie beroep wordt gedaan op de procedure voorzien in het ontworpen artikel 51*bis*, §3*bis*, vierde lid van het Btw-wetboek. Er moet in dat verband worden benadrukt dat de voornaamste doelstelling in eerste instantie niet zozeer het invorderingsaspect betreft, als wel het preventieve effect waarbij de elektronische interface die door haar bijzondere positie over enorm veel informatie beschikt met betrekking tot de onderliggende verkopers en hun verkopen wordt aangemoedigd om mee in te staan voor de fiscale sanering van de markt. Vanuit die optiek betreft het dus hoe dan ook een bepaling die er in essentie op gericht is om door het preventieve effect dat er van uit gaat de effectieve toepassing ervan volledig overbodig te maken ».

20. Corrélativement, il a été demandé au délégué si eu égard aux conséquences potentiellement importantes pour le fournisseur (cessation *de facto* des activités commerciales), une notification directe par l'administration à ce dernier ne serait pas indiquée, au moins dans la troisième étape. Le fournisseur ne devrait-il pas avoir la possibilité de réfuter à court terme les sérieux soupçons de l'administration? Pourquoi une procédure de recours administratif particulière n'est-elle pas prévue?

Le délégué a répondu à ces questions en ces termes :

« Le fournisseur dispose de moyens de recours administratifs (certes non formellement organisés en TVA mais fondés sur l'article 84, alinéa 1^{er}, du Code) et judiciaires contre toute décision administrative relative à la perception de la taxe qui pourrait lui porter préjudice. Les coordonnées de l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée seront disponibles, notamment à cette fin, dans le cadre de la notification à la plateforme que celle-ci relayera au fournisseur sous-jacent.

Le mécanisme mis en place qui concentre l'attention sur les plateformes (tout assujetti qui facilite, par l'utilisation d'une interface électronique telle qu'une place de marché, une plateforme, un portail ou un dispositif similaire, des livraisons de biens qui ont lieu en Belgique) se justifie par le fait que l'administration belge ne dispose pas nécessairement des données d'identification ou de contact précises et fiables de l'ensemble des fournisseurs sous-jacents dès lors que nombre d'entre-eux sont établis en dehors de la Belgique voire en dehors en l'Union et/ou n'y sont (légalement) pas identifiés aux fins de la TVA, y compris dans le cadre d'un régime particulier dans le système de guichet unique OSS.

Dans ce cadre, la plateforme qui dispose en principe de ces données d'identification (voir en outre la réponse à la question 32 ci-dessous), est en mesure de communiquer à ce fournisseur les sérieux soupçons relevés par l'administration à son encontre.

Si l'administration dispose à un moment donné d'informations de contact fiables, elle pourra en effet s'adresser également directement au fournisseur sous-jacent, singulièrement avant la troisième notification faite à la plateforme dans le cadre du mécanisme mis en place.

Enfin, il convient de rappeler que les notifications émises par l'administration n'impliquent pas nécessairement la cessation de l'activité du fournisseur sous-jacent dans la mesure où :

- le mécanisme mis en place en trois étapes permet au fournisseur sous-jacent de se mettre en ordre au niveau de ses obligations TVA ; il revêt dans ce cadre avant tout un caractère préventif et les effets potentiellement négatifs de cette procédure pour le fournisseur sous-jacent ne seraient que la conséquence du caractère persistant de son comportement infractionnel ;

- même après la troisième notification par l'administration, la plateforme n'est pas tenue d'exclure de son interface électronique le fournisseur sous-jacent (mais elle devra alors assumer sa responsabilité solidaire en ce qui concerne les opérations réalisées par ce fournisseur au travers de son interface et pour lesquelles ce fournisseur n'aurait pas rempli ses obligations TVA) ;

- la plateforme en excluant de son interface ce fournisseur sous-jacent ne lui interdit pas de continuer à exercer son activité seul ou au travers d'une autre plateforme électronique ».

21. La justification du délégué ne peut convaincre. Le régime en projet instaure une relation triangulaire, dans laquelle l'administration incite l'interface à collaborer au contrôle du respect des obligations fiscales incombant au fournisseur.

D'une part, cela se fait chaque fois sur la base de « sérieux soupçons » émis par l'administration et dans un délai relativement court d'un mois après la notification par l'administration à l'interface (et donc pas au fournisseur), alors que, d'autre part, l'intervention de l'interface peut avoir des conséquences importantes pour le fournisseur (cessation de ses activités commerciales par l'intermédiaire de l'interface en question).

L'argument selon lequel l'administration ne dispose pas nécessairement de données d'identification ou de contact précises et fiables de tous les fournisseurs sous-jacents, dès lors que nombre d'entre eux sont établis en dehors de la Belgique, voire en dehors de l'UE, et/ou n'y sont pas (légalement) identifiés aux fins de la TVA, ne convainc pas. En effet, l'administration peut demander ces données d'identification ou de contact à l'interface en vue d'une notification directe aux fournisseurs. Comme le délégué le relève lui-même dans sa réponse, l'interface dispose en principe bel et bien de ces données.

À la lumière de ce qui précède, il convient également de prévoir, au moins dans la troisième étape, une notification directe par l'administration au fournisseur, et il serait préférable de prévoir également un recours administratif organisé permettant au fournisseur de réfuter à court terme les « sérieux soupçons » invoqués avant que l'interface ne soit contrainte, au risque d'être tenue pour solidairement responsable, d'exclure le fournisseur concerné de l'utilisation de l'interface.

Article 15

22. Les mots « qui sont devenues exigibles à partir du 1^{er} janvier 2024 » doivent être remplacés par les mots « qui sont exigibles à partir du 1^{er} janvier 2024 »⁸.

Cette observation vaut *mutatis mutandis* pour les articles 19 et 30 de l'avant-projet.

23. À la question de savoir si la date du 1^{er} janvier 2024 est encore réaliste, compte tenu des adaptations que les interfaces devront encore apporter à leur système, le délégué a donné la réponse suivante :

« Nous le pensons. En réalité, le système mis en place ne consiste que dans des notifications de l'administration vers la plateforme et de la plateforme vers le fournisseur sous-jacent.

Dans le cadre de leurs relations commerciales, plateformes et fournisseurs sous-jacents tissent nécessairement déjà des liens juridiques et disposent de moyens de communication internes. Les adaptations de système qui seraient nécessaires doivent dès lors, dans cette optique, être limitées dès lors que le présent mécanisme ne nécessite pas de formalisme particulier.

Par ailleurs, de telles plateformes sont, depuis le 1^{er} janvier 2023, soumises à certaines obligations de collecte d'informations relatives aux vendeurs (personnes physiques) présents sur la plateforme, conformément à l'article 321^{quinquies} du CIR 92 (transposition de la directive 2021/514 (UE) du Conseil du 22 mars 2021 modifiant la directive 2011/16 (UE) en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal – directive DAC 7). Afin de pouvoir remplir ces obligations, de telles plateformes ont nécessairement dû mettre en place des procédures internes de gestion de ces données relatives aux vendeurs de sorte que la présente obligation doit pouvoir être remplie sans difficulté à court ou moyen terme.

Enfin, l'article 15 de l'avant-projet vise les taxes qui sont devenues exigibles à partir du 1^{er} janvier 2014. Si l'on tient compte des délais légaux pour l'acquittement de la taxe et des différents délais de l'action en recouvrement de la taxe tels que prévus à l'article 81^{bis} du Code, l'activation effective de cette disposition (qui présume que le fournisseur n'ait pas rempli correctement ses obligations déclaratives) ne pourra en tout état de cause s'envisager avant le dépôt des déclarations TVA relatives à ces taxes devenues exigibles à partir du 1^{er} janvier 2024 (soit, dans l'hypothèse la proche, pour un déposant mensuel, au plus tôt le 20 février 2024), laissant dès lors autant de temps aux plateformes de parfaire leur système de notification vis-à-vis des fournisseurs sous-jacents ».

Il est recommandé d'intégrer ces précisions dans l'exposé des motifs.

⁸ Voir *Principes de technique législative. Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires*, Conseil d'État, 2008, recommandation n° 3.11.1., à consulter sur le site Internet du Conseil d'État (www.raadvst-consetat.be).

Chapitre 6 – Régime particulier des exploitants agricoles

Article 16

24. À la question de savoir pourquoi les éléments essentiels de la définition d'« exploitation agricole » ne sont pas également intégrés dans le Code de la TVA, au regard du principe de légalité en matière fiscale, le délégué a répondu en ces termes :

« We stellen vast dat inzake btw historisch gezien in het algemeen sterk delegerend werd gelegifereerd in het bijzonder om de flexibiliteit bij de invoering van wijzigingen aanzienlijk te vergroten: in verhouding werden derhalve relatief weinig bepalingen opgenomen in het Btw-wetboek terwijl relatief veel bepalingen werden hernomen in uitvoeringsbesluiten en zelfs in reglementaire circulaire (er wordt hier bv. verwezen naar het antwoord op vraag 13 met betrekking tot de herwerking van het koninklijk besluit nr. 54 van 25 februari 1996 met betrekking tot de andere regeling van entrepot dan douane-entrepot bedoeld in artikel 39^{quater} van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde. De benadering bestaat erin om geleidelijk aan een juridisch opwaartse mobiliteit van die bepalingen te organiseren om het juridische evenwicht te herstellen en de rechtszekerheid te verhogen. Tegen die achtergrond zullen de essentiële bepalingen uit de artikelen 1 en 2 van het koninklijk besluit nr. 22 worden overgeheveld naar het Btw-Wetboek ».

Ce procédé peut être admis.

Chapitre 7 – Prescription de l'action en recouvrement de la taxe

Article 18

25. L'article 84^{ter}, en projet, du Code de la TVA contient une modification future qui entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2025. La modification en projet revêt, de ce fait, un caractère précaire. À la question de savoir si la modification apportée par l'avant-projet à l'examen en tient compte, le délégué a répondu ce qui suit :

« Artikel 84^{ter} van het Btw-Wetboek zal inderdaad met ingang van 1 januari 2025 worden gewijzigd door artikel 62 van de wet van 26 januari 2021 betreffende de dematerialisatie van de relaties tussen de Federale Overheidsdienst Financiën, de burgers, rechtspersonen en bepaalde derden en tot wijziging van diverse fiscale wetboeken en wetten.

Het voorontwerp houdt geen rekening met die wijziging om een formele en een materiële reden.

(...) [D]e wijziging van artikel 84^{ter} in het voorontwerp [zal] in werking treden vóór 1 januari 2025. De inleidende zin van de wijzigingsbepaling wordt geacht de historiek van het artikel te bevatten met het oog op een oordeelkundige wedersamenstelling van de exacte inhoud van de bepaling. Vermits de door u aangehaalde wijziging pas zal plaatsvinden na de wijziging van artikel 84^{ter} in het kader van dit voorontwerp, kan er naar de door u aangehaalde wijziging niet worden verwezen in de historiek (die, overeenkomstig het concept van de historiek, alleen verwijzingen naar relevante wijzigingen kan bevatten die in werking getreden zijn vóór de wijziging die in de wijzigingsbepaling zelf wordt doorgevoerd).

(...) ».

26. Les versions française et néerlandaise présentent des divergences (« indices de fraude fiscale » dans le texte français, et « vermoedens van belastingontduiking » dans le texte néerlandais). Le délégué a déclaré que les versions linguistiques devront être harmonisées.

Chapitre 8 – Obligations des prestataires de services de paiement

Article 20

27. Il a été demandé au délégué ce qu'il y a lieu d'entendre par la notion d'« indicateurs de risque » à l'article 93*duodecies*/4, *in fine*, en projet, du Code de la TVA. Le délégué a donné la réponse suivante :

« Er wordt voor het concept 'risico-indicatoren' verwezen naar artikel 5 van de wet van 3 augustus 2012 houdende bepalingen betreffende de verwerking van persoonsgegevens door de Federale Overheidsdienst Financiën in het kader van zijn opdrachten.

*Art. 5. § 1. De Federale Overheidsdienst Financiën kan de overeenkomstig artikel 3 ingezamelde gegevens samenvoegen met het oog op de oprichting van een datawarehouse waarmee zijn diensten enerzijds in staat worden gesteld om gerichte controles uit te voeren op basis van **risico-indicatoren** en anderzijds analyses kunnen uitvoeren op relationele gegevens afkomstig van verschillende administraties en, of diensten van de Federale Overheidsdienst Financiën. § 2. Elke categorie van gegevens die in het datawarehouse wordt opgenomen, is onderworpen aan een machtiging van het Sectoraal Comité voor de Federale Overheid.*

Deze waakt er in het bijzonder over dat de verwerking, waar mogelijk, geschiedt op gecodeerde persoonsgegevens en dat de decodering enkel geschiedt wanneer het risico bestaat van het plegen van een inbreuk op een wet of een reglementering waarvan de toepassing behoort tot de opdrachten van de Federale Overheidsdienst Financiën.

Een koninklijk besluit, vastgesteld na overleg in de Ministerraad, na advies van de Commissie voor de bescherming van de persoonlijke levenssfeer, bepaalt de gevallen waarin geen machtiging van het Sectoraal Comité voor de Federale Overheid is vereist voor een uitwisseling van persoonsgegevens.

Artikel 5 spreekt over de gegevensuitwisseling binnen de Federale Overheidsdienst Financiën met het oog op de oprichting van een datawarehouse. Deze kan worden beschouwd als een opslagplaats van gegevens die kunnen worden onderzocht met behulp van statistische technieken en modelleringstechnieken die gericht zijn op 'het tot stand brengen van tot dan onbekende relaties binnen grote volumes van als dusdanig onbruikbare gegevens om er originele en potentieel nuttige informatie aan te onttrekken en die te analyseren'. (M. SAINTRAIN, TIC, nouveaux standards transactionnels et fiscalité, Planbureau, working paper 15-03, augustus 2003, blz. 41-42).

De diensten van de Federale Overheidsdienst Financiën voeren dergelijke bewerkingen uit ofwel om op een meer doeltreffende wijze de juiste inning van belastingen, taksen, heffingen en andere rechten te garanderen, ofwel om een bepaald fiscaal beleid te evalueren, een bepaalde categorie van belastingplichtigen te informeren over een wettig belastingvoordeel of om een wijziging van de grondslag van die belastingen, taksen, heffingen of andere rechten voor te bereiden. In het eerste geval gaan de verrichtingen inzake risicobeheer samen met controle- of invorderingsverrichtingen voor zover ze ertoe bijdragen om ofwel categorieën van personen of handelingen die het voorwerp uitmaken van een versterkte controle, ofwel typische fraudehandelingen, te identificeren.

Die verrichtingen gebeuren aldus op basis van de zogenaamde risico-indicatoren, i.e. concrete elementen waaruit op grond van analyse van de gegevens in de datawarehouse een statistisch relevante correlatie blijkt tussen die gegevens en bepaalde frauderisico's. Zoals de term aldus aangeeft betreft het gegevens die op grond van data-analyse bij aanwezigheid in een fiscaal dossier een indicatie met zich meebrengen dat er in dat dossier een risico bestaat op belastingfraude of misbruik. Op die manier zijn aldus meer gerichte, meer productieve en dus minder arbeidsintensieve controles mogelijk ».

Chapitre 9 – Taux réduit de T.V.A. pour les médicaments à usage humain ou vétérinaire

Article 22

28.1. Au point 1, a), premier tiret, et b), premier tiret, en projet, de la rubrique XVII du tableau A de l'annexe de l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 'fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux', on écrira chaque fois « pour lesquels une autorisation de mise sur le marché a été octroyée » au lieu de « peuvent être mis sur le marché après qu'une autorisation de mise sur le marché ait été octroyée ».

28.2. Au point 1, a), deuxième tiret, et b), deuxième tiret, en projet, du même tableau A, il est préférable de faire mention tant d'une autorisation que d'un enregistrement des médicaments homéopathiques ou à base de plantes concernés.

28.3. Au point 1, c), en projet, du même tableau A, on écrira « le sang et les dérivés du sang, visés à l'article 1^{er}, § 2, de la loi du 5 juillet 1994 relative au sang et aux dérivés du sang d'origine humaine, destinés à être utilisés pour des transfusions chez l'homme ou chez l'animal ou pour un autre usage thérapeutique ou prophylactique, non visé sous a) et b) ». À cet égard, la question se pose toutefois de savoir s'il est judicieux de mentionner – comme le fait également le texte original – l'administration de sang humain et de dérivés du sang humain aux animaux. Les auteurs de l'avant-projet devront vérifier si telle est réellement l'intention et éventuellement limiter cette mention à l'administration de sang animal et de dérivés du sang animal aux animaux. En tout état de cause, il ne faut pas faire référence à la loi du 5 juillet 1994 pour l'administration aux animaux, cette loi ne leur étant en effet pas applicable.

28.4. Au point 1, d), en projet, du même tableau A, il est préférable de faire explicitement référence aux préparations officinales et magistrales visées à l'article 6^{quater}, § 3, 1°) et 2°), de la loi du 25 mars 1964 'sur les médicaments à usage humain', ainsi qu'à l'article 2, paragraphe 6, b) et c), du règlement (UE) 2019/6 du Parlement européen et du Conseil du 11 décembre 2018 'relatif aux médicaments vétérinaires et abrogeant la directive 2001/82/CE' en ce qui concerne les préparations vétérinaires.

Chapitre 10 – Taux réduit de T.V.A. pour les prothèses capillaires

Article 23

29. Dans le texte néerlandais de la phrase liminaire de l'article 23 de l'avant-projet, on remplacera la mention « wet van 5 juli 2023 » par « wet van 5 juli 2022 » et, dans le texte français, la mention « loi du 5 juillet 2002 » par « loi du 5 juillet 2022 ».

Chapitre 12 – Taux réduit de T.V.A. en ce qui concerne certaines opérations de nature immobilière en faveur de certains organismes d'intérêt général

Articles 27 à 29

30. Les articles 27 à 29 de l'avant-projet modifient chaque fois les mots « en séjour de jour et de nuit » en « en séjour de jour et/ou de nuit » dans les rubriques XXXI, § 2, et XXXIII, § 1^{er}, du tableau A de l'annexe de l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970, et dans la rubrique X, § 1^{er}, du tableau B de la même annexe. Sur le plan de la correction de la langue, il est préférable de modifier ces mots en « séjour de jour ou de nuit ».

Article 27

31. Par la loi du 5 janvier 1989 mentionnée à l'article 27 de l'avant-projet, on entend la loi du 30 décembre 1988. On adaptera le texte en conséquence.

Article 29

32. Par la loi du 31 juillet 1992 mentionnée à l'article 29 de l'avant-projet, on entend la loi du 28 juillet 1992. On adaptera le texte en conséquence.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jeroen VAN NIEUWENHOVE