

oefenen, raken de essentiële belangen van de Staat²⁶.

16. In casu betrof het een geschil over de rechtsregels die bepalen wie de belastingschuldige van de BTW was, meer specifiek of verweerder in cassatie hoofdelijk aansprakelijk kon worden gesteld voor de betaling van de BTW bij invoer. Volgens het Hof van Cassatie raken de bepalingen inzake BTW en douane en accijnzen de openbare orde, zodat berusting in een beslissing die van deze regels toepassing maakt nietig is. De vraag die o.i. voorligt, is of de rechtsregels waarvan het hof van beroep toepassing maakte wel de openbare orde raken. Het is niet omdat een materie van openbare orde is, dat elke rechtsregel dat is²⁷. De fiscale rechtsregels die bepalen wie belastingplichtig is, hebben uiteraard betrekking op een essentieel element van de belasting, nl. het belastingsubject. Zij raken dan ook de openbare orde. Men kan zich evenwel afvragen of ook de aanduiding in een uitvoeringsKB van de belastingschuldige de belastingschuld op zich beïnvloedt en dus de openbare orde raakt. Wie belastingschuldige is, is uitgewerkt door de Koning. Artikel 8 van het KB nr. 7 met betrekking tot de invoer van goederen voor de toepassing van de BTW wijst de personen aan op wiens naam de BTW mag of moet worden voldaan en wie voor de voldoening ervan aansprakelijk is. Zou het in het licht van het grondwettelijk fiscaal legaliteitsbeginsel niet vreemd zijn dat een uitvoeringsmaatregel (die bepaalt wie belastingschuldige is) op eenzelfde beschermingsniveau komt als de eigenlijke wettekst die bepaalt wie belastingplichtige is?

V. Synthese: berusting in een fiscale rechterlijke beslissing is soms mogelijk

17. Gelet op enerzijds de genuanceerde cassatierechtspraak inzake berusting in materies van openbare orde en anderzijds de invulling van het begrip openbare orde, moet worden besloten dat berusting in fiscale rechterlijke beslissingen soms mogelijk is.

De eerste nuance kan evenwel niets aan de cassatie-uitspraak in concreto wijzigen. Er werd volgens deze genuanceerde visie berust in een arrest dat de eis van de fiscus tegen de belastingplichtige verwerpt/de eis van de belastingplichtige inwilligt. De berusting in een dergelijke fiscale rechterlijke beslissing blijft dan onmogelijk. Was de eis van de fiscus evenwel ingewilligd, had hij ook in dat arrest kunnen berusten. Toch is er o.i. een andere manier om tegen de berusting in materies van openbare orde aan te kijken. Niet elke rechtsregel van een dergelijk materie raakt immers de openbare orde.

Op grond van de tweede bedenking, nl. de strikte stabiele invulling van het begrip openbare orde *in fiscalibus*, was be-

rusting o.i. wel mogelijk geweest. Het arrest maakte immers geen toepassing van een bepaling van eigenlijke openbare orde. Dat betekent voor de praktijk dat het des te belangrijker wordt om op een zeer duidelijke wijze al dan niet te berusten in een rechterlijke beslissing. Hoe dat het beste gebeurt, is dan weer stof voor een andere bijdrage door een procedurespecialist ter zake.

ELLY VAN DE VELDE
Professor Universiteit Hasselt
Gastprofessor Universiteit Antwerpen
Advocaat Greenille

Noot

Kan de scheepsagent hoofdelijk worden gehouden tot voldoening van de BTW bij invoer?

De Belgische Staat tekent cassatieberoep aan tegen een arrest van 25 november 2008, waarin het hof van beroep te Antwerpen heeft geoordeeld dat de scheepsagent die een summier aangifte indient, in die hoedanigheid niet hoofdelijk gehouden is tot voldoening van de BTW bij invoer.

I. Feiten

De feiten kunnen als volgt worden samengevat. In november 2002 wordt een lading niet-communautaire goederen met een Nederlandse redermaatschappij als scheepsagent aangevoerd in de Antwerpse haven en aldaar opgeslagen op een containerterminal. Het betreft meer bepaald zes containers met walnoten.

Conform de toepasselijke douanewetgeving¹, dient de scheepsagent een summier aangifte met vrachlijst 126 in bij het douanekantoor, waarop de aangevoerde goederen de status krijgen van 'goederen in tijdelijke opslag'².

Op instructie van de geadresseerde van de goederen, een Duitse vennootschap, worden de goederen vervolgens aan de regeling tijdelijke opslag onttrokken door een douane-expediteur en naar de magazijnen van de geadresseerde in Duitsland vervoerd, zonder de in artikel 50 van het Communautair Douanewetboek voorgeschreven aanzuivering van de summier aangifte, en dus zonder dat de goederen een douanebestemming hadden gekregen. Door deze onttrekking is de douaneschuld bij invoer³ en bovendien tevens de BTW-schuld bij invoer ontstaan⁴. De douaneschuld wordt namens de Duitse vennootschap betaald door de douane-ex-

26. Voor voorbeelden van fiscale rechtsregels die al dan niet de openbare orde raken, verwijs ik naar mijn proefschrift: E. VAN DE VELDE, 'Afspraken' met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen, Brussel, Larcier, 2009, 261-262, nr. 363.

27. Zie ook specifiek over openbare orde en berusting: J. SANDRA en S. VANCOLEEN, "Berusting *in fiscalibus*: blijft de openbare orde gehandhaafd?", *Fisc.Act.* 2010, nr. 25, 6-9.

1. Art. 40 Communautair Douanewetboek (hierna 'CDW') *juncto* art. 22/3 algemene wet inzake douane en accijnzen.

2. Art. 50 CDW.

3. Art. 203 CDW.

4. Art. 3 *juncto* art. 23, § 4, 1° BTW-Wetboek.

pediteur, de verschuldigde BTW bij invoer wordt echter niet voldaan.

De BTW-administratie wendt zich tot de scheepsagent voor betaling van de BTW bij invoer. Zij stelt dat de scheepsagent hoofdelijk gehouden is tot de voldoening van de BTW, omdat hij dient te worden beschouwd als 'de aangever' in de zin van artikel 8, § 1 van het koninklijk besluit nr. 7 van 29 december 1992 met betrekking tot de invoer van goederen voor de toepassing van de BTW (hierna 'KB nr. 7').

De scheepsagent gaat over tot betaling van de door de BTW-administratie gevorderde BTW, maar vordert vervolgens de terugbetaling voor de rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen. De rechtbank volgt echter het standpunt van de BTW-administratie, en oordeelt dat de scheepsagent hoofdelijk gehouden is tot voldoening van de op de invoer verschuldigde BTW.

De scheepsagent tekent hoger beroep aan, en haalt zijn gelijk bij het hof van beroep te Antwerpen. In zijn arrest van 25 november 2008, besluit het hof dat de scheepsagent niet kan worden beschouwd als de aangever, noch als één van de overige in artikel 8, § 1 van het KB nr. 7 opgesomde personen die hoofdelijk gehouden zijn tot voldoening van de BTW bij invoer. Het hof veroordeelt dan ook de Belgische Staat tot terugbetaling van de ten onrechte geïnde BTW aan de scheepsagent.

Tegen dit arrest tekent de administratie cassatieberoep aan.

II. Betwisting

De administratie voert aan dat de scheepsagent die een summier aangifte met vrachtilijst 126 indient, in die hoedanigheid hoofdelijk gehouden is tot betaling van de op invoer verschuldigde BTW. Het Hof van Cassatie verwerpt de voorzetting van de administratie.

III. Analyse

A. Ontstaan van BTW-schuld bij invoer in België

Het BTW-Wetboek bepaalt dat het belastbare feit van de invoer plaatsvindt op het tijdstip waarop de invoer van het goed in België plaatsvindt⁵. De invoer in België geschiedt, hetzij op het tijdstip waarop het goed in België wordt binnengebracht, hetzij op het tijdstip waarop het goed aan één van de douaneregelingen bedoeld in artikel 23, § 4 en 5 BTW-Wetboek, zoals bijvoorbeeld de regeling tijdelijke opslag, wordt onttrokken⁶.

Het staat vast dat door de onttrekking van de goederen aan de regeling tijdelijke opslag, een BTW-schuld bij invoer is ontstaan. Uit artikel 23, § 2 en § 4, 1° BTW-Wetboek volgt dat de onttrekking van de goederen aan de regeling van tijdelijke opslag wordt gelijkgesteld met een invoer die plaatsvond in België.

5. Art. 24, § 1, 1^{re} lid BTW-Wetboek.

6. Art. 24, § 1, 2^{de} lid BTW-Wetboek.

7. Art. 6, § 2 KB nr. 7.

8. Art. 24, § 1 BTW-Wetboek.

Het dient te worden benadrukt dat het belastbare feit maar plaatsvindt op het ogenblik van de onttrekking aan de regeling tijdelijke opslag, en niet eerder. De administratie voert in haar grieven tevergeefs aan dat de BTW weliswaar maar opeisbaar wordt op het ogenblik van de onttrekking, maar dat de belastbare handeling, i.e. de invoer, reeds plaatsvindt op het ogenblik van de plaatsing van de goederen onder de regeling tijdelijke opslag. Dit zou betekenen dat de belastbare handeling van invoer wordt gesteld door de scheepsagent, op het ogenblik dat de goederen onder de regeling tijdelijke opslag worden geplaatst.

Het Hof weerlegt deze stelling van de administratie, en verduidelijkt dat het belastbare feit plaatsvindt en de BTW tegelijkertijd opeisbaar wordt op het tijdstip waarop de invoer van de goederen in België geschiedt. Overeenkomstig artikel 24, § 1, 2^{de} lid BTW-Wetboek dient dit tijdstip in casu te worden gesitueerd op het ogenblik van de onttrekking van de goederen aan de regeling tijdelijke opslag.

Hieruit kan verder worden afgeleid dat het voor het ontstaan van de BTW-schuld niet van belang is dat de onttrekking gebeurt zonder aanzuivering van de summier aangifte, en zonder dat aan de goederen een douanebestemming wordt gegeven in overeenstemming met artikelen 48 e.v. CDW.

B. Belastingplichtige

Overeenkomstig artikel 52, § 1 werden de regels ter voldoening van de BTW bij invoer uitgewerkt in het KB nr. 7.

Krachtens artikel 6, § 1 KB nr. 7 dient de BTW te worden voldaan op naam van de geadresseerde van de ingevoerde goederen. De geadresseerde dient te worden begrepen als de verkrijger of overnemer aan wie de goederen worden verzonden op het tijdstip waarop de belasting opeisbaar wordt en, wanneer er geen verkrijger of overnemer is, degene die eigenaar is van de goederen⁷.

Zoals hierboven werd beschreven, is het tijdstip waarop de belasting opeisbaar wordt, de onttrekking van de goederen aan de regeling tijdelijke opslag⁸. Gezien de scheepsagent niet kan worden beschouwd als de verkrijger of overnemer op het tijdstip van de onttrekking, kan hij in casu niet worden begrepen als de geadresseerde van de ingevoerde goederen in de zin van artikel 6 KB nr. 7.

Het Hof laat in het midden wie als geadresseerde van de ingevoerde goederen dient te worden aangemerkt. Uit de feiten kan echter worden afgeleid dat de Duitse vennootschap als geadresseerde dient te worden beschouwd. De BTW bij invoer diende aldus te worden voldaan in naam van de Duitse vennootschap.

C. Hoofdelijk gehouden tot voldoening van de BTW bij invoer

Daar de BTW bij invoer niet werd voldaan door of namens de geadresseerde, nam de administratie haar toevlucht tot de

hoofdelijke aansprakelijkheid tot voldoening van de BTW, zoals bepaald in artikel 8 KB nr. 7⁹.

Artikel 8, § 1 KB nr. 7 luidt:

“De geadresseerde, de aangever, diens lastgever, de aangever inzake communautair douanevervoer evenals iedere andere persoon gehouden tot voldoening van de invoerrechten, zijn hoofdelijk gehouden tot voldoening van de belasting, ook al zijn de goederen om welke reden ook niet aan invoerrechten onderworpen.”

De administratie meent dat de scheepsagent als aangever kan worden beschouwd in de zin van artikel 8, § 1 KB nr. 7.

Zij is van oordeel dat, wanneer niet-communautaire goederen ten invoer worden aangegeven met een vrachtlst 126 en onder tijdelijke opslag worden geplaatst, de ‘titularis’ van dat document als aangever in de zin van artikel 8 KB nr. 7 moet worden aangemerkt.

Het begrip ‘aangever’ wordt in de BTW-wetgeving niet gedefinieerd. In de BTW-handleiding wordt de aangever bondig omschreven als “degene die de aangifte doet op het douanekantoor”¹⁰. Deze omschrijving biedt echter weinig soelaas voor een sluitende interpretatie van het begrip.

Aangenomen wordt dat het begrip ‘aangever’ in artikel 8 van KB nr. 7 niet verwijst naar de aangever inzake douane. Dit begrip dient uitsluitend te worden uitgelegd in de context van de reglementering die de invoer van goederen regelt op het stuk van de BTW¹¹.

Het Hof van Cassatie wijst de stelling van de administratie van de hand. Volgens het Hof kan de indiener van een summier aangifte met vrachtlst 126 niet worden beschouwd als ‘aangever’ in de zin van artikel 8 KB nr. 7. Om te bepalen onder welke voorwaarden een persoon als ‘aangever’ in de zin van artikel 8 KB nr. 7 kan worden beschouwd, verwijst het Hof naar de interpretatie die dient te worden gegeven aan de ‘aangifte’, zoals bedoeld in de artikelen 3 en 5 van het KB nr. 7.

Met de ‘aangifte’, zoals deze wordt beschreven in de artikelen 3 en 5 KB nr. 7, wordt bedoeld de aangifte voor het verbruik.

Gezien de onttrekking aan de regeling van tijdelijke opslag ‘normaal’ geschiedt door de aangifte voor verbruik zoals voorgeschreven door artikelen 3 en 5 KB nr. 7, is de ‘aangever’, zoals bedoeld in artikel 8 KB nr. 7, “diegene die het goed bij opheffing van de tijdelijke opslag bestemt voor verbruik”.

Vermits in het onderhavige geval de opheffing of onttrekking van de tijdelijke opslag is gebeurd zonder dat een bestemming voor verbruik aan de goederen werd gegeven, is er geen aangifte voor verbruik voorhanden. En vermits aldus geen aangifte voor verbruik werd gedaan, kan ook geen aangever in de zin van artikel 8 KB nr. 7 worden aangeduid.

Diegene die voor de douaneregeling de goederen aanmeldt via de summier aangifte, is in die hoedanigheid niet ‘de aangever’ voor de toepassing van de BTW, aldus het Hof.

IV. Conclusie

De beslissing van het Hof dient naar onze mening volmondig te worden bijgetreden. De hoofdelijke aansprakelijkheid van de scheepsagent voor de betaling van de BTW bij invoer is een ingrijpend instrument van de BTW-administratie om in de voldoening van de BTW te voorzien. De bepalingen die de hoofdelijke aansprakelijkheid instellen verdienen daarom een strikte interpretatie.

Het arrest ligt in de lijn van de rechtspraak van het Hof van Justitie, waarbij de hoofdelijke aansprakelijkheid als maatregel tot voldoening van BTW dient te zijn ingesteld met eerbiediging van algemene rechtsbeginselen die deel uitmaken van de communautaire rechtsorde, met name het rechtszekerheids- en het evenredigheidsbeginsel¹². Het sluit bovendien aan met de rechtspraak van het Hof van Justitie inzake *Unamar*, waarin werd geoordeeld dat de scheepsagent die de summier aangifte heeft ingediend in die hoedanigheid niet hoofdelijk gehouden kan zijn tot betaling van de invoerrechten¹³.

ARNOUT VANINBROUXX

Advocaat Vandendijk & Partners Advocaten

9. In uitvoering van art. 52, § 1 BTW-Wetboek.

10. *BTW-Handleiding 2010*, nr. 224.

11. Antwerpen 25 november 2008, www.monkey.be.

12. HvJ 11 mei 2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries and Others*.

13. HvJ 15 september 2005, C-140/04, *United Antwerp Maritime Agencies*.