

Circulaire 2021/C/73 betreffende het intracommunautair verkeer van accijnsproducten vanuit andere lidstaten naar België

Deze circulaire bespreekt de btw- en accijnsregeling die van toepassing zijn op de verkopen van accijnsproducten die afkomstig zijn van een andere lidstaat en die vervoerd of verzonden worden naar België. Worden niet behandeld: de verkoop van accijnsproducten die vervoerd of verzonden worden vanuit België naar een andere lidstaat, de verkoop van accijnsproducten die afkomstig zijn van een derde land of geplaatst zijn onder een schorsende douaneregeling.

accijnsregeling ; accijnsproducten ; schorsende douaneregeling

FOD Financiën, 02.08.2021

Algemene Administratie van de Fiscaliteit – Belasting over de toegevoegde waarde

Inhoudstafel

1. Bedoelde accijnsproducten en hun regeling inzake accijns	4
1.1. Bedoelde accijnsproducten	4
1.2. EU-regelgeving inzake accijnzen	4
1.2.1. Algemeen	4
1.2.2. Geleidedocumenten	4
1.2.3. Harmonisatie van de structuren (gemeenschappelijke definities voor de aan de communautaire accijns onderworpen producten; de zgn. 'verticale richtlijnen')	5
1.2.4. Tarieven	5
1.3. Belgische regelgeving	6
1.4. Krachtlijnen van de communautair geharmoniseerde accijnsregeling	7
1.4.1. Principe	7
1.4.2. Accijnsschorsingsregeling	8
1.4.2.1. Handelingen verricht onder de accijnsschorsingsregeling	8
1.4.2.2. Elektronisch administratief document	11
1.4.2.3. Betaling van de accijns	13
1.4.3. Aankopen door particulieren	13
1.4.4. Verkeer tussen verschillende lidstaten binnen de Unie van reeds tot verbruik uitgeslagen accijnsproducten	14

2. De algemene btw-regeling voor het intracommunautair verkeer van accijnsproducten met uitzondering van tabaksfabricaten die vanuit een andere lidstaat ter bestemming van België worden verzonden of vervoerd.....	15
2.1. De afnemer van de accijnsproducten is een particulier.....	16
2.1.1. Uitgangspunt.....	16
2.1.2. Opmerking inzake btw wanneer de levering wordt verricht door een niet in de gemeenschap gevestigde belastingplichtige via een elektronische interface	17
2.1.3. Het vervoer wordt verricht door de afnemer/particulier	18
2.1.3.1. Accijnsregeling	18
2.1.3.2. Btw-regeling.....	18
2.1.4. Het vervoer wordt verricht voor rekening van de afnemer/particulier	19
2.1.4.1. Accijnsregeling	19
2.1.4.2. Btw-regeling.....	19
2.1.5. Het vervoer wordt verricht door of voor rekening van de leverancier	19
2.1.5.1. Accijnsregeling	19
2.1.5.2. Btw-regeling.....	20
2.1.5.2.1. Definitie intracommunautaire afstandsverkoop	20
2.1.5.2.2. Btw-regeling wanneer de intracommunautaire afstandsverkoop van accijnsproducten plaatsvindt in de lidstaat van vertrek.....	21
2.1.5.2.3. Btw-regeling wanneer de intracommunautaire afstandsverkoop van accijnsproducten plaatsvindt in België	22
2.1.6. Verkopen van accijnsproducten ter plaatse op handelsbeurzen.....	25
2.1.6.1. Accijnsregeling	25
2.1.6.2. Btw-regeling.....	25
2.2. De afnemer van de accijnsproducten is een in België voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige die gehouden is tot het indienen van periodieke btw-aangiften.....	27
2.2.1. Algemeen	27
2.2.2. Maatstaf van heffing en verplichtingen inzake btw.....	28
2.2.2.1. Principe.....	28
2.2.2.2. Verschillende hypothesen in verband met de accijnsregeling.....	29
2.2.2.2.1. De afnemer is een erkend entepothouder in België	29
2.2.2.2.2. De afnemer is een geregistreerde geadresseerde of tijdelijk geregistreerde geadresseerde in België.....	31

2.2.2.3. Andere gevallen	32
2.2.2.3.1. Accijnsregeling	32
2.2.2.3.2. Btw-regeling	32
2.3. De afnemer van de accijnsproducten is een lid van de groep van vier	33
2.3.1. Definitie groep van vier	33
2.3.2. Btw-regeling	34
2.3.2.1. De levering	34
2.3.2.2. De intracommunautaire verwerving	35
2.3.2.2.1. Principe	35
2.3.2.2.2. Maatstaf van heffing	36
2.3.2.2.3. Wijze van voldoening van de belasting	36
2.3.2.2.4. Vrijstelling van artikel 4 van het koninklijk besluit nr. 51	38
3. De bijzondere accijns- en btw-regeling voor tabaksfabricaten	39
3.1. Krachtlijnen van de bijzondere accijnsregeling voor tabaksfabricaten	40
3.2. De bijzondere btw-regeling voor tabaksfabricaten	40
3.2.1. Intracommunautaire verwerving door een belastingplichtige- indiener	41
3.2.2. Intracommunautaire verwerving door iedere andere persoon	41
4. Opheffingsbepaling en inwerkingtreding	41

1. Bedoelde accijnsproducten en hun regeling inzake accijns

1.1. Bedoelde accijnsproducten

Deze circulaire heeft betrekking op de communautaire accijnsproducten, bedoeld in artikel 1, § 6, 4°, van het Btw-Wetboek.

Het betreft de volgende producten zoals deze omschreven zijn in de vigerende communautaire bepalingen, met uitzondering van gas dat geleverd wordt via een op het grondgebied van de gemeenschap gesitueerd aardgassysteem of eender welk op een dergelijk systeem aangesloten net:

- Energieproducten
- Alcohol en alcoholhoudende dranken
- Tabaksfabricaten.

Deze drie voormelde categorieën van producten worden in het kader van deze circulaire 'accijnsproducten' genoemd. De regelgeving inzake accijnzen gebruikt voor deze goederen in het Nederlands de term 'accijnsgoederen', maar doorheen deze circulaire zal systematisch de btw-term '**accijnsproducten**' worden gebruikt.

Deze circulaire bespreekt **niet** de regels inzake accijnzen en btw die van toepassing zijn op goederen die onderworpen zijn aan **de autonome Belgische accijns** (koffie, alcoholvrije dranken en thee).

De accijnsregeling die van toepassing is op de bedoelde accijnsproducten is op communautair niveau geharmoniseerd op grond van de hiernavolgende reglementering:

1.2. EU-regelgeving inzake accijnzen

1.2.1. Algemeen

Richtlijn 2008/118/EG van de raad van 16.12.2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van richtlijn 92/12/EEG (*P.B. L 9 van 14.01.2009*), de zogenaamde 'horizontale richtlijn'. Deze richtlijn werd gewijzigd bij richtlijn 2010/12/EU van de raad van 16.02.2010 (*P.B. L 50 van 27.02.2010*), bij richtlijn 2013/61/EU van de raad van 17.12.2013 (*P.B. L 353 van 28.12.2013*) en bij richtlijn (EU) 2019/475 van de raad van 18.02.2019 (*P.B. L 83 van 25.3.2019*).

(Nieuwe horizontale richtlijn: richtlijn (EU) 2020/262 van de raad van 19.12.2019 houdende een algemene regeling inzake accijns (herschikking) (*P.B. L 58 van 27.2.2020*)).

Verordening (EG) nr. 31/96 van de Commissie van 10.01.1996 betreffende het certificaat van vrijstelling van accijnzen (*P.B., L 8 van 11.01.1996*).

1.2.2. Geleidedocumenten

Verordening (EG) nr. 684/2009 van de Commissie van 24.07.2009 tot uitvoering van richtlijn 2008/118/EG van de raad wat betreft de geautomatiseerde procedures voor de overbrenging van accijnsproducten onder schorsing van accijns (*P.B. L 197 van 29.07.2009*); gewijzigd bij Uitvoeringsverordening (EU) nr. 1221/2012 van de Commissie van 12.12.2012 (*P.B. L 349 van*

19.12.2012), bij verordening (EU) nr. 519/2013 van de Commissie van 21.02.2013 (*P.B. L 158 van 10.06.2013*), bij Uitvoeringsverordening (EU) nr. 76/2014 van de Commissie van 28.01.2014 (*P.B. L 26 van 29.01.2014*), bij Uitvoeringsverordening (EU) 2016/379 van de Commissie van 11.03.2016 (*P.B. L 72 van 17.03.2016*), bij Uitvoeringsverordening (EU) 2018/503 van de Commissie van 07.03.2018 (*P.B. L 86 van 28.03.2018*), bij Uitvoeringsverordening (EU) 2018/550 van de Commissie van 06.04.2018 (*P.B. L 91 van 09.04.2018*) en bij Uitvoeringsverordening (EU) 2019/2222 van de Commissie van 12.12.2019 (*P.B. L 333 van 27.12.2019*).

Verordening (EEG) nr. 3649/92 van de Commissie van 17.12.1992 betreffende een vereenvoudigd geleidedocument voor het intracommunautaire verkeer van accijnsproducten die in de lidstaat van verzending tot verbruik zijn uitgeslagen (*P.B. L 369 van 18.12.1992*).

1.2.3. Harmonisatie van de structuren (gemeenschappelijke definities voor de aan de communautaire accijns onderworpen producten; de zgn. 'verticale richtlijnen')

Energieproducten: richtlijn 2003/96/EG van de raad van 27.10.2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit (*P.B. L 283 van 31.10.2003*); gewijzigd bij richtlijn 2004/74/EG van de raad van 29.04.2004 (*P.B. L 157 van 30.04.2004*), bij richtlijn 2004/75/EG van de raad van 29.04.2004 (*P.B. L 157 van 30.04.2004*), en bij Uitvoeringsbesluit (EU) 2018/552 van de Commissie van 06.04.2018 (*P.B. L 91 van 09.04.2018*).

Alcohol en alcoholhoudende dranken: richtlijn 92/83/EEG van 19.10.1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken (*P.B. L 316 van 31.10.1992*) gewijzigd bij richtlijn (EU) 2020/1151 van de raad van 29.07.2020 (*P.B. L 256 van 05.08.2020*).

Tabaksfabricaten: richtlijn 2011/64/EU van de raad van 21.06.2011 betreffende de structuur en de tarieven van de accijns op tabaksfabrikaten (*P.B. L 176 van 05.07.2011*).

1.2.4. Tarieven

Energieproducten: richtlijn 92/82/EEG van 19.10.1992 (*P.B. L 316 van 31.10.1992*), gewijzigd bij richtlijn 94/74/EG van 22.12.1994 (*P.B. L 365 van 31.12.1994*). Daarenboven verlenen sommige beschikkingen van de raad de toestemming aan bepaalde lidstaten om op bepaalde, voor specifieke doeleinden gebruikte energieproducten bestaande verlagingen of vrijstellingen van het accijnsrecht toe te passen of te blijven toepassen overeenkomstig de procedure van artikel 8, § 4, van de bovenvermelde richtlijn. Zo kunnen de volgende beschikkingen worden aangehaald: nrs. 93/697/EG, 95/585/EG, 96/273/EG en 97/425/EG van 13.12.1993, 22.12.1995, 22.04.1996 en 30.06.1997 (*P.B. van 23.12.1993, 30.12.1995, 25.04.1996 en 10.07.1997*).

Alcohol en alcoholhoudende dranken: richtlijn 92/84/EEG van 19.10.1992 (*P.B. L 316 van 31.10.1992*) en verordening (EG) nr. 3199/93 van de Commissie van 22.11.1993 inzake de wederzijdse erkenning van procedures voor de volledige denaturering van alcohol in verband met de vrijstelling van accijns (*P.B. L 288 van 23.11.1993*), gewijzigd bij verordening (EG) nr. 2546/95 van de Commissie van 30.10.1995 (*P.B. L 260 van 31.10.1995*).

Tabaksfabricaten: richtlijn 2011/64/EU van de raad van 21.06.2011 betreffende de structuur en de tarieven van de accijns op tabaksfabrikaten (*P.B. L 176 van 5.7.2011*).

1.3. Belgische regelgeving

De richtlijn 2008/118/EG werd naar Belgisch recht omgezet door de wet van 22.12.2009 betreffende de algemene regeling inzake accijnzen (*Belgisch Staatsblad* van 31.12.2009) laatst gewijzigd bij de wet van 20.12.2019 (*Belgisch Staatsblad* van 24.12.2019).

De richtlijn 2003/96/EG werd naar Belgisch recht omgezet door Titel XI, Hoofdstuk XVIII (artikelen 414 – 442) van de programmawet van 27.12.2004 (*Belgisch Staatsblad* van 31.12.2004) laatst gewijzigd bij Titel 5 van de wet van 28.04.2019 houdende diverse fiscale bepalingen (*Belgisch Staatsblad* van 06.05.2019).

Deze wet wordt uitgevoerd door het:

- koninklijk besluit van 28.06.2015 betreffende de belasting van energieproducten en elektriciteit (*Belgisch Staatsblad* van 23.07.2015) gewijzigd bij het koninklijk besluit van 16.08.2016 tot wijziging van het koninklijk besluit van 28.06.2015 betreffende de belasting van energieproducten en elektriciteit (*Belgisch Staatsblad* van 12.09.2016)
- koninklijk besluit van 02.02.2006 houdende diverse bepalingen betreffende de controle van energieproducten en elektriciteit inzake accijnzen (*Belgisch Staatsblad* van 15.02.2006)
- koninklijk besluit van 10.03.2006 betreffende koolzaadolie gebruikt als motorbrandstof (*Belgisch Staatsblad* van 20.03.2006)
- koninklijk besluit van 26.10.2015 tot uitvoering van artikel 427 van de programmawet van 27.12.2004 (*Belgisch Staatsblad* van 30.10.2015)
- koninklijk besluit van 26.10.2015 tot uitvoering van artikel 420, § 3, 4° van de programmawet van 27.12.2004 (*Belgisch Staatsblad* van 30.10.2015)
- koninklijk besluit van 26.10.2015 tot uitvoering van artikel 420, § 3, 5° van de programmawet van 27.12.2004 (*Belgisch Staatsblad* van 30.10.2015)
- koninklijk besluit van 22.12.2016 tot uitvoering van artikel 427 van de programmawet van 27.12.2004 (*Belgisch Staatsblad* van 29.12.2016)
- ministerieel besluit van 15.07.2015 houdende uitvoering van de artikelen 7, § 4, en 53, § 1, 3°, c) en d), van het koninklijk besluit van 28.06.2015, betreffende de belasting van energieproducten en elektriciteit (*Belgisch Staatsblad* van 23.07.2015)
- ministerieel besluit van 27.10.2015 tot uitvoering van het koninklijk besluit van 26.10.2015 tot uitvoering van artikel 427 van de programmawet van 27.12.2004 (*Belgisch Staatsblad* van 30.10.2015)
- ministerieel besluit van 27.10.2015 tot uitvoering van het koninklijk besluit van 26.10.2015 tot uitvoering van artikel 420, § 3, 4° van de programmawet van 27.12.2004 (*Belgisch Staatsblad* van 30.10.2015)
- ministerieel besluit van 27.10.2015 tot uitvoering van het koninklijk besluit van 26.10.2015 tot uitvoering van artikel 420, § 3, 5° van de programmawet van 27.12.2004 (*Belgisch Staatsblad* van 30.10.2015)
- ministerieel besluit van 27.12.2016 tot uitvoering van het koninklijk besluit van 22.12.2016 tot uitvoering van artikel 427 van de programmawet van 27.12.2004 (*Belgisch Staatsblad* van 29.12.2016).

De richtlijn 92/83/EEG werd naar Belgisch recht omgezet door de wet van 07.01.1998 betreffende de structuur en de accijnstarieven op alcohol en alcoholhoudende dranken (*Belgisch Staatsblad* van 04.02.1998), laatst gewijzigd bij de wet van 28.04.2019 houdende diverse fiscale bepalingen (*Belgisch Staatsblad* van 06.05.2019).

Deze wet wordt uitgevoerd door het:

- ministerieel besluit van 30.10.2009 betreffende het accijnsstelsel van ethylalcohol en de uitvoeringsmodaliteiten betreffende de vrijstellingen inzake ethylalcohol en alcoholhoudende dranken (*Belgisch Staatsblad* van 27.11.2009) laatst gewijzigd bij het ministerieel besluit van 24.04.2014 houdende diverse bepalingen inzake accijnzen (*Belgisch Staatsblad* van 30.04.2014)
- ministerieel besluit van 01.02.1994 betreffende het accijnsstelsel van bier (*Belgisch Staatsblad* van 08.02.1994), laatst gewijzigd bij het ministerieel besluit van 12.03.1999 tot wijziging van sommige ministeriële besluiten die inzake accijnzen bepaalde voorwaarden vastleggen tot aanvaarding als erkend entepothouder (*Belgisch Staatsblad* van 23.03.1999)
- ministerieel besluit van 10.06.1994 betreffende het accijnsstelsel van wijn, andere gegiste dranken en tussenproducten (*Belgisch Staatsblad* van 30.06.1994), laatst gewijzigd bij het ministerieel besluit van 12.03.1999 tot wijziging van sommige ministeriële besluiten die inzake accijnzen bepaalde voorwaarden vastleggen tot aanvaarding als erkend entepothouder (*Belgisch Staatsblad* van 23.03.1999).

De richtlijn 2011/64/EU werd naar Belgisch recht omgezet door de wet van 03.04.1997 betreffende het fiscaal stelsel van gefabriceerde tabak (*Belgisch Staatsblad* van 16.05.1997), laatst gewijzigd bij Titel 5 van de wet van 28.04.2019 houdende diverse fiscale bepalingen (*Belgisch Staatsblad* van 06.05.2019).

Deze wet wordt uitgevoerd door:

- het koninklijk besluit van 18.07.2013 betreffende het fiscaal stelsel van gefabriceerde tabak (*Belgisch Staatsblad* van 06.08.2013), gewijzigd bij het koninklijk besluit van 16.02.2016 tot wijziging van het koninklijk besluit van 18.07.2013 betreffende het fiscaal stelsel van gefabriceerde tabak (*Belgisch Staatsblad* van 25.02.2016)
- het ministerieel besluit van 01.08.1994 betreffende het fiscaal stelsel van gefabriceerde tabak (*Belgisch Staatsblad* van 22.08.1994), laatst gewijzigd bij het ministerieel besluit van 05.12.2019 tot wijziging van het ministerieel besluit van 01.08.1994 betreffende het fiscaal stelsel van gefabriceerde tabak (*Belgisch Staatsblad* van 12.12.2019).

1.4. Krachtlijnen van de communautair geharmoniseerde accijnsregeling

1.4.1. Principe

De bedoelde producten worden aan accijns onderworpen bij de productie of bij de invoer ervan (artikel 3, W Acc.).

De accijns wordt evenwel niet noodzakelijkerwijs **verschuldigd** op het ogenblik dat voormelde belastbare feiten zich voordoen. De 'horizontale richtlijn' voorziet immers een systeem waardoor de productie, de verwerking, het voorhanden hebben, de ontvangst en het verzenden van de accijnsproducten binnen de Europese Unie kan gebeuren onder schorsing van betaling van de accijns. Door deze procedure, de accijnsschorsingsregeling, werd het vrij verkeer van accijnsproducten in het kader van de totstandbrenging en de werking van de interne markt gerealiseerd.

De accijns wordt in beginsel verschuldigd op het tijdstip van de uitslag ten verbruik van de accijnsproducten, dit wil zeggen op het ogenblik van:

- het onttrekken, ook onregelmatig, aan de accijnsschorsingsregeling
- het voorhanden hebben buiten de accijnsschorsingsregeling wanneer op die accijnsproducten nog

- geen accijns werd geheven
- de productie, ook onregelmatig, buiten de accijnsschorsingsregeling
- de invoer, ook onregelmatig (artikel 6, W Acc.).

De bijzondere accijns- en btw-regeling voor tabaksfabricaten wordt specifiek uiteengezet in punt 3.

1.4.2. Accijnsschorsingsregeling

1.4.2.1. Handelingen verricht onder de accijnsschorsingsregeling

De handelingen die kunnen verricht worden onder de accijnsschorsingsregeling zijn: (1) de productie, (2) de verwerking, (3) het voorhanden hebben/de opslag (4) de ontvangst en (5) de verzending van accijnsproducten.

Opdat **de productie, de verwerking en het voorhanden hebben/opslag** van accijnsproducten zouden kunnen geschieden onder de accijnsschorsingsregeling, moeten deze handelingen verricht worden in een 'belastingentrepot' (artikel 18, W Acc.) door de houder van een vergunning 'erkend entrepothouder'. Deze heeft ook het recht om accijnsproducten onder de accijnsschorsingsregeling te ontvangen en te verzenden. De houder van een vergunning 'geregistreerde geadresseerde' kan enkel accijnsproducten onder de accijnsschorsingsregeling ontvangen vanuit een andere lidstaat. De houder van een vergunning 'geregistreerde afzender' kan enkel en uitsluitend in het kader van de procedure invoer accijnsproducten onder de accijnsschorsingsregeling verzenden.

In bepaalde gevallen wordt dat belastingentrepot automatisch aangemerkt als een btw-entrepot in de zin van artikel 39quater van het Btw-Wetboek (zie punt 2.2.2.2.1.2.).

Een **belastingentrepot** is de fysieke plaats waar een natuurlijke of rechtspersoon, die hiertoe gemachtigd is door de bevoegde autoriteiten van de lidstaat waar het betrokken entrepot gevestigd is, bij de bedrijfsuitoefening accijnsproducten onder een accijnsschorsingsregeling kan produceren, verwerken, voorhanden hebben/opslaan, ontvangen én verzenden. Deze persoon wordt een 'erkend entrepothouder' genoemd (artikel 5, § 1, 8°, W Acc.). Deze kan zowel de fabrikant van accijnsproducten zijn als handelaar in dergelijke producten. Hij is aansprakelijk voor de betaling van de accijns van onder zijn verantwoordelijkheid opgeslagen accijnsproducten die uit zijn belastingentrepot worden uitgeslagen ten verbruik.

In België wordt over het algemeen de vergunning aan een erkend entrepothouder verleend door de bevoegde dienst der douane en accijnzen van de regio waar het belastingentrepot is gevestigd.

De erkend entrepothouder moet:

- zekerheid stellen ten belope van 10 % van het bedrag van de accijns met betrekking tot de accijnsproducten die hij produceert, verwerkt en voorhanden heeft/opslaat in zijn belastingentrepot
- bovendien zekerheid stellen, ten belope van 100 %, voor het bedrag van de in het spel zijnde accijns betreffende de accijnsproducten die onder een accijnsschorsingsregeling gemiddeld gedurende twee weken van normale activiteit verzonden worden in het land of naar een andere lidstaat
- een gedetailleerd plan van zijn inrichting voorleggen en voldoen aan de verplichtingen die zijn vastgesteld in de vergunning
- een boekhouding voeren van de voorraden en het verkeer van de accijnsproducten per belastingentrepot
- de accijnsproducten op ieder verzoek tonen

- elke controle en opneming toelaten (artikel 19, W Acc.).

Opdat het **verkeer** van accijnsproducten zou kunnen geschieden onder de accijnsschorsingsregeling, moet het in de regel geschieden tussen vergunninghouders (erkend entrepothouder, geregistreeerde afzender, geregistreeerde geadresseerde, tijdelijk geregistreeerde geadresseerde en vrijgestelde geadresseerde) of als bestemming naar een derde land.

Dit geldt voor het verkeer binnen de Unie van accijnsproducten die nog niet ten verbruik zijn uitgeslagen. Dit wil zeggen dat de accijnsproducten moeten verzonden worden door een erkend entrepothouder of een geregistreeerde afzender naar een houder van een vergunning bevoegd om accijnsproducten onder de accijnsschorsingsregeling te kunnen ontvangen.

Wanneer accijnsproducten worden ingevoerd zonder dat zij bij het in het vrije verkeer brengen tot verbruik worden uitgeslagen (betaling van invoerrechten), mogen zij onder de accijnsschorsingsregeling worden vervoerd vanaf het kantoor van invoer, op voorwaarde dat zij worden overgenomen door een geregistreeerde afzender.

Een erkend entrepothouder kan ook accijnsproducten onder een accijnsschorsingsregeling verzenden voor uitvoer. In dat geval eindigt de accijnsschorsingsregeling wanneer de accijnsproducten het grondgebied van de Europese Unie verlaten.

Samenvattend kan worden gesteld dat de volgende bewegingen onder de accijnsschorsingsregeling zijn toegestaan (artikel 20, W Acc.):

a. van een belastingentrepot naar:

i. een ander belastingentrepot

ii. een geregistreeerde geadresseerde, indien de accijnsproducten worden verzonden vanuit een andere lidstaat

iii. een plaats waar de accijnsproducten het grondgebied van de Europese Unie verlaten

iv. een vrijgestelde geadresseerde, wanneer de accijnsproducten vanuit een andere lidstaat worden verzonden

b. van de plaats van invoer naar één van de bestemmingen bedoeld in de bepaling onder a., wanneer zij worden verzonden door een geregistreeerde afzender.

Een 'geregistreeerde geadresseerde' of een 'tijdelijk geregistreeerde geadresseerde' (zie hierna) kunnen evenwel accijnsproducten ontvangen die hen onder de accijnsschorsingsregeling werden toegezonden door een erkend entrepothouder of een geregistreeerde afzender gevestigd in een andere lidstaat.

Een '**geregistreeerde geadresseerde**' is de natuurlijke persoon of rechtspersoon die niet de hoedanigheid bezit van erkend entrepothouder maar die door de bevoegde autoriteiten van de lidstaat gemachtigd is om bij de bedrijfsuitoefening accijnsproducten onder de accijnsschorsingsregeling uit een andere lidstaat te ontvangen (artikel 5, W Acc.). Hij mag echter evenwel niet de accijnsproducten onder de accijnsschorsingsregeling produceren, verwerken, voorhanden hebben/opslaan of verzenden. Alleen de erkend entrepothouder is hiertoe gemachtigd. Voor de geregistreeerde geadresseerde wordt de accijns dan ook verschuldigd bij de ontvangst van de accijnsproducten (artikel 6, W Acc.).

De geregistreeerde geadresseerde is een economische operator die niet de hoedanigheid heeft van een erkend entrepothouder, maar die door de Algemene Administratie der Douane en Accijnzen erkend is als een regelmatige afnemer van accijnsproducten uit een andere lidstaat. Van zodra hij in het bezit is van de vergunning kan de geregistreeerde geadresseerde accijnsproducten ontvangen die ter zijner bestemming werden verzonden vanuit een belastingentrepot of van een kantoor van invoer in een

andere lidstaat. Dit wil zeggen dat een erkend entrepothouder vanuit zijn belastingentrepot in een andere lidstaat (of een geregistreerde afzender vanaf een kantoor van invoer in een andere lidstaat) accijnsproducten kan vervoeren of verzenden naar een geregistreerde geadresseerde in België, zonder deze producten in de lidstaat van vertrek te moeten uitslaan ten verbruik. De accijns wordt zodoende in België verschuldigd van zodra de goederen aankomen op de plaats zoals aangewezen in de vergunning van de geregistreerde geadresseerde.

In België wordt de vergunning voor een geregistreerde geadresseerde verleend door de bevoegde dienst der douane en accijnzen van de regio waar de ontvangst van de accijnsgoederen plaatsvindt.

De geregistreerde geadresseerde moet zich aan de onderstaande voorschriften houden:

- een zekerheid stellen ten belope van 100 %, voor het bedrag van de in het spel zijnde accijns betreffende de accijnsproducten die onder een accijnsschorsingsregeling gemiddeld gedurende twee weken van normale activiteit worden ontvangen
- een boekhouding voeren van de ontvangen accijnsproducten en daarin aan het einde van de overbrenging accijnsproducten die onder een accijnsschorsingsregeling worden vervoerd, vermelden
- elke controle en opnemings toelaten (artikel 21, W Acc.).

Een **tijdelijk geregistreerde geadresseerde** is de natuurlijke of rechtspersoon die niet de hoedanigheid van erkend entrepothouder of geregistreerde geadresseerde bezit en die door de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van bestemming gemachtigd is om bij de bedrijfsuitoefening incidenteel (d.w.z. met een maximum van 6 keer per jaar) accijnsproducten onder de accijnsschorsingsregeling uit een andere lidstaat te ontvangen. De tijdelijk geregistreerde geadresseerde mag evenwel de accijnsproducten niet onder de accijnsschorsingsregeling schorsing van accijns voorhanden hebben of verzenden (artikel 5, § 1, 10, en 21, § 3, W Acc. en artikel 1, § 2, 7°, van het KB Acc.).

In België wordt de vergunning van tijdelijk geregistreerde geadresseerde verleend door de bevoegde dienst der douane en accijnzen van de regio over het gebied waar de plaats van ontvangst van de goederen gelegen is.

De tijdelijk geregistreerde geadresseerde moet zich aan onderstaande voorschriften houden:

- voorafgaand aan de verzending van de goederen aangifte doen bij de bevoegde dienst der douane en accijnzen, die voor de verrichting een machtiging aflevert
- de betaling van de in het spel zijnde accijns waarborgen (100 %)
- de verschuldigde accijns voldoen bij de ontvangst van de producten
- elke controle toelaten waardoor de Algemene Administratie der Douane en Accijnzen zich kan vergewissen van de daadwerkelijke ontvangst van de goederen en van de betaling van de accijns waartoe deze aanleiding geeft.

Worden beschouwd als vrijgestelde geadresseerden: diplomatieke ambtenaren en consulaire beroepsambtenaren alsook strijdkrachten en de organisaties zoals bedoeld in artikel 20, § 1, 7°-12°, van de algemene wet van 18.07.1977 inzake douane en accijnzen (*Belgisch Staatsblad* van 21.09.1977) laatst gewijzigd bij de wet van 09.12.2019 tot wijziging van de algemene wet inzake douane en accijnzen van 18.07.1977 en het wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde ter omzetting van richtlijn(EU) 2017/1371 (*Belgisch Staatsblad* van 18.12.2019).

Dit artikel bepaalt dat tenzij een internationaal verdrag of zetelverdrag anders bepaalt, onder door de koning te bepalen voorwaarden en eventuele beperkingen op de redelijke hoeveelheden vrijstelling van accijnzen wordt verleend:

(...)

7° voor redelijke hoeveelheden van goederen welke bestemd zijn voor het persoonlijk gebruik – gebruik door inwonende gezinsleden daaronder begrepen – van diplomatieke ambtenaren, van consulaire beroepsambtenaren, van leden van het administratieve en technisch personeel van de diplomatieke zendingen en van consulaire bedienden, in functie in het land, voor zover de belanghebbenden geen Belgische onderdanen zijn of geen permanent verblijf houden in België en er geen beroeps- of handelsactiviteiten uitoefenen tot hun persoonlijk voordeel;

8° voor redelijke hoeveelheden van goederen welke bestemd zijn voor de officiële behoeften – bouwen en herstellen daaronder begrepen – van in het land gevestigde diplomatieke zendingen en consulaire posten, op voorwaarde dat de consulaire posten worden geleid door consulaire beroepsambtenaren;

9° voor redelijke hoeveelheden van kanselarijbenodigdheden bestemd voor het officieel gebruik van in het land gevestigde consulaire posten die worden geleid door consulaire ereambtenaren;

10° voor redelijke hoeveelheden van goederen welke bestemd zijn voor internationale organisaties en voor personen die tot deze organisaties behoren voor zover een dergelijke vrijstelling is bepaald door een overeenkomst waar België deel van uitmaakt;

11° a. voor redelijke hoeveelheden proviand, uitsluitend ten behoeve van de buitenlandse strijdkrachten van de NAVO, met uitsluiting van de Nederlandse strijdkrachten wat de gemeenschappelijke accijnzen betreft vastgesteld in het raam van de Benelux Unie;

b. voor persoonlijke goederen in redelijke hoeveelheden bestemd voor de leden van de in letter a bedoelde strijdkrachten en voor de leden van het burgerlijk element van bedoelde strijdkrachten, met uitsluiting van de leden van de Nederlandse strijdkrachten en van de leden van het burgerlijk element van de Nederlandse strijdkrachten wat de gemeenschappelijke accijnzen betreft vastgesteld in het raam van de Benelux Unie;

12° voor redelijke hoeveelheden van goederen bestemd voor organisaties, die door vreemde regeringen belast zijn met de aanleg, de inrichting of het onderhoud van de kerkhoven, begraafplaatsen en gedenktekens voor de leden van hun strijdkrachten die in oorlogstijd zijn overleden.

Een **geregistreerde afzender** is een natuurlijke of rechtspersoon die door de bevoegde autoriteiten van de lidstaat gemachtigd is om, bij de bedrijfsuitoefening accijnsgoederen onder een accijnsschorsingsregeling te verzenden wanneer zij in het vrije verkeer worden gebracht overeenkomstig artikel 79 van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de raad van 12.10.1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (artikel 5, W Acc.). Dit houdt bijgevolg dus in dat een geregistreerde afzender onder de accijnsschorsingsregeling niet bevoegd is om accijnsproducten te produceren, te verwerken of voorhanden te hebben/op te slaan.

De aanvraag tot het bekomen van de vereiste vergunning wordt ingediend bij de bevoegde dienst van de regio waar het in het vrije verkeer brengen plaatsvindt.

Een vergunning geregistreerde afzender heeft slechts betrekking op één plaats van in het vrije verkeer brengen.

1.4.2.2. Elektronisch administratief document

Het verkeer binnen de Unie van accijnsproducten onder de accijnsschorsingsregeling moet steeds gebeuren onder dekking van een 'elektronisch administratief document' (e-AD). Het e-AD wordt aangemaakt door een geharmoniseerd informaticasysteem op Europees niveau (EMCS). De bedoeling hiervan is de controle te kunnen uitoefenen op de bewegingen onder toepassing van de

accijnsschorsingsregeling van accijnsproducten.

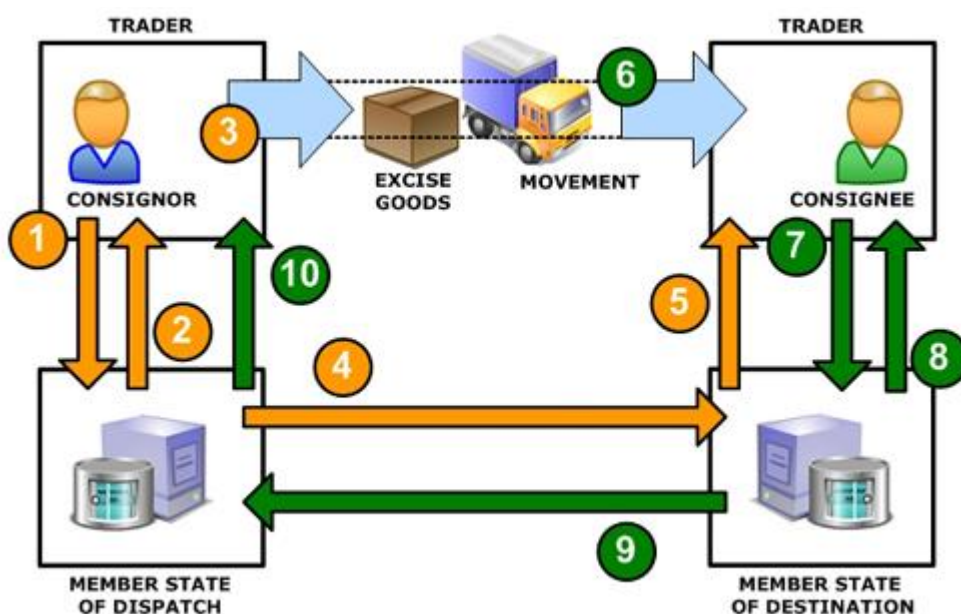
Een afgedrukte versie van het e-AD moet de accijnsproducten vergezellen. Het is ook toegestaan dat een handelsdocument dat het ARC-nummer (Administratieve Referentie Code) bevat volstaat om de goederen te begeleiden.(artikel 26, § 1, W Acc.). Het e-AD kan 7 dagen voor de datum van vertrek van de accijnsproducten worden ingediend.

Binnen de 5 dagen volgend op de ontvangst van de accijnsproducten, moet de bestemming een bericht van ontvangst indienen. Wanneer de accijnsproducten volledig in orde werden bevonden wordt de afzender ontheven van de verantwoordelijkheid op accijnsgebied en verschuift deze naar de bestemming.

Zowel de afzender als de bestemming moeten een boekhouding voeren (voorraadadministratie) van de voorraden en de overbrengingen en bij verzending of ontvangst, naar gelang van het geval, de hoeveelheden van de betrokken accijnsproducten daarin vermelden.

In het geval van niet-aanzuivering binnen de 4 maanden vanaf de aanvang van de overbrenging, worden de verschuldigde accijnzen ingevorderd bij de afzender tenzij hij kan bewijzen aan de hand van (alternatieve) bewijsstukken dat de overbrenging op een reguliere manier werd beëindigd.

Schema van de werking van het e-AD en EMCS:



De afzender stelt een voorlopig e-AD op in EMCS (1) voordat hij de goederen verzendt. Wanneer EMCS het voorlopige e-AD aanvaardt, wordt dit e-AD gevalideerd en ontvangt de afzender tezamen met het gevalideerde e-AD ook het ARC-nummer (2). Het e-AD heeft nu de status 'aanvaard'. De afzender verzendt de goederen (3). De lidstaat van verzending stuurt het gevalideerde e-AD door naar de lidstaat van bestemming (4). Wanneer de lidstaat van bestemming dit e-AD heeft ontvangen, verzendt deze lidstaat het e-AD naar de geadresseerde (5). De goederen komen aan bij de geadresseerde (6). Deze geadresseerde stuurt het bericht van ontvangst in (7). De lidstaat van bestemming valideert het bericht van ontvangst (het e-AD heeft nu de status 'afgeleverd'), zendt het terug naar de geadresseerde en

verstuurt dit bericht naar de lidstaat van verzending (8) (9). De lidstaat van verzending verstuurt op haar beurt het bericht van ontvangst naar de afzender (10).

1.4.2.3. Betaling van de accijns

De accijns wordt in de regel betaald bij het in verbruik stellen van de accijnsproducten, op grond van een aangifte ten verbruik inzake accijnzen (aangifte AC4). Voor producten die uitgeslagen worden uit een belastingentrepot of die worden ontvangen door een geregistreerde geadresseerde, moet de aangifte ten verbruik worden ingediend ten laatste de donderdag van de week volgend op de week van uitslag of ontvangst van de accijnsproducten via de online applicatie PLDA (PaperLess Douane en Accijnzen). Voor accijnsproducten die worden ontvangen door een tijdelijk geregistreerde geadresseerde moet de aangifte ten verbruik ingediend worden ten laatste de donderdag van de week die volgt op de ontvangst van de accijnsproducten, op de bevoegde dienst der douane en accijnzen bevoegd over het gebied waar de betrokken tijdelijk geregistreerde geadresseerde gevestigd is.

1.4.3. Aankopen door particulieren

Op de accijnsproducten die particulieren kopen in een andere lidstaat, is de accijns verschuldigd in de lidstaat van aankoop. Indien hij de accijnsproducten **zelf vervoert** naar België en deze accijnsproducten **voor eigen behoeften** bestemd zijn, moet de particulier in België geen accijns meer betalen, op voorwaarde dat de accijns werd geheven in de lidstaat van aankoop.

Onder eigen behoeften van een particulier wordt verstaan het verbruik van accijnsgoederen in de privésfeer van de particulier door hemzelf, door personen die onder hetzelfde dak verblijven of door zijn gasten.

In geen geval mogen de accijnsproducten voor commerciële doeleinden bestemd zijn. De accijnsreglementering stelt een aantal elementen vast waaruit kan afgeleid worden of de door een particulier gekochte accijnsproducten al dan niet voor commerciële doeleinden bestemd zijn (Maar dit is geenszins een exhaustieve lijst). Met elke voorwaarde wordt rekening gehouden om te beslissen over de bestemming die door de particulier wordt gegeven aan accijnsproducten die hij vanuit een andere lidstaat vervoert. De voorwaarden aangehaald door artikel 35 van de wet zijn de commerciële status en de beweegredenen van degene die de accijnsproducten voorhanden heeft, de plaats waar de accijnsproducten zich bevinden of, in voorkomend geval, de gebruikte wijze van vervoer, elk document betreffende de accijnsproducten, de aard van de accijnsproducten en de hoeveelheid accijnsproducten.

Betreffende de hoeveelheid accijnsproducten voorziet de wet in indicatieve limieten om te kunnen bepalen of de betrokken accijnsproducten al dan niet bestemd zijn voor eigen gebruik. Zoals hun benaming al aangeeft, is het eenvoudigweg overschrijden van deze hoeveelheden niet voldoende om het commerciële karakter van de overbrenging van accijnsproducten aan te tonen.

a. tabaksfabricaten:

- sigaretten: 800 stuks
- cigarillo's (sigaren met een max. gewicht van 3 gr. per stuk): 400 stuks
- Sigaren: 200 stuks
- rooktabak: 1,0 kg

b. alcoholische dranken

- gedistilleerde dranken: 10 liter

- tussenproducten: 20 liter
- wijn: 90 liter (waarvan max. 60 liter mousserende wijn)
- bier: 110 liter.

Deze indicatieve limieten worden per meerderjarige persoon per voertuig toegepast. Wat het criterium – de hoeveelheid goederen – betreft kan worden gesteld dat boven de vermelde hoeveelheden de administratie dit zonder twijfel gemakkelijker als een commercieel karakter kan vermoeden, maar zij dient steeds het bewijs te leveren van een dergelijk karakter.

Steeds dient de werkelijke bestemming (eigen behoeften van de particulier of voor commerciële doeleinden) te primeren boven deze criteria.

De verzending van accijnsproducten als geschenk door een particulier gevestigd in een andere lidstaat naar een andere particulier in België geeft geen aanleiding tot het verschuldigd worden van accijns in België, op voorwaarde dat het geschenk voor eigen gebruik is, dat er geen directe of indirecte tegenprestatie van de ontvanger is vereist en dat het geschenk een incidenteel karakter heeft.

Er wordt opgemerkt dat de accijns verschuldigd is in België bij de verkrijging door particulieren in een andere lidstaat van energieproducten die er reeds ten verbruik zijn uitgeslagen voor zover deze door hen of voor hun rekening op een atypische wijze naar België worden vervoerd. Atypisch vervoer is het vervoer van motorbrandstof anders dan in de tank van een voertuig of in een passend reserveblik, alsmede het vervoer van vloeibare verwarmingsproducten anders dan in tankwagens die voor rekening van bedrijven worden gebruikt.

De accijns is eveneens verschuldigd in België indien de accijnsproducten, die een particulier voor eigen behoeften heeft aangekocht in een andere lidstaat, niet door hemzelf naar België worden vervoerd maar wel voor zijn rekening aangezien dit niet onder het toepassingsgebied van artikel 35 van de wet valt.

1.4.4. Verkeer tussen verschillende lidstaten binnen de Unie van reeds tot verbruik uitgeslagen accijnsproducten

Naast de in artikel 35 van de wet bedoelde situatie zijn er twee procedures die het verkeer binnen de Unie van accijnsproducten die reeds in de lidstaat van verzending tot verbruik werden uitgeslagen regelen: de verkoop op afstand en het voor commerciële doeleinden voorhanden houden. Beide procedures maken de accijns in de lidstaat van bestemming verschuldigd.

A. De verkoop op afstand (afstandsverkoop) (artikel 37, W acc.) is een overbrenging van accijnsproducten naar een particulier gevestigd in België. Het vervoer wordt uitgevoerd door de verkoper of voor diens rekening.

De buitenlandse verkoper moet vóór de overbrenging plaatsvindt de verschuldigde accijnzen waarborgen op het hulpkantoor bevoegd over de plaats waar de bestemming is gevestigd. De overbrenging wordt gedekt door een handelsdocument en het bewijs van de zekerheidsstelling (nummer van de akte van zekerheid).

De verkoper kan zich laten vertegenwoordigen door een fiscaal vertegenwoordiger gevestigd in België die verantwoordelijk zal zijn voor alle formaliteiten die normaal gesproken voor de verkoper waren (zekerheidsstelling en betaling van de accijnzen).

B. Het voor commerciële doeleinden voorhanden houden (art. 36, W acc.) is de procedure die wordt gebruikt wanneer noch artikel 35 van de wet, noch de verkoop op afstand van toepassing is. Het betreft in het algemeen een verkoop van reeds tot verbruik uitgeslagen accijnsproducten tussen twee marktdeelnemers (economische operatoren) die in twee verschillende lidstaten zijn gevestigd.

Huidige procedure:

Bij de procedure van het voor commerciële doeleinden voorhanden hebben dienen de volgende bepalingen te worden nageleefd:

- Voorafgaand aan de verzending van de accijnsgoederen moet de bestemming, diegene die goederen voorhanden heeft, een zekerheid stellen voor de in het spel zijnde accijnzen bij de bevoegde dienst bevoegd over de plaats waar de bestemming is gevestigd, dat een bewijs van zekerheidstelling in speciën Benelux 3 aflevert
- De overbrenging vindt plaats onder dekking van de exemplaren 2 en 3 van het VGD (Vereenvoudigd Geleide Document, opgesteld door de verkoper. Vak 6 van het VGD moet conform worden ingevuld. De overbrenging mag dus pas aanvangen wanneer de gegevens omtrent de zekerheid gesteld in België werden ontvangen
- Ten laatste de donderdag van de week die volgt op die van de ontvangst van de goederen door de bestemming, moet de persoon die zekerheid heeft gesteld voor de in het spel zijnde accijnzen een aangifte ten verbruik AC4 indienen en betaalt de accijnzen bij de bevoegde dienst die het bewijs van zekerheidstelling in speciën Benelux 3 heeft afgeleverd.

Vanaf 2023:

Deze overbrengingen vinden uitsluitend plaats tussen houders van de volgende vergunningen: gecertificeerde afzender, tijdelijke gecertificeerde afzender, gecertificeerde geadresseerde en tijdelijke gecertificeerde geadresseerde. Net als bij de houders van een vergunning die vereist is in het kader van een accijnsschorsingsregeling, moeten gecertificeerde geadresseerden die de verschuldigde accijns na ontvangst moeten betalen, voorafgaand aan de verzending zekerheid stellen voor de in het spel zijnde accijns.

De overbrengingen onder de procedure voor commerciële doeleinden voorhanden houden geschiedt onder dekking van een elektronisch vereenvoudigd administratief document aangemaakt door de afzender via het op Europees niveau geharmoniseerd informaticasysteem EMCS. De persoon die de accijnsproducten vergezelt of de vervoerder moet te allen tijde de vereenvoudigde administratieve referentiecode kunnen verstrekken die door de lidstaat van verzending aan het vervoersdocument is toegekend.

Bij ontvangst van accijnsproducten zendt de geadresseerde, onverwijld en uiterlijk binnen vijf werkdagen na het eindigen van de overbrenging een bericht betreffende de ontvangst van de goederen naar de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van bestemming met behulp van het geautomatiseerde systeem.

2. De algemene btw-regeling voor het intracommunautair verkeer van accijnsproducten met uitzondering van tabaksfabricaten die vanuit een andere lidstaat ter bestemming van België worden verzonden of vervoerd

Er wordt op gewezen dat deze circulaire enkel betrekking heeft op de verkoop van accijnsproducten die zich in het vrij verkeer bevinden en die **vanuit een andere lidstaat ter bestemming van België** worden verzonden of vervoerd. De verkoop van accijnsproducten die verzonden of vervoerd worden vanuit België ter bestemming van een andere lidstaat, wordt dus niet behandeld.

De volgende drie situaties worden hieronder behandeld:

- de afnemer is een **particulier**
- de afnemer is een **belastingplichtige-indiener** gehouden tot het indienen van periodieke btw-aangiften overeenkomstig artikel 53, § 1, eerste lid, 2°, van het Btw-Wetboek
- de afnemer is lid van de '**groep van vier**':
 - * een belastingplichtige die uitsluitend handelingen verricht die zijn vrijgesteld door artikel 44 van het Btw-Wetboek en waarvoor hij geen recht op aftrek heeft. Tot deze categorie behoren ook de btw-eenheden die uitsluitend uitgaande (externe) handelingen verrichten die op grond van artikel 44 van het Btw-Wetboek zijn vrijgesteld en hen geen recht op aftrek verlenen
 - * een kleine onderneming die valt onder de vrijstellingsregeling van artikel 56bis van het Btw-Wetboek:
 - * een forfaitaire landbouwonderneming zoals bedoeld in artikel 57 van het Btw-Wetboek
 - * een niet-belastingplichtige rechtspersoon:
 - de publieke overheden (staten, gewesten, gemeenschappen, agglomeraties, provincies, gemeenten en openbare instellingen) en de andere publiekrechtelijke lichamen die niet als belastingplichtige worden aangemerkt overeenkomstig artikel 6, eerste lid, van het Btw-Wetboek, onder voorbehoud van de uitzonderingen voorzien in artikel 6, tweede en derde lid, van het Btw-Wetboek (artikel 13, lid 1, tweede en derde alinea, van de richtlijn 2006/112/EG)
 - bepaalde andere rechtspersonen, zoals de passieve holdings waarvan de activiteit zich beperkt tot het aanhouden van deelnemingen.

De bijzondere situatie waarbij de afnemer een belastingplichtige of niet-belastingplichtige rechtspersoon is van wie de intracommunautaire verwervingen van goederen niet aan de btw zijn onderworpen op grond van artikel 25ter, § 1, tweede lid, 1°, van het Btw-Wetboek (artikel 3, lid 1, a), van de richtlijn 2006/112/EG) (bijv. diplomatieke betrekkingen, internationale instellingen, NAVO...) wordt niet behandeld in deze circulaire. Enkel bij punt 2.3.2.2.4. hieronder wordt kort de vrijstelling van artikel 4 van het koninklijk besluit nr. 51 vermeld in het kader van de bespreking van dat koninklijk besluit.

In het bijzondere geval van **tabaksfabricaten**, gebeurt de heffing van de btw samen met de accijnzen bij de inverbruikstelling ervan door middel van een aangifte ten verbruik inzake accijnzen (aangifte AC4) Het specifieke btw- en accijnsregime inzake tabaksfabricaten wordt verder uiteengezet in punt 3 van deze circulaire). Er wordt trouwens opgemerkt dat de aan- en verkoop op afstand van tabaksfabricaten is verboden op grond van artikel 13 van koninklijk besluit van 05.02.2016 betreffende het fabriceren en het in de handel brengen van producten op basis van tabak en voor roken bestemde kruidenproducten.

2.1. De afnemer van de accijnsproducten is een particulier

2.1.1. Uitgangspunt

Uitgangspunt: een btw-belastingplichtige verricht een levering van accijnsproducten aan een particulier waarbij de goederen worden vervoerd of verzonden vanuit een andere lidstaat naar de particulier in België.

Een natuurlijke persoon die de hoedanigheid heeft van btw-belastingplichtige in de zin van artikel 4 van het Btw-Wetboek, maar bij de aankoop van de accijnsproducten uitsluitend handelt voor privédoeleinden, handelt niet 'als zodanig' en valt dus onder het begrip 'particulier'.

Ten slotte is het in onderhavig geval inzake accijns van geen enkel belang of de leverancier al dan niet een erkend entrepouthouder is, vermits zijn medecontractant niet de hoedanigheid heeft van erkend entrepouthouder, geregistreeerde geadresseerde of tijdelijk geregistreeerde geadresseerde, zodat de accijnsschorsingsregeling in principe niet van toepassing kan zijn (tenzij hierna anders vermeld).

2.1.2. Opmerking inzake btw wanneer de levering wordt verricht door een niet in de gemeenschap gevestigde belastingplichtige via een elektronische interface

Wanneer de levering wordt verricht door een **belastingplichtige die niet in de gemeenschap is gevestigd aan een niet-belastingplichtige** en de levering wordt **gefaciliteerd** door een andere belastingplichtige via een **elektronische interface** zoals een marktplaats, platform, portaal, ..., dan wordt de elektronische interface op vlak van btw geacht de goederen zelf te hebben ontvangen en geleverd (artikel 13bis, § 2, van het Btw-Wetboek, cf. artikel 14bis, lid 2, van de richtlijn 2006/112/EG en artikelen 5ter, 5quater en 5quinquies van de uitvoeringsverordening EU/282/2011).

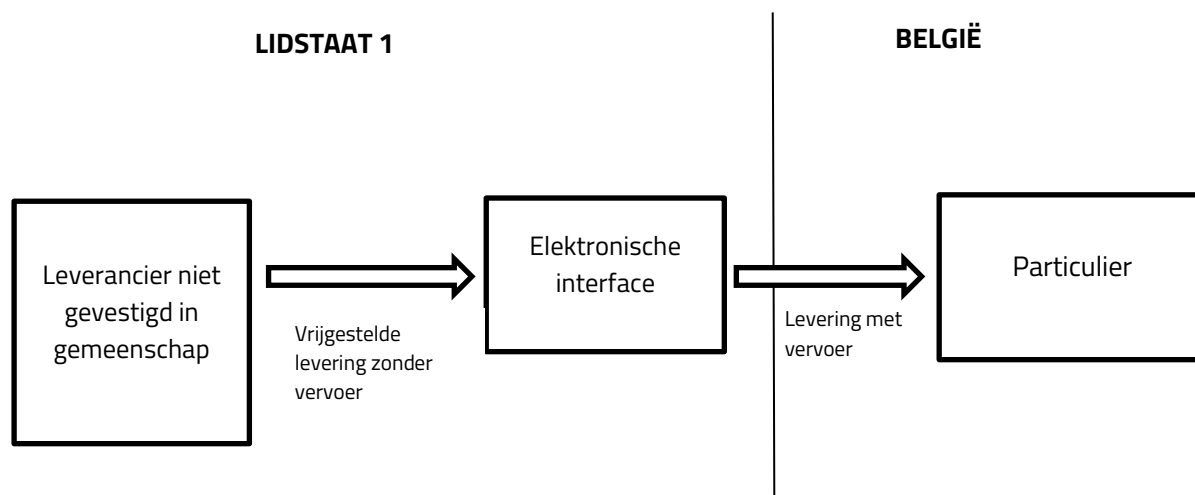
Bijgevolg wordt de levering van goederen door de onderliggende leverancier via de elektronische interface aan de eindverbruiker voor btw-doeleinden opgesplitst in twee afzonderlijke belastbare leveringen:

- enerzijds een levering van goederen door de onderliggende leverancier aan de elektronische interface
- anderzijds een levering van goederen vanuit de elektronische interface aan de eindklant.

In dat geval wordt het vervoer toegeschreven aan de levering die wordt verricht door de elektronische interface aan de afnemer (artikel 14, § 6, van het Btw-Wetboek en artikel 36ter van de richtlijn 2006/112/EG).

De levering door de niet in de gemeenschap gevestigde belastingplichtige aan de elektronische interface betreft op vlak van btw een levering zonder vervoer die plaatsvindt in de lidstaat van vertrek van het vervoer van de goederen overeenkomstig artikel 31 van de richtlijn 2006/112/EG (cf. artikel 14, § 1, van het Btw-Wetboek). Die levering is vrijgesteld overeenkomstig artikel 136bis van de richtlijn 2006/112/EG (cf. artikel 39ter van het Btw-Wetboek) en verleent recht op aftrek van de voorbelasting in hoofde van de onderliggende leverancier.

De levering door de elektronische interface aan de particulier betreft op het vlak van btw een levering met vervoer.



Wanneer er op vlak van btw sprake is van een levering door een niet in de gemeenschap gevestigde belastingplichtige via een elektronische interface, zal de levering met het intracommunautaire vervoer dus worden geacht te zijn verricht door de elektronische interface en is de hieronder vermelde uiteenzetting met betrekking tot die levering van toepassing (behalve indien anders vermeld).

Opgelet: het vermoeden van artikel 13bis, § 2, van het Btw-Wetboek **bestaat uitsluitend in de btw-regelgeving en geldt bijgevolg enkel op het vlak van de btw. In de regelgeving inzake accijnzen bestaat dit vermoeden niet, waardoor dit vermoeden niet geldt inzake accijnzen.**

2.1.3. Het vervoer wordt verricht door de afnemer/particulier

2.1.3.1. Accijnsregeling

Er worden accijnsrechten geheven in de lidstaat van aankoop. Er zijn geen accijnsrechten meer verschuldigd in België, indien de particulier de accijnsproducten zelf heeft vervoerd en voor eigen behoeften heeft verkregen onder de in het land van aankoop geldende voorwaarden.

Indien blijkt dat de particulier de accijnsproducten niet heeft verkregen voor eigen behoeften (zie indicatieve limieten en eventueel tegenbewijs, punt 1.4.3.), is de Belgische bestemming wél accijns verschuldigd in België. Vooraleer de goederen over te brengen naar België, moet de Belgische bestemming in dat geval de verschuldigde accijns borgen bij het voor hem bevoegde hulpkantoor der douane en accijnzen. De regeling behandeld onder het punt 2.1.4.1. is in dit geval van toepassing.

Er wordt bovendien opgemerkt dat de vrijstellingsregeling niet geldt voor de verkrijging door particulieren van energieproducten die reeds in een andere lidstaat tot verbruik zijn uitgeslagen en die door deze particulieren of voor hun rekening op een atypische wijze naar België worden vervoerd. In dit geval is de particulier/afnemer wél nog accijns verschuldigd in België. In deze situatie, is de regeling besproken onder punt 2.1.4.1. van toepassing.

2.1.3.2. Btw-regeling

De levering van de betrokken accijnsproducten vindt in principe plaats daar waar het goed zich op het tijdstip van vertrek van de verzending of het vervoer naar de afnemer bevindt (artikel 32, eerste lid, van de richtlijn 2006/112/EG, cf. artikel 14, § 2, eerste lid, van het Btw-Wetboek). De levering wordt dus aan de btw onderworpen in de lidstaat van waaruit de goederen vervoerd worden naar België (artikel 2, lid 1, a), van de richtlijn 2006/112/EG, cf. artikel 2, eerste lid, van het Btw-Wetboek).

De levering van accijnsproducten vindt plaats op het tijdstip waarop zij wordt verricht (artikel 63 van de richtlijn 2006/112/EG, cf. artikel 16, § 1, eerste lid, van het Btw-Wetboek). Wanneer de levering wordt geacht te zijn verricht door een elektronische interface (die de levering faciliteert voor een buiten de gemeenschap gevestigde belastingplichtige), vindt de levering evenwel plaats op het tijdstip waarop de betaling is aanvaard (artikel 66bis van de richtlijn 2006/112/EG, cf. artikel 17, § 5, van het Btw-Wetboek).

De levering is een 'intracommunautaire levering'. De accijnsproducten worden immers vervoerd of verzonden vanuit een andere lidstaat naar België. De levering is evenwel niet vrijgesteld van btw overeenkomstig artikel 138, lid 1, of lid 2, b), van de richtlijn 2006/112/EG (cf. artikel 39bis, eerste lid, 1° of 3°, van het Btw-Wetboek), omdat zij wordt verricht voor een particulier.

De in België gevestigde particulier verricht een intracommunautaire verwerving (artikel 25bis, § 1, van het Btw-Wetboek) die plaatsvindt in België, daar waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van de aankomst van de verzending of van het vervoer naar de afnemer (artikel 25quiquies, § 2, van het Btw-Wetboek). De intracommunautaire verwerving is evenwel in België niet aan de btw onderworpen omdat zij verricht wordt door een particulier (artikel 25ter, § 1, eerste lid, van het Btw-Wetboek). Er is bijgevolg geen btw verschuldigd in België.

Opmerking: de indicatieve limieten die inzake accijns gehanteerd worden om uit te maken of een aankoop van accijnsproducten al dan niet moet vermoed worden voor commerciële doeleinden te zijn verricht, hebben in principe geen invloed op de toepassing van de btw, behalve indien het belang van de aankopen, samen met een geheel van elementen tot het besluit leidt dat de particulier een economische activiteit uitoefent in de zin van artikel 4 van het Btw-Wetboek en hij de accijnsproducten koopt voor de doeleinden van zijn economische activiteit. In dat geval wordt verwezen naar punt 2.2.

2.1.4. Het vervoer wordt verricht voor rekening van de afnemer/particulier

2.1.4.1. Accijnsregeling

In deze hypothese is zowel accijns verschuldigd in de lidstaat van aankoop en verzending van de accijnsproducten als in België (Voorafgaand aan de verzending van de producten naar België, moet de afnemer zich laten erkennen als gecertificeerde geadresseerde of als tijdelijk gecertificeerde geadresseerde).

Het verkeer van de betrokken producten op het Belgisch grondgebied moet geschieden onder dekking van het (elektronisch: pas voorzien vanaf 2023) vereenvoudigd administratief document.

In principe kan de verkoper de terugbetaling bekomen van de accijnzen betaald in de lidstaat van vertrek ingevolge de heffing van de accijns voor de desbetreffende accijnsproducten in België

2.1.4.2. Btw-regeling

De regeling inzake btw is in deze hypothese dezelfde als de regeling die is uiteengezet in 2.1.3.2. Dit wil zeggen dat de btw verschuldigd is in de lidstaat van verkrijging van de accijnsproducten en dat geen btw verschuldigd is in België.

Het verschil met de regeling die geldt voor de situatie waarbij het vervoer van accijnsproducten wordt verricht door de particulier/afnemer zelf, ligt bijgevolg uitsluitend op het gebied van de accijns.

2.1.5. Het vervoer wordt verricht door of voor rekening van de leverancier

2.1.5.1. Accijnsregeling

Het betreft een verkoop op afstand. De betrokken accijnsproducten moeten ten verbruik uitgeslagen worden in de lidstaat van vertrek. Over de levering van deze accijnsproducten aan de particulier, wordt bovendien accijns geheven in België.

Alvorens de producten te vervoeren naar België, moet de verkoper de Belgische accijns borgen in België, bij de bevoegde dienst der douane en accijnzen die bevoegd is voor het gebied waar de Belgische particulier gevestigd is.

De producten worden naar België verzonden onder dekking van de gebruikelijke handelsdocumenten en een kopie van de akte van borgstelling (of op zijn minst de nummer van de akte van borgstelling).

De accijns is verschuldigd door de verkoper, op het ogenblik van de levering. Hij begeeft zich naar hetzelfde hulpkantoor om de verschuldigde accijnzen te betalen en de indiening van de aangifte ten verbruik AC4.

Hij kan deze accijns eventueel betalen door gebruik te maken van de diensten van een fiscaal vertegenwoordiger in België die niet noodzakelijk de aansprakelijk vertegenwoordiger in de zin van artikel 55 van het Btw-Wetboek is. De fiscaal vertegenwoordiger die vooraf moet worden goedgekeurd door de Algemene Administratie der Douane en Accijnzen is verantwoordelijk voor de borgstelling en de betaling van de accijnzen.

In principe kan de verkoper teruggave krijgen van de accijns die ingevolge de levering in België over de betrokken accijnsproducten werden betaald in de lidstaat van vertrek.

2.1.5.2. Btw-regeling

2.1.5.2.1. Definitie intracommunautaire afstandsverkoop

De betrokken levering voldoet aan de definitie van **intracommunautaire afstandsverkoop** (artikel 1, § 19, van het Btw-Wetboek, cf. artikel 14, lid 4, 1, van de richtlijn 2006/112/EG), want:

- de goederen worden door of voor rekening van de leverancier naar België verzonden of vervoerd vanuit een andere lidstaat, daaronder begrepen de situatie waarin de leverancier indirect tussenkomt bij het vervoer of de verzending van de goederen, **en**
- de levering van de goederen wordt verricht voor een particulier, **en**
- de geleverde goederen zijn geen nieuwe vervoermiddelen, noch goederen geleverd na montage of installatie, door of voor rekening van de leverancier met of zonder beproeven van de geïnstalleerde of gemonteerde goederen.

Voor btw-doeleinden worden in het kader van afstandsverkopen de goederen geacht te zijn verzonden of vervoerd door of voor rekening van de leverancier, inclusief wanneer de leverancier indirect een rol speelt in de verzending of het vervoer van de goederen, met name in de volgende gevallen, wanneer:

- de verzending of het vervoer van de goederen door de leverancier wordt uitbesteed aan een derde die de goederen aflevert bij de afnemer
- de verzending of het vervoer van de goederen door een derde wordt verricht, maar de leverancier hetzij geheel, hetzij gedeeltelijk verantwoordelijk is voor de aflevering van de goederen bij de afnemer
- de leverancier de vervoerskosten factureert en int bij de afnemer en de afnemer voorts doorverwijst naar een derde die de verzending of het vervoer van de goederen zal uitvoeren
- de leverancier op welke manier ook de leveringsdiensten van een derde promoot, de afnemer en een derde met elkaar in contact brengt of anderszins de informatie die nodig is voor de aflevering van de goederen aan de afnemer verstrekt aan een derde (zie artikel 5bis, eerste lid, van de uitvoeringsverordening EU/282/2011).

De goederen worden echter niet beschouwd als verzonden of vervoerd door of voor rekening van de leverancier indien de afnemer:

- de goederen zelf vervoert of
- de aflevering van de goederen regelt met een derde en de leverancier niet direct of indirect

intervenueert om de verzending of het vervoer van die goederen te verrichten of te helpen organiseren (zie artikel 5bis, tweede lid, van de uitvoeringsverordening EU/282/2011).

2.1.5.2.2. Btw-regeling wanneer de intracommunautaire afstandsverkoop van accijnsproducten plaatsvindt in de lidstaat van vertrek

In principe vindt een intracommunautaire afstandsverkoop plaats in de lidstaat van aankomst van het vervoer van de goederen.

De Europese wetgever heeft ervoor gekozen om een drempel in te voeren, zodat micro-ondernemingen die slechts in één lidstaat zijn gevestigd de intracommunautaire afstandsverkoop die zij vanuit de lidstaat van hun vestiging verrichten onder bepaalde voorwaarden aan de btw kunnen onderwerpen in de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer en de telecommunicatiediensten, de radio- en televisiediensten en de elektronische diensten (TBE-diensten) die zij verrichten aan niet-belastingplichtigen die in een andere lidstaat gevestigd zijn (artikel 21bis, § 2, 9°, tweede lid, b), van het Btw-Wetboek) onder bepaalde voorwaarden aan de btw kunnen onderwerpen in de lidstaat van vestiging van de dienstverrichter.

De intracommunautaire afstandsverkoop vindt plaats **in de lidstaat van vertrek** van de verzending of het vervoer van de accijnsproducten (artikel 14, § 2, eerste lid, en artikel 15, § 1, tweede lid, van het Btw-Wetboek, cf. artikel 32, eerste lid, en artikel 59quater van de richtlijn 2006/112/EG) voor zover de leverancier:

- is gevestigd in slechts één lidstaat, andere dan België (leveranciers die in meerdere lidstaten zijn gevestigd of die niet in de gemeenschap zijn gevestigd worden hier dus niet bedoeld), **en**
- de communautaire drempel van 10.000 euro (of de tegenwaarde daarvan in de nationale munteenheid) bedoeld in artikel 15, § 1, tweede lid, 3°, van het Btw-Wetboek (cf. artikel 59quater, lid 1, c), van de richtlijn 2006/112/EG):
 - * niet overschrijdt en niet heeft overschreden in het lopende kalenderjaar **en**
 - * niet heeft overschreden in het vorige kalenderjaar **en**
 - * Hij niet heeft geopteerd in de lidstaat van vertrek van de goederen dat de intracommunautaire afstandsverkoop die hij verricht plaatsvinden in de lidstaat van aankomst en hij in de lidstaat van vestiging niet heeft gekozen dat de plaats van de TBE- diensten die hij verricht voor niet-belastingplichtigen uit een andere lidstaat plaatsvinden in de lidstaat waar de ontvanger van de dienst is gevestigd of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft.

Intracommunautaire afstandsverkoop van accijnsproducten zijn niet uitgesloten van de communautaire drempel van 10.000 euro.

Enkel de intracommunautaire afstandsverkoop die worden verzonden **vanuit de lidstaat waar de belastingplichtige zijn enige vestiging heeft**, komen in aanmerking voor de drempel en **kunnen plaatsvinden in de lidstaat van vertrek**. Als de goederen worden verzonden vanuit een andere lidstaat dan de lidstaat waar hij zijn enige vestiging heeft, is de drempel niet van toepassing en is de plaats van de levering de lidstaat van aankomst van de goederen.

Om te bepalen of de communautaire drempel van 10.000 euro (of de tegenwaarde daarvan in de nationale munteenheid) **in een bepaald kalenderjaar** wordt overschreden, moet de leverancier rekening houden met het totale bedrag, exclusief btw, van de:

- telecommunicatiediensten, de radio- en televisiediensten en de langs elektronische weg verrichte diensten die worden verleend aan niet-belastingplichtigen die gevestigd zijn in een andere lidstaat dan de dienstverrichter (zie artikel 21bis, § 2, 9°, tweede lid, b), van het Btw-Wetboek), en
- intracommunautaire afstandsverkoop van goederen (incl. accijnsproducten) waarbij de goederen worden verzonden vanuit de lidstaat waar de leverancier is gevestigd (of bij gebreke daarvan zijn woonplaats of gebruikelijk verblijfplaats heeft) naar andere lidstaten (artikel 15, § 1, tweede lid, 3°, van het Btw-Wetboek, cf. artikel 59quater, lid 1, c), van de richtlijn 2006/112/EG).

Verder wordt verwezen naar de uitleg in 2.1.3.2.

2.1.5.2.3. Btw-regeling wanneer de intracommunautaire afstandsverkoop van accijnsproducten plaatsvindt in België

De intracommunautaire afstandsverkoop vindt plaats **in België**, zijnde de plaats waar de accijnsproducten zich bevinden op het tijdstip van de aankomst van de verzending of het vervoer naar de afnemer (artikel 15, § 1, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek), wanneer de leverancier:

- in meer dan één lidstaat is gevestigd of in België is gevestigd of niet in de gemeenschap is gevestigd (of hij heeft daar bij gebreke van een vestiging zijn woonplaats of gebruikelijk verblijfplaats), **of**
- indien hij slechts in één lidstaat is gevestigd (of bij gebreke daarvan zijn woonplaats of gebruikelijk verblijfplaats heeft), de goederen worden verzonden vanuit een andere lidstaat dan de lidstaat waar de leverancier is gevestigd, **of**
- indien hij slechts in één lidstaat is gevestigd (of bij gebreke daarvan zijn woonplaats of gebruikelijk verblijfplaats heeft), andere dan België, en de goederen worden verzonden vanuit die lidstaat:
 - * de communautaire drempel van 10.000 euro (of de tegenwaarde daarvan in de nationale munteenheid) bedoeld in artikel 15, § 1, tweede lid, 3°, van het Btw-Wetboek (cf. artikel 59quater, lid 1, c), van de richtlijn 2006/112/EG):
 - overschrijdt of heeft overschreden gedurende het lopende kalenderjaar, **of**
 - heeft overschreden gedurende het vorige kalenderjaar, **of**
 - * hij geopteerd heeft in de lidstaat van vertrek van het vervoer van de goederen dat de levering plaatsvindt in de lidstaat van aankomst of wanneer hij in de lidstaat van vestiging heeft gekozen dat de plaats van TBE-diensten bedoeld in artikel 21bis, § 2, 9°, wordt bepaald overeenkomstig punt b) van die bepaling.

Wanneer de levering in België plaatsvindt is deze overeenkomstig artikel 2 van het Btw-Wetboek belastbaar aangezien de levering onder bezwarende titel wordt verricht door een als zodanig handelende belastingplichtige.

Deze levering vindt plaats op het tijdstip van de aankomst van het vervoer of de verzending van de goederen naar de afnemer of de overnemer (artikel 16, § 1, derde lid, van het Btw-Wetboek). De belasting over deze levering is in principe opeisbaar op het tijdstip waarop de levering van het goed plaatsvindt (artikel 16, § 1, eerste lid, van het Btw-Wetboek), tenzij één van de regels van artikel 17, § 1 of van artikel 17, § 3, van het Btw-Wetboek van toepassing is.

Wanneer de levering wordt geacht te zijn verricht door een platform die de levering faciliteert voor een buiten de gemeenschap gevestigde belastingplichtige, vindt de levering evenwel plaats en is de btw opeisbaar op het tijdstip waarop de betaling is aanvaard (artikel 17, § 5, van het Btw-Wetboek, cf. artikel 66bis van de richtlijn 2006/112/EG).

De belasting die verschuldigd is over deze levering wordt berekend over alles wat de leverancier als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de afnemer/particulier of van een derde (artikel 26, § 1,

eerste lid, van het Btw-Wetboek). De belastingen, rechten en heffingen moeten eveneens in de maatstaf van heffing worden opgenomen (artikel 26, § 1, derde lid, van het Btw-Wetboek). Dit betekent dat zowel de accijns die werd voldaan in de lidstaat van vertrek, voor zover deze door de leverancier aan de klant werden aangerekend, als de Belgische accijns in de maatstaf van heffing moeten worden opgenomen.

Indien de leverancier evenwel terugbetaling verkrijgt van de in de lidstaat van vertrek voldane accijns, kan hij ze teruggeven aan de Belgische afnemer wanneer hij ze aan hem heeft aangerekend. In dat geval, kan hij de maatstaf van heffing voor de levering aan de Belgische afnemer verminderen met het bedrag van de teruggegeven accijns. De btw die geheven werd over deze levering wordt dan overeenkomstig artikel 77, § 1, 1°, van het Btw-Wetboek, teruggegeven, rekening houdend met deze vermindering van de maatstaf van heffing. Als hij initieel een factuur heeft uitgereikt, moet de leverancier om zijn recht op teruggaaf te kunnen uitoefenen een verbeterend stuk (creditnota) opmaken en uitreiken aan de Belgische afnemer met vermelding van het bedrag van de teruggegeven buitenlandse accijns en de Belgische btw die daarop betrekking heeft (artikel 79, § 1, eerste lid, van het Btw-Wetboek). Hij moet bovendien de andere verplichtingen naleven die opgesomd staan in artikel 4 van het koninklijk besluit nr. 4 van 29.12.1969, met betrekking tot de teruggaven inzake belasting over de toegevoegde waarde.

De belastingplichtige die gehouden is om periodieke aangiften bedoeld in artikel 53, § 1, van het Btw-Wetboek in te dienen, moet geen dubbel van het verbeterend stuk aan zijn medecontractant uitreiken wanneer de terugbetaalde btw werd voldaan met betrekking tot een handeling die werd verricht voor een particulier zonder uitreiking van een factuur gegeven het feit dat deze niet verplicht was. Hij moet, in principe, kunnen bewijzen dat hij aan zijn klant de onverschuldigd aangerekende btw heeft terugbetaald.

Wat de verzending of het vervoer op zich van de accijnsproducten vanuit een andere lidstaat naar België betreft: de bestemming die de leverancier in België geeft aan de accijnsproducten die hij heeft vervoerd of verzonden vanuit een andere lidstaat, wordt niet gelijkgesteld met een intracommunautaire verwerving van goederen (artikel 25quater, § 1, tweede lid, en artikel 12bis, tweede lid, 1°, van het Btw-Wetboek). Hieruit vloeien bijgevolg geen verplichtingen voort in hoofde van de leverancier.

Verschillende wijzen waarop de btw wordt voldaan en de ermee verband houdende verplichtingen:

- Wanneer de leverancier ervoor heeft gekozen om gebruik te maken van de '**One Stop Shop (OSS)**' **Unie-regeling** (voor zover dat de voorwaarden zijn vervuld), voldoet hij de verschuldigde Belgische btw via de OSS-aangifte in de lidstaat van identificatie ⁽¹⁾ (artikel 369bis tot 369duodecies van de

(1) Wanneer de belastingplichtige zijn zetel van bedrijfsuitoefening of één enkele vaste inrichting in de gemeenschap heeft gevestigd, is het de lidstaat waar de belastingplichtige de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, of, indien hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening niet in de gemeenschap heeft gevestigd, de lidstaat waar hij deze vaste inrichting heeft.

Wanneer de belastingplichtige zijn zetel van bedrijfsuitoefening niet in de gemeenschap heeft gevestigd, maar daarin meer dan één vaste inrichting heeft, is het de lidstaat - waar zich een vaste inrichting bevindt waaraan die belastingplichtige meldt dat hij van de bijzondere regeling gebruikt maakt.

De belastingplichtige is gedurende het betreffende kalenderjaar en de twee daaropvolgende kalenderjaren aan deze keuze gebonden.

Dit is de lidstaat waar de verzending of het vervoer van de goederen aanvangt, wanneer de belastingplichtige noch de zetel van zijn bedrijfsuitoefening, noch een vaste inrichting in de gemeenschap heeft gevestigd en er slechts één lidstaat is waar de verzending of het vervoer van de goederen aanvangt.

Dit is de lidstaat waar de verzending of het vervoer van de goederen aanvangt waaraan die belastingplichtige meldt dat hij van de bijzondere regeling gebruikt maakt, wanneer de belastingplichtige noch de zetel van zijn bedrijfsuitoefening noch een vaste inrichting heeft gevestigd en er meer dan één lidstaat is waar de verzending of het vervoer van de goederen aanvangt. De belastingplichtige is gedurende het betreffende kalenderjaar en de twee daaropvolgende kalenderjaren aan deze keuze gebonden (zie artikel 58quater, § 1, 2°, van het Btw-Wetboek, cf. artikel 369bis, lid 2, van de richtlijn 2006/112/EG).

richtlijn 2006/112/EG, cf. artikel 58quater van het Btw-Wetboek).

In dat geval is enkel de lidstaat van identificatie bevoegd voor de facturatieregels (artikel 53decies, § 1, derde lid, van het Btw-Wetboek. Hij is er dan in principe niet toe gehouden om aan de afnemer (particulier) een factuur uit te reiken (artikel 220, lid 1, 2°, van de richtlijn 2006/112/EG).

- Als de leverancier niet opteert voor de OSS Unie-regeling (artikel 369bis – 369duodecies van de richtlijn 2006/112/EG, cf. artikel 58quater van het Btw-Wetboek) dan moet hij, vooraleer hij deze levering verricht, zich via een **individueel btw-nummer in België laten identificeren voor Btw-doeleinden** (artikel 50, § 1, eerste lid, 3°, van het Btw-Wetboek):
 - * als de leverancier in de gemeenschap is gevestigd of in een land waarmee er een rechtsinstrument bestaat inzake wederzijdse bijstand waarvan de strekking gelijk is aan die van richtlijn 2010/24/EU van 16.03.2010 van de raad betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit belastingen, rechten en andere maatregelen en die van verordening (EU) nr. 904/2010 van 07.10.2010 van de raad betreffende de administratieve samenwerking en de strijd tegen de fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde, dan is hij niet verplicht om een aansprakelijk vertegenwoordiger te laten erkennen, maar hij heeft wel de mogelijkheid (artikel 55, § 2, van het Btw-Wetboek) (systeem van rechtstreekse identificatie)
 - * als de leverancier niet gevestigd is in de gemeenschap of in een land waarmee er een rechtsinstrument bestaat inzake wederzijdse bijstand waarvan de strekking gelijk is aan die van richtlijn 2010/24/EU van 16.03.2010, is hij verplicht om een aansprakelijk vertegenwoordiger laten erkennen (artikel 55, § 1, eerste lid, van het Btw-Wetboek, en artikel 1 van het koninklijk besluit nr. 31 van 02.04.2002, met betrekking tot de toepassingsmodaliteiten van de belasting over de toegevoegde waarde ten aanzien van de handelingen verricht door niet in België gevestigde belastingplichtigen).

Hij is er dan ertoe gehouden aan de afnemer (particulier) een factuur uit te reiken artikel 53, § 2, eerste lid, 2°, van het Btw-Wetboek. Indien hij een aansprakelijk vertegenwoordiger heeft laten erkennen wordt de factuur uitgereikt door tussenkomst van zijn aansprakelijk vertegenwoordiger (artikel 4 van het koninklijk besluit nr. 31 van 02.04.2002).

De maatstaf van heffing voor de berekening van de btw die verschuldigd is over deze levering wordt opgenomen in rooster 03 van de in België in te dienen periodieke aangifte met betrekking tot het tijdperk waarin de belasting over deze levering opeisbaar is geworden. De verschuldigde btw wordt ingeschreven in rooster 54. Omdat er een rechtstreeks verband is met de leveringen opgenomen in rooster 03 van de periodieke aangifte, moeten de inkomende handelingen die in het buitenland worden verricht in principe worden opgenomen in rooster 81.

Het bedrag van de creditnota die de leverancier uitreikt, voor het bedrag aan accijns waarvan hij teruggaaf verkrijgt in de lidstaat van vertrek, moet worden ingeschreven in het rooster 49 van zijn in België in te dienen periodieke aangifte met betrekking tot het tijdperk van uitreiking van deze creditnota. Het bedrag aan btw dat voor teruggaaf in aanmerking komt ingevolge het uitreiken van deze creditnota opgenomen in rooster 64 van dezelfde periodieke aangifte.

2.1.6. Verkoop van accijnsproducten ter plaatse op handelsbeurzen

2.1.6.1. Accijnsregeling

Op accijnsvlak zijn verschillende situaties mogelijk.

Er wordt evenwel aangeraden om gebruik te maken van de accijnsschorsingsregeling en dit door middel van een vergunning erkend entrepouder.

De operator kan in dit geval opteren voor een 'tijdelijk' belastingentrepot. Deze vergunning moet worden aangevraagd en wordt ook afgeleverd volgens dezelfde procedure als een gebruikelijke vergunning erkend entrepouder, weliswaar met bijzondere aandacht voor de tijdelijke aard van de vergunning (vermelding van begin- en eindgeldigheidsdatum).

Ook de volgende punten mogen niet uit het oog worden verloren:

- de houder van de vergunning 'tijdelijk' erkend entrepouder moet een voorraadadministratie houden met vermelding van de namen en adressen van de economische operatoren en particulieren aan wie de accijnsgoederen werden verkocht alsook van de door hen aangekochte hoeveelheden
- ten laatste de donderdag volgend op de week waarin het evenement is geëindigd moet een aangifte ten verbruik AC4 worden ingediend voor de betaling van de verschuldigde accijnzen op de tijdens het evenement verkochte accijnsgoederen. Deze aangifte moet vergezeld zijn van een samenvattende lijst van de betreffende goederen
- in voorkomend geval moet een e-AD worden opgesteld om de wederverzending van de accijnsgoederen die tijdens het evenement niet werden verkocht, te dekken.

In het geval een operator op regelmatige basis evenementen organiseert waarvoor een vergunning erkend entrepouder vereist is, en indien de praktijk dit toelaat, dient deze operator aangespoord te worden een vergunningsaanvraag tot gebruikelijke erkend entrepouder te overwegen, dit wil zeggen permanent. De mogelijkheid om dit belastingentrepot voor elk evenement uit te breiden mag niet uit het oog worden verloren.

Het is ook geenszins verplicht om zelf houder te zijn van een tijdelijke vergunning erkend entrepouder. De operator heeft altijd de mogelijkheid om het belastingentrepot van een andere bestaande operator te gebruiken die dan in zijn plaats de accijnsformaliteiten vervult.

2.1.6.2. Btw-regeling

Uitgangspunt: een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige vervoert of verzendt accijnsproducten vanuit die lidstaat naar België met het oog op de deelname aan een handelsbeurs of dergelijke (bijvoorbeeld een wijnbeurs) en verkoopt die accijnsproducten ter plaatse op die beurs in België aan particulieren die de accijnsproducten zelf meenemen.

Op btw-vlak verricht de belastingplichtige volgende handelingen:

- De verzending van de goederen vanuit die lidstaat naar België wordt overeenkomstig 17, lid 2, h), van de richtlijn 2006/112/EG in principe niet gelijkgesteld met een levering onder bezwarende titel (niet-overbrenging) aangezien het gaat om een tijdelijk gebruik van dat goed voor een periode van ten hoogste 24 maanden op het grondgebied van een andere lidstaat waar de invoer van datzelfde goed uit een derde land met het oog op tijdelijk gebruik in aanmerking zou komen voor de regeling voor tijdelijk invoer met volledige vrijstelling van invoerrechten
- De aankomst van die goederen wordt bijgevolg niet aangemerkt als een bestemming die wordt

gelijkgesteld met een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel (artikel 25quater, § 1, tweede lid, en 12bis, tweede lid, 6°, van het Btw-Wetboek)

- Wanneer een goed wordt verkocht op de handelsbeurs, wordt de voorwaarde met betrekking tot het 'tijdelijk gebruik' niet langer vervuld en wordt de niet-overbrenging omgezet in een overbrenging, met als gevolg dat de bestemming van het goed in België wordt gelijkgesteld met een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel (artikel 25quater, § 1, eerste lid en 12bis, derde lid, van het Btw-Wetboek). Op dat tijdstip moet de belastingplichtige geïdentificeerd zijn voor btw-doeleinden in België (artikel 50, § 1, eerste lid, 3°, van het Btw-Wetboek)
- Ervan uitgaande dat het de accijnsproducten ter plaatse worden verkocht op de beurs en worden meegenomen door de koper, is er geen sprake van een intracommunautaire afstandsverkoop en vindt de levering overeenkomstig artikel 14, § 2, eerste lid, van het Btw-Wetboek plaats in België met toepassing van de Belgische btw ⁽²⁾.

Onder die omstandigheden, zal 'One Stop Shop (OSS)' Unie-regeling (artikel 369bis – 369duodecies van de richtlijn 2006/112/EG, cf. artikel 58quater van het Btw-Wetboek) in principe niet van toepassing zijn ⁽³⁾.

De verkoop van accijnsproducten op een handelsbeurs heeft dus tot gevolg dat de belastingplichtige (deelnemer aan de handelsbeurs) zich in België voor btw-doeleinden moet laten identificeren via een individueel btw-identificatienummer (artikel 50, § 1, eerste lid, 3°, van het Btw-Wetboek) bij het KMO Centrum specifieke materies. De in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige is niet verplicht om een aansprakelijk vertegenwoordiger te laten erkennen, maar hij heeft wel de mogelijkheid (artikel 55, § 2, van het Btw-Wetboek).

Hij moet in principe periodieke btw-aangiften indienen (artikel 53, § 1, eerste lid, 2°, van het Btw-Wetboek):

- De bestemming in België die het gevolg is van de overbrenging van de goederen (artikel 25quater, § 1, tweede lid, en 12bis, tweede lid, 6°, van het Btw-Wetboek) moet worden opgenomen in de btw-aangifte met betrekking tot het aangiftetijdperk waarin de btw opeisbaar is geworden. De maatstaf van heffing wordt opgenomen in roosters 81 en 86, de verschuldigde btw in rooster 55 en de aftrekbare btw in rooster 59.
- De levering die volgt op de overbrenging moet eveneens worden opgenomen in de btw-aangifte met betrekking tot het aangiftetijdperk waarin de btw opeisbaar is geworden. De maatstaf van heffing van de levering wordt opgenomen in rooster 03 en de verschuldigde btw wordt ingeschreven in rooster 54 (ingeval van een vrijgestelde intracommunautaire levering wordt de maatstaf van heffing opgenomen in rooster 46).

De belastingplichtige (deelnemer aan de beurs) mag gebruik maken van de bijzondere regeling voor manifestaties, beurzen en merchandising, voor zover de voorwaarden van die regeling voldaan zijn. Die

(2) De rubriek 2.1. bespreekt leveringen aan particulieren, maar voor de volledigheid merken we op dat wanneer de klant een als zodanig handelende belastingplichtige of niet-belastingplichtige rechtspersoon zou zijn die de goederen meeneemt (vervoert) naar een andere lidstaat, de leverancier dan een intracommunautaire levering verricht vanuit België die naar gelang het geval kan worden vrijgesteld door artikel 39bis, eerste lid, 1° of 3°, van het Btw-Wetboek voor zover alle voorwaarden voldaan zijn.

(3) De OSS-unieregeling is weliswaar van toepassing als het een levering binnen de gemeenschap betreft aan een niet-belastingplichtige en de verkoper een niet in de gemeenschap gevestigde belastingplichtige is en de levering wordt gefaciliteerd door een elektronische interface, maar die situatie is niet realistisch wanneer het verkopen ter plaatse op de handelsbeurs betreft waarbij de goederen door de afnemer worden meegenomen.

regeling wordt uitvoerig besproken in beslissing nr. E.T.116.547 van 09.06.2009. De uitsluiting bedoeld in punt 2, laatste alinea, laatste streepje van die beslissing wordt opgeheven.

Inlichtingen kunnen worden bekomen bij het KMO Centrum Specifieke Materies: foreigners.team2@minfin.fed.be).

2.2. De afnemer van de accijnsproducten is een in België voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige die gehouden is tot het indienen van periodieke btw-aangiften

Uitgangspunt: een in België voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige die gehouden is tot indiening van periodieke btw-aangiften zoals bedoeld in artikel 53, § 1, eerste lid, 2°, van het Btw-Wetboek, koopt accijnsproducten aan in een andere lidstaat. De bij een erkend entrepouthouder gekochte producten (onder de accijnsschorsingsregeling) worden door of voor rekening van de leverancier of de afnemer vervoerd vanuit de andere lidstaat naar België. De leverancier is een belastingplichtige die in de lidstaat van vertrek van de goederen waar hij geïdentificeerd is voor btw-doeleinden, gehouden is tot indiening van periodieke aangiften. De afnemer deelt zijn individueel Belgisch btw-identificatienummer mee aan de leverancier.

Wanneer de belastingplichtige een natuurlijke persoon is die bij de aankoop van de accijnsproducten uitsluitend handelt voor zijn privédoeleinden, wordt hij voor die aankoop beschouwd als een particulier. In dat geval zijn de regels zoals uiteengezet in punt 2.1. van toepassing.

Tenslotte kan, indien de leverancier niet de hoedanigheid van erkend entrepouthouder heeft, de accijnsschorsingsregeling inzake accijns niet van toepassing zijn. Hetzelfde geldt indien de afnemer niet de hoedanigheid van erkend entrepouthouder of geregistreerde geadresseerde of tijdelijk geregistreerde geadresseerde heeft. Daarvoor wordt verwezen naar punt 2.2.2.3.

2.2.1. Algemeen

De levering van de betrokken accijnsproducten vindt plaats, in de lidstaat waar deze goederen zich bevinden op het tijdstip van de aanvang van het vervoer of de verzending ervan naar de afnemer (artikel 32, eerste lid, van de richtlijn 2006/112/EG, cf. artikel 14, § 2, eerste lid, van het Btw-Wetboek).

Deze levering is in die lidstaat aan de btw onderworpen (artikel 2 van de richtlijn 2006/112/EG). De maatstaf van heffing voor deze levering bestaat uit alles wat de leverancier verkrijgt of moet verkrijgen van de afnemer, met inbegrip van de belastingen, rechten en heffingen (artikel 73 en 78, van de richtlijn 2006/112/EG). Deze levering is evenwel vrijgesteld, als ze voldoet aan de voorwaarden van de vrijstelling voor intracommunautaire levering zoals bepaald in de nationale regelgeving in de lidstaat van vertrek (artikel 138, lid 1, van de richtlijn 2006/112/EG).

De afnemer verricht een intracommunautaire verwerving van goederen (artikel 25bis, § 1, van het Btw-Wetboek) die plaatsvindt in België, daar waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van de aankomst van het vervoer of de verzending van de goederen naar de afnemer (artikel 25quiquies, § 2, van het Btw-Wetboek).

De intracommunautaire verwerving is in principe in België aan de btw onderworpen (artikel 3bis en 25ter, § 1, eerste lid, van het Btw-Wetboek) en dient te worden opgenomen in de door de verwerfer in te dienen periodieke btw-aangifte.

Deze intracommunautaire verwerving vindt in principe plaats op het tijdstip waarop de goederen ter beschikking worden gesteld van de afnemer wanneer ze worden verzonden of vervoerd door de afnemer of voor zijn rekening. Worden de goederen evenwel door of voor rekening van de leverancier vervoerd of verzonden naar de afnemer, dan vindt de intracommunautaire verwerving in principe plaats op het tijdstip van de aankomst van dit vervoer of deze verzending (artikel 25sexies, § 1, en artikel 16, § 1, eerste en derde lid, van het Btw-Wetboek) ⁽⁴⁾.

De btw verschuldigd over deze intracommunautaire verwerving wordt opeisbaar op het tijdstip van het uitreiken van de factuur overeenkomstig artikel 17, § 2, eerste lid, van het Btw-Wetboek. In afwijking daarvan wordt de belasting opeisbaar op de vijftiende dag van de maand volgend op die waarin de intracommunautaire verwerving heeft plaatsgevonden, indien geen factuur werd uitgereikt vóór deze datum (artikel 25sexies, § 2, van het Btw-Wetboek).

Deze principes inzake heffing van de btw zijn van toepassing los van de behandeling van de betrokken transactie op accijnsgebied. Het feit dat de verkoop van de accijnsproducten zou geschieden onder de accijnsschorsingsregeling, bijvoorbeeld tussen belastingentrepots, betekent niet dat deze transactie geen aanleiding geeft tot de opeisbaarheid van de btw. De gewone principes inzake btw, zoals hiervóór uiteengezet, blijven op deze intracommunautaire levering en -verwerving van toepassing. De goederen genieten evenwel een voorlopige vrijstelling indien zij zich tevens onder een andere regeling van entrepot dan douane-entrepot bevinden, ook wel genoemd btw-entrepot (zie punt 2.2.2.1.2.).

De accijnsregeling beïnvloedt daarentegen wél de vaststelling van de maatstaf van heffing voor de intracommunautaire verwerving die de afnemer verricht in de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van de accijnsproducten, in dit geval België. Hierna volgt een uiteenzetting over de wijze waarop de accijnsregeling de vaststelling van deze maatstaf van heffing beïnvloedt.

2.2.2. Maatstaf van heffing en verplichtingen inzake btw

Inzake accijnzen is het moment van verschuldigdheid van de accijnzen niet het moment van het indienen van de aangifte AC4. De aangifte AC4 wordt pas later ingediend en de betaling gebeurt nog later als de betrokkene een uitstel van betaling geniet.

2.2.2.1. Principe

Voor intracommunautaire verwervingen bestaat de maatstaf van heffing uit dezelfde elementen als die welke in aanmerking komen voor de bepaling van de maatstaf van heffing voor de levering van dezelfde goederen in België (artikel 26bis, eerste lid, van het Btw-Wetboek).

Kort gezegd moet de btw bijgevolg berekend worden over alles wat de leverancier van het goed als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de afnemer of van een derde (artikel 26, § 1, eerste lid, van het Btw-Wetboek).

(4) Zie ook nog punt 4.4.3. van circulaire 2020/C/50 van 02.04.2020 betreffende doorlopende leveringen.

Artikel 26, § 1, derde lid, van het Btw-Wetboek stelt bovendien uitdrukkelijk dat belastingen, rechten en heffingen eveneens in de maatstaf van heffing moeten worden opgenomen. Hiertoe behoren onder meer de accijnzen.

Wat de accijnzen betreft die, in geval de goederen aangekocht worden onder toepassing van de accijnsschorsingsregeling (hetgeen veronderstelt dat de verkoper van de accijnsproducten een erkend entrepouthouder/geregistreerde afzender is) moeten opgenomen worden in de maatstaf van heffing voor de intracommunautaire verwerving die de belastingplichtige-afnemer verricht in België, maken we hieronder het onderscheid tussen de volgende situaties:

- de afnemer is een erkend entrepouthouder;
- de afnemer is een geregistreerde geadresseerde of een tijdelijke geregistreerde geadresseerde ⁽⁵⁾.

2.2.2.2. Verschillende hypothesen in verband met de accijnsregeling

2.2.2.2.1. De afnemer is een erkend entrepouthouder in België

2.2.2.2.1.1. Accijnsregeling

Inzake accijns verloopt deze transactie in beginsel volkomen neutraal. De verkoper/erkend entrepouthouder verzendt de accijnsproducten immers onder de accijnsschorsingsregeling naar de Belgische afnemer/erkend entrepouthouder. De producten moeten niet tot verbruik worden uitgeslagen in de lidstaat van vertrek. Er is aldaar bijgevolg geen accijns verschuldigd. De Belgische erkend entrepouthouder mag de accijnsproducten onder de accijnsschorsingsregeling ontvangen, voorhanden hebben/opslaan, verwerken of eventueel verzenden. Het verkeer van accijnsproducten onder de accijnsschorsingsregeling gebeurt onder dekking van een e-AD.

De erkend entrepouthouder is de accijns slechts verschuldigd op het ogenblik waarop hij de producten in verbruik stelt in België (of aan de accijnsschorsingsregeling onttrekt). De inning van de accijns bij deze inverbruikstelling van accijnsproducten, geschiedt door middel van een aangifte AC4 via de informaticatoepassing PLDA.

Inzake accijnzen is het moment van verschuldigdheid van de accijnzen niet het moment van het indienen van de aangifte AC4. De aangifte AC4 wordt pas later ingediend en de betaling gebeurt nog later als de betrokkene een uitstel van betaling geniet.

2.2.2.2.1.2. Btw-regeling

De belastingplichtige afnemer is ertoe gehouden de intracommunautaire verwerving van accijnsproducten die hij verricht in België op te nemen in zijn Belgische periodieke btw-aangifte met betrekking tot het belastbaar tijdperk tijdens hetwelk de btw over deze intracommunautaire verwerving opeisbaar is geworden. De afnemer neemt de maatstaf van heffing van de intracommunautaire verwerving op in één van de roosters 81 of 82 en in rooster 86; de verschuldigde btw in rooster 55 en de btw die volgens de gewone regels aftrekbaar is in rooster 59. De roosters 55 en 59 dienen vanzelfsprekend niet te worden ingevuld voor de intracommunautaire verwervingen die vrijgesteld zijn op grond van artikel 39quater van het Btw-Wetboek (regeling btw-entrepot).

(5) Volledigheidshalve wordt inzake accijnzen opgemerkt dat de erkend entrepouthouder, geregistreerde afzender alsook de geregistreerde geadresseerde niet noodzakelijk de eigenaar moet zijn van de goederen. Zij kunnen een logistieke functie vervullen. Die hypothese wordt hieronder niet besproken.

Op het tijdstip van de intracommunautaire verwerving die de afnemer dient op te nemen in zijn periodieke aangifte, moet er nog geen rekening worden gehouden met accijns in de berekening van de maatstaf van de verschuldigde btw. In principe werd geen enkele accijns geheven over deze handeling, noch in de lidstaat van vertrek, noch in de lidstaat van aankomst.

Indien de belastingplichtige afnemer de accijnsproducten echter in verbruik stelt, en hij schuldenaar wordt van de hierover verschuldigde accijns, moet de Belgische accijns worden opgenomen in de maatstaf van heffing voor de intracommunautaire verwerving (artikel 26bis, tweede lid, van het Btw-Wetboek).

De inning van de accijns die verschuldigd is ingevolge de inverbruikstelling door uitslag uit het belastingentrepot van accijnsproducten door een erkend entrepothouder, geschiedt door middel van een aangifte ten verbruik AC4 via de informaticatoepassing PLDA.

De belastingplichtige afnemer – erkend entrepothouder neemt een kopie van de aangifte AC4 op in zijn inkomend factuurboek en brengt op deze kopie een verwijzing aan naar de factuur die werd uitgereikt voor de levering van de accijnsproducten door de leverancier (de levering dus die eerder aanleiding heeft gegeven tot de intracommunautaire verwerving in hoofde van de Belgische belastingplichtige).

De btw die verschuldigd is over het gedeelte van de maatstaf van heffing dat betrekking heeft op de Belgische accijns, moet worden voldaan in de periodieke aangifte met betrekking tot het belastbaar tijdperk tijdens hetwelk de aangifte AC4 werd ingediend. Deze btw kan in dezelfde periodieke aangifte in aftrek worden gebracht volgens de gewone regels.

De Belgische afnemer neemt het bedrag dat overeenstemt met de Belgische accijns op in zijn periodieke aangifte met betrekking tot het aangifte tijdvak gedurende dewelke de accijns opeisbaar werd in één van de roosters 81 of 82 en in rooster 86. Het bedrag van de over deze accijns verschuldigde btw wordt opgenomen in rooster 55. De btw die volgens de gewone regels aftrekbaar is in rooster 59.

Indien de afnemer de accijnsproducten echter onmiddellijk bij de ontvangst ervan in verbruik stelt (d.w.z. gedurende de periode van de periodieke aangifte waarin hij de intracommunautaire verwerving moet vermelden), moet de Belgische accijns die verschuldigd wordt ingevolge deze inverbruikstelling, uiteraard onmiddellijk worden opgenomen in de maatstaf van heffing voor de intracommunautaire verwerving.

Indien de belastingplichtige afnemer – erkend entrepothouder de accijnsproducten niet in verbruik stelt, maar ze op zijn beurt ofwel verkoopt in het belastingentrepot met behoud van de accijnsschorsingsregeling, ofwel ze verstuurt onder de accijnsschorsingsregeling naar een andere afnemer – erkend entrepothouder, wordt de maatstaf van heffing van de intracommunautaire verwerving die hij verricht heeft en waarin geen enkele accijns is begrepen, op dat ogenblik definitief.

Overeenkomstig artikel 39quater, § 1, van het Btw-Wetboek, zijn van de belasting vrijgesteld, de invoeren, de intracommunautaire verwervingen en de leveringen van goederen die onder een andere regeling van entrepot dan douane-entrepot worden geplaatst.

Artikel 39quater, § 2, bepaalt de plaatsen die als ander entrepot dan douane-entrepot worden beschouwd:

- voor accijnsproducten, de in België gelegen plaatsen die aangemerkt worden als belastingentrepots in de zin van artikel 4, punt 11, van de richtlijn 2008/118/EG (zie artikel 5, 9°, van de wet van 22.12.2009)
- voor andere goederen dan accijnsproducten, de in België gelegen plaatsen die als zodanig door de koning worden aangemerkt.

Artikel 3 van het koninklijk besluit nr. 54 van 25.02.1996, genomen in uitvoering van artikel 39quater van het Btw-Wetboek bepaalt evenwel dat:

'§ 1 De plaatsing van goederen onder de andere regeling van entrepot dan douane-entrepot is beperkt:

1° voor de goederen ingevoerd in België in de zin van artikel 23 van het Wetboek, tot dezelfde goederen als deze die overeenkomstig de geldende communautaire douanereglementering onder de regeling van douane-entrepot mogen worden geplaatst;

2° voor de andere goederen dan die bedoeld onder 1°, tot de goederen opgenomen in de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 54.

§ 2. Zijn uitgesloten van de andere regeling van entrepot dan douane-entrepot, de goederen die bestemd zijn om in het kleinhandelsstadium te worden geleverd.'

De enige accijnsproducten die opgenomen werden in de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 54 zijn energieproducten.

Bijgevolg, wanneer energieproducten, vermeld in de bijlage van het koninklijk besluit nr. 54, die aangekocht werden onder de accijnsschorsingsregeling inzake accijns in een andere lidstaat in België geplaatst worden onder de regeling van belastingentrepot, moeten zij eveneens verplicht geplaatst worden onder de regeling van het btw-entrepot, met vrijstelling van de btw op grond van artikel 39quater van het Btw-Wetboek. De intracommunautaire verwervingen van die producten zullen dus voorlopig vrijgesteld zijn van de btw.

Voor de andere accijnsproducten kan de intracommunautaire verwerving nooit op grond van artikel 39quater van het Btw-Wetboek vrijgesteld zijn van de btw.

De toepassingsvoorwaarden van de regeling van btw-entrepot worden besproken in de circulaire nr. AOIF 14/2003 (E.T.98.973) van 19.05.2003, waarnaar wordt verwezen.

2.2.2.2.2. De afnemer is een geregistreerde geadresseerde of tijdelijk geregistreerde geadresseerde in België

2.2.2.2.2.1. Accijnsregeling

Zowel een geregistreerde geadresseerde als een tijdelijk geregistreerde geadresseerde (deze begrippen worden uitgelegd onder punt 1.4.2.1) kunnen goederen onder de accijnsschorsingsregeling ontvangen van een erkend entrepouder of een geregistreerde afzender gevestigd in een andere lidstaat. Dit betekent dat de erkend entrepouder of de geregistreerde afzender de accijnsproducten vanuit de andere lidstaat naar België kan verzenden, zonder deze accijnsproducten in verbruik te moeten stellen in de lidstaat van vertrek. Er is bijgevolg geen accijns verschuldigd in de lidstaat van vertrek. Het verkeer van de accijnsproducten onder de accijnsschorsingsregeling geschiedt in dit geval, zoals het verkeer tussen belastingentrepots, onder dekking van een e-AD.

In België, lidstaat van aankomst, wordt de accijns verschuldigd op het ogenblik van de ontvangst van de accijnsproducten door de geregistreerde geadresseerde of tijdelijk geregistreerde geadresseerde. De inning van de accijns gebeurt door middel van een aangifte AC4.

2.2.2.2.2. Btw-regeling

De btw op de intracommunautaire verwerving is in principe steeds verschuldigd (de vrijstelling op grond van artikel 39quater van het Btw-Wetboek kan nooit worden ingeroepen aangezien de goederen in onderhavig geval niet in een belastingentrepot worden geplaatst) en de btw moet worden voldaan in de periodieke btw-aangifte van de verwerver. De maatstaf van heffing voor de intracommunautaire verwerving die de belastingplichtige afnemer verricht in België, omvat de accijns die hij in België verschuldigd is op het ogenblik van de ontvangst van de accijnsproducten (artikel 26bis, tweede lid, van het Btw-Wetboek).

De afnemer neemt de maatstaf van heffing van de intracommunautaire verwerving op in één van de roosters 81 of 82 en in rooster 86; de verschuldigde btw in rooster 55 en de btw die volgens de gewone regels aftrekbaar is in rooster 59.

2.2.2.3. Andere gevallen

2.2.2.3.1. Accijnsregeling

In uitzonderlijke gevallen is het mogelijk dat de afnemer/belastingplichtige indiener in België noch de hoedanigheid van erkend entepothouder, noch de hoedanigheid van geregistreerde geadresseerde, noch deze van tijdelijk geregistreerde geadresseerde heeft.

Dit zal bijvoorbeeld het geval zijn indien de afnemer handelt in de het kader van zijn economische activiteit maar geen verkoopsactiviteit van accijnsproducten uitoefent.

In die omstandigheden, kan de afnemer geen accijnsproducten in een andere lidstaat kopen onder de accijnsschorsingsregeling.

De regeling bedoeld in punt 1.4.4., B, hiervóór, zal in dergelijke gevallen in principe van toepassing zijn. De verzending van de accijnsproducten geschiedt in dergelijke gevallen onder dekking van (elektronisch: pas voorzien vanaf 2023) vereenvoudigd administratief document. Het is eveneens mogelijk dat de Algemene Administratie der Douane en Accijnzen, voor wat de inning van de accijns betreft, van mening is dat het regime van de verkopen op afstand inzake accijns van toepassing is (zie punt 1.4.4., A.).

In die gevallen, zal de accijns zowel geïnd worden in de lidstaat van vertrek als in de lidstaat van aankomst. De terugbetaling van de accijns kan in de lidstaat van vertrek worden gevraagd door de persoon die deze accijnzen aldaar heeft voldaan.

2.2.2.3.2. Btw-regeling

De maatstaf van heffing van de intracommunautaire verwerving verricht door de belastingplichtige afnemer in België bevat zowel de accijnzen voldaan in de lidstaat van vertrek, als de Belgische accijnzen, op grond van artikel 26bis, eerste lid, en artikel 26, § 1, derde lid, van het Btw-Wetboek.

Wanneer de afnemer, na het tijdstip waarop de intracommunautaire verwerving in België plaatsvindt, de teruggave kan bekomen van de in de lidstaat van aanvang van het vervoer of de verzending voldane accijnzen, zal de maatstaf van heffing van de intracommunautaire verwerving, overeenkomstig artikel 26bis, § 1, derde lid, van het Btw-Wetboek, verminderd worden, **voor zover de leverancier deze accijnzen aanrekende aan de afnemer en ze hem ook terugbetaalde**. Dit doet in hoofde van de Belgische afnemer een vordering tot teruggaaf ontstaan van de btw die werd geheven over het gedeelte

van de maatstaf van heffing dat betrekking heeft op de teruggegeven accijnzen (artikel 77, § 1, 1°, van het Btw-Wetboek).

Teneinde deze vordering tot teruggaaf van btw te kunnen uitoefenen, moet de Belgische afnemer in het bezit zijn van een document waaruit de terugbetaling van de in de lidstaat van vertrek betaalde accijns blijkt. Het kan gaan om een verbeterend stuk (creditnota), afgeleverd door de leverancier, eventueel aangevuld met een afschrift van de aangifte ten verbruik van accijnsproducten die door de leverancier in de lidstaat van vertrek werd ingediend en waarop de bevoegde overheid de teruggaaf van de accijnsrechten op de betrokken producten heeft vermeld.

Inzake accijnzen wordt ook steeds een betalingsbewijs gevraagd van de initiële accijnzen bij een aanvraag tot terugbetaling.

In de periodieke aangifte met betrekking tot het belastbaar tijdperk tijdens hetwelk het voormeld stuk werd uitgereikt door de leverancier, neemt de Belgische afnemer het bedrag van de accijns teruggegeven door de leverancier op in rooster 84. Hij brengt dit bedrag in mindering van het bedrag dat ingeschreven staat in één van de roosters 81 of 82 en van het bedrag in rooster 86.

De afnemer kan de teruggave verkrijgen van de btw geheven over het gedeelte van de maatstaf van heffing dat overeenkomt met de teruggegeven accijns, ten vroegste in de periodieke aangifte met betrekking tot de periode waarin de leverancier het bovenvermelde document heeft uitgereikt, door de opname van dit bedrag in vak IV, C 'Regularisaties' van zijn periodieke aangifte, onder de letter b) - aftrekbare belasting (bedrag opgenomen in rooster 62). In dat geval, moet hij ook de initieel afgetrokken belasting herzien door inschrijving van het bedrag onder de letter c) - verschuldigde belasting (bedrag opgenomen in rooster 61). Wanneer de afnemer volledig recht op aftrek heeft van de btw geheven over die intracommunautaire verwerving van accijnsproducten, aanvaardt de administratie evenwel dat geen enkele regularisatie wordt uitgevoerd.

2.3. De afnemer van de accijnsproducten is een lid van de groep van vier

2.3.1. Definitie groep van vier

De groep van vier omvat:

- landbouwondernemers onderworpen aan de bijzondere landbouwregeling bedoeld in artikel 57 van het Btw-Wetboek (cf. artikelen 295 tot en met 305 van de richtlijn 2006/112/EG);
- belastingplichtigen onderworpen aan de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen bedoeld in artikel 56bis van het Btw-Wetboek (cf. artikelen 282 tot en met 292 van de richtlijn 2006/112/EG);
- belastingplichtigen die uitsluitend handelingen verrichten die zijn vrijgesteld overeenkomstig artikel 44 van het Btw-Wetboek en waarvoor zij geen recht op aftrek hebben (artikelen 132 tot en met 137 van de richtlijn 2006/112/EG). Tot deze categorie behoren ook de btw-eenheden die uitsluitend uitgaande (externe) handelingen verrichten die op grond van artikel 44 van het Btw-Wetboek zijn vrijgesteld en hen geen recht op aftrek verlenen;
- de niet-belastingplichtige rechtspersonen, met name:
 - * de publieke overheden (staten, gewesten, gemeenschappen, agglomeraties, provincies, gemeenten en openbare instellingen) en de andere publiekrechtelijke lichamen die niet als belastingplichtige worden aangemerkt overeenkomstig artikel 6, eerste lid, van het Btw-Wetboek

(artikel 13, lid 1, eerste alinea, van de richtlijn 2006/112/EG), onder voorbehoud van de uitzonderingen voorzien in artikel 6, tweede en derde lid, van het Btw-Wetboek (artikel 13, lid 1, tweede en derde alinea, van de richtlijn 2006/112/EG);

- * bepaalde andere rechtspersonen, zoals de passieve holdings waarvan de activiteit zich beperkt tot het aanhouden van deelnemingen.

Er dient te worden opgemerkt dat de leden van de groep van vier bedoeld onder de eerste drie opsommingstekens hierboven, wanneer zij natuurlijke personen zijn, als particulieren moeten worden beschouwd, voor zover zij bij de aankoop uitsluitend handelen voor hun privédoeleinden. In dat geval zijn de regels uiteengezet onder de punt 2.1. van toepassing.

Uitgangspunt: een in België gevestigd lid van de 'groep van vier' koopt accijnsproducten aan in een andere lidstaat. De verkochte producten worden door de leverancier, door de afnemer of voor hun rekening vervoerd naar België. De leverancier is een belastingplichtige die in de lidstaat van vertrek van de goederen, gehouden is tot het indienen van periodieke btw-aangiften.

Er wordt herhaald dat in de uiteenzetting hieronder wordt verondersteld dat er geen sprake is van de situatie waarbij de afnemer een belastingplichtige of niet-belastingplichtige rechtspersoon is van wie de intracommunautaire verwervingen van goederen niet aan de btw zijn onderworpen op grond van artikel 25ter, § 1, tweede lid, 1°, van het Btw-Wetboek (artikel 3, lid 1, a), van de richtlijn 2006/112/EG) (bijv. diplomatieke betrekkingen, internationale instellingen, NAVO...). Enkel bij punt 2.3.2.2.4. hieronder wordt kort de vrijstelling van artikel 4 van het koninklijk besluit nr. 51 vermeld in het kader van de bespreking van dat koninklijk besluit.

2.3.2. Btw-regeling

2.3.2.1. De levering

De levering van de betrokken accijnsproducten vindt in principe plaats daar waar het goed zich bevindt op het tijdstip van de verzending of het vervoer naar de afnemer (artikel 32, eerste lid, van de richtlijn 2006/112/EG, cf. artikel 14, § 2, eerste lid, van het Btw-Wetboek). Het is bijgevolg in de lidstaat van waaruit de goederen vervoerd worden naar België dat deze levering aan de belasting is onderworpen (artikel 2 van de richtlijn 2006/112/EG). Ze vindt in principe plaats op het tijdstip waarop het goed ter beschikking van de verkrijger wordt gesteld. Wanneer het goed in verband met de afgifte door of voor rekening van de leverancier wordt verzonden of vervoerd, vindt de levering in principe plaats op het tijdstip van de aankomst van de verzending of het vervoer naar de afnemer.

Artikel 138 van de richtlijn 2006/112/EG voorziet in een vrijstelling van de levering in hoofde van de leverancier in de lidstaat van vertrek voor zover alle voorwaarden voldaan zijn:

- **Eerste hypothese:** het betreft een lid van de 'groep van vier' die de drempel inzake intracommunautaire verwervingen van 11.200 euro heeft overschreden in het lopende kalenderjaar of in de loop van het vorige kalenderjaar of die ervoor geopteerd heeft zijn intracommunautaire verwervingen te onderwerpen aan de btw (artikel 25ter, § 1, tweede lid, 2°, van het Btw-Wetboek).

Het lid van de groep van vier dat zich in die situatie bevindt, is verplicht om zijn Belgisch btw-identificatienummer mee te delen aan zijn leverancier.

De levering van de accijnsproducten aan dergelijke afnemer is in de lidstaat van vertrek vrijgesteld van btw, overeenkomstig artikel 138, lid 1, van de richtlijn 2006/112/EG voor zover alle voorwaarden voor de vrijstelling voldaan zijn.

- **Tweede hypothese:** het betreft een lid van de 'groep van vier' die de drempel inzake intracommunautaire verwervingen van 11.200 euro niet heeft overschreden in het lopende kalenderjaar of in de loop van het vorige kalenderjaar en die er niet voor geopteerd heeft zijn intracommunautaire verwervingen van andere goederen dan nieuwe vervoermiddelen of accijnsproducten aan de btw te onderwerpen (artikel 25ter, § 1, tweede lid, 2°, van het Btw-Wetboek).

Het lid van de groep van vier dat zich in die situatie bevindt, maar toch een btw-identificatienummer heeft, deelt zijn btw-identificatienummer NIET mee aan de leverancier.

De levering van de accijnsproducten aan dergelijke afnemer is in de lidstaat van vertrek vrijgesteld van btw, overeenkomstig artikel 138, lid 2, b), van de richtlijn 2006/112/EG, indien voldaan is aan de voorwaarden van de vrijstelling, wat onder meer inhoudt dat de verzending of het vervoer van de goederen moet plaatsvinden overeenkomstig artikel 19 en artikel 34 van de richtlijn 2008/118/EG. Het vervoer moet met andere woorden gebeuren onder dekking van:

- * van een elektronisch administratief document (e-AD) als het vervoer gebeurt onder de accijnsschorsingsregeling (zie artikel 21 van de richtlijn 2008/118/EG), of;
- * van een (elektronisch: pas voorzien vanaf 2023) vereenvoudigd administratief document (VGD) als het vervoer gebeurt buiten de accijnsschorsingsregeling (zie artikel 34 van de richtlijn 2008/118/EG).

2.3.2.2. De intracommunautaire verwerving

2.3.2.2.1. Principe

We herinneren er nogmaals aan dat de verkoper een belastingplichtige is die in de lidstaat van vertrek gehouden is tot de indiening van periodieke btw-aangiften.

De in België gevestigde afnemer/lid van de 'groep van vier' verricht een intracommunautaire verwerving (artikel 25bis, § 1, van het Btw-Wetboek) die in beginsel plaatsvindt in België, plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van de aankomst van de verzending of van het vervoer naar de afnemer (artikel 25quinqies, § 2, van het Btw-Wetboek).

Deze intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel is in België aan de belasting onderworpen ongeacht of de afnemer er al dan niet toe gehouden is zijn intracommunautaire verwervingen van goederen, andere dan accijnsproducten en nieuwe vervoermiddelen te onderwerpen aan de belasting (artikel 25ter, § 1, eerste lid en tweede lid, 2°, van het Btw-Wetboek), anders gezegd, ongeacht of hij de drempel van 11.200 euro heeft overschreden in het lopende of vorige kalenderjaar of heeft geopteerd.

Deze intracommunautaire verwerving vindt in principe plaats op het tijdstip waarop de goederen ter beschikking van de verkrijger worden gesteld. Worden de producten evenwel door of voor rekening van de leverancier vervoerd of verzonden naar de afnemer, dan vindt de intracommunautaire verwerving in principe plaats op het tijdstip van de aankomst van dit vervoer of deze verzending (artikel 25sexies en artikel 16, § 1, eerste en derde lid, van het Btw-Wetboek).

De btw over deze intracommunautaire verwerving wordt opeisbaar op het tijdstip van het uitreiken van de factuur overeenkomstig artikel 17, § 2, eerste lid, van het Btw-Wetboek. De belasting wordt evenwel opeisbaar de vijftiende dag van de maand volgend op die waarin de intracommunautaire verwerving heeft plaatsgevonden, indien geen factuur werd uitgereikt voor deze datum (artikel 25sexies, § 2, van het Btw-Wetboek).

2.3.2.2. Maatstaf van heffing

Wat de vaststelling betreft van de maatstaf van heffing voor de bepaling van de btw die verschuldigd is over de hiervóór vermelde intracommunautaire verwerving en de verschillende hypothesen die terzake moeten onderscheiden worden, kan verwezen worden naar hetgeen uiteengezet werd aangaande de regeling voor intracommunautaire verwervingen van accijnsproducten door belastingplichtigen die gehouden zijn tot het indienen van periodieke btw-aangiften overeenkomstig artikel 53, § 1, eerste lid, 2°, van het Btw-Wetboek.

Het volstaat hier op te merken dat normalerwijze (behalve in het uitzonderlijke geval waarin de buitenlandse leverancier de hoedanigheid van erkend entrepouhouder en de koper/lid van de 'groep van vier' de hoedanigheid van geregistreerde geadresseerde of tijdelijk geregistreerde geadresseerde zou hebben) de accijnsrechten zowel in de lidstaat van vertrek als in de lidstaat van aankomst zullen geheven worden en dat bijgevolg het stelsel met gebruikmaking van het (elektronisch: pas voorzien vanaf 2023) vereenvoudigd administratief document.

2.3.2.3. Wijze van voldoening van de belasting

Aangezien de btw in principe in ieder geval opeisbaar is over de intracommunautaire verwerving van de accijnsproducten die worden verricht door een lid van de 'groep van vier' ⁽⁶⁾, verloopt de heffing van deze btw op een verschillende wijze naargelang de verwerper al dan niet gehouden is zijn intracommunautaire verwervingen van andere goederen dan accijnsproducten en nieuwe vervoermiddelen aan de belasting te onderwerpen.

2.3.2.3.1. De afnemer is ertoe gehouden al zijn intracommunautaire verwervingen te onderwerpen aan de btw

- Algemeen

De afnemer is ertoe gehouden de intracommunautaire verwerving van de accijnsproducten die hij verricht in België op te nemen in de bijzondere btw-aangifte (nr. 629) overeenkomstig artikel 53ter, 1°, van het Btw-Wetboek, met betrekking tot het kalenderkwartaal waarin de btw over deze intracommunautaire verwerving opeisbaar is geworden.

De afnemer neemt de maatstaf van heffing van de intracommunautaire verwerving op in rooster 73 en de verschuldigde BTW in rooster 80.

De betrokken categorieën van afnemers hebben geen recht op aftrek.

- Gevolgen inzake btw van de teruggaaf van accijns aan de leverancier in de lidstaat van vertrek

De maatstaf van heffing voor de intracommunautaire verwerving die wordt verricht door de afnemer in België, kan verminderd worden met het bedrag aan accijns waarvan de leverancier teruggaaf verkrijgt in

(6) De situatie van artikel 25ter, § 1, tweede lid, 1°, van het Btw-Wetboek buiten beschouwing gelaten.

de lidstaat van vertrek van de accijnsproducten, voor zover de leverancier ze aan de afnemer aanrekende en ze hem heeft terugbetaald. Dit doet in hoofde van de Belgische afnemer een vordering tot teruggaaf ontstaan van de BTW die werd geheven over het gedeelte van de maatstaf van heffing dat betrekking heeft op de teruggegeven accijns (artikel 77, § 1, 1°, van het Btw-Wetboek).

Teneinde deze vordering tot teruggaaf van btw te kunnen uitoefenen, moet de Belgische afnemer over een verbeterend stuk (creditnota) beschikken, afgeleverd door de leverancier, voor het bedrag van de teruggegeven buitenlandse accijns.

Inzake accijnzen wordt ook steeds een betalingsbewijs gevraagd van de initiële accijnzen bij een aanvraag tot terugbetaling.

Het bedrag van de ontvangen creditnota wordt ingeschreven in rooster 77 en de herziening van de belasting in het voordeel van de aangever in rooster 82 van de bijzondere btw-aangifte met betrekking tot het kwartaal waarin het voormelde stuk werd uitgereikt.

2.3.2.2.3.2. De afnemer is er niet toe gehouden zijn intracommunautaire verwervingen van goederen, andere dan accijnsproducten en nieuwe vervoermiddelen, te onderwerpen aan de btw

- Algemeen

In het artikel 58, § 1bis, van het Btw-Wetboek, wordt de wijze van heffing en van de eventuele teruggave geregeld van de btw die verschuldigd is over de intracommunautaire verwerving van accijnsproducten, andere dan tabaksfabricaten, die worden verricht door leden van 'de groep van vier' die er niet toe gehouden zijn hun intracommunautaire verwervingen van andere goederen dan accijnsproducten en nieuwe vervoermiddelen te onderwerpen aan de btw.

Zij voldoen de btw die verschuldigd is over de intracommunautaire verwervingen van de voormelde accijnsproducten aan de bevoegde ambtenaar met ten minste een titel van attaché aangeduid door de administrateur-generaal van de douane en accijnzen.

De toepassing van artikel 58, § 1bis, van het Btw-Wetboek, wordt geregeld in het koninklijk besluit nr. 51 van 14.04.1993, met betrekking tot de vereenvoudigingsregeling voor intracommunautaire verwervingen van accijnsproducten op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde.

- Het koninklijk besluit nr. 51

Toepassingsgebied

De regeling van koninklijk besluit nr. 51 is van toepassing op de intracommunautaire verwervingen (artikel 1 van het koninklijk besluit nr. 51):

- door leden van 'de groep van vier' die er niet toe gehouden zijn hun intracommunautaire verwervingen van andere goederen dan accijnsproducten of nieuwe vervoermiddelen te onderwerpen aan de btw
- van energieproducten of alcohol en alcoholhoudende dranken (artikel 1, § 6, 4°, van het Btw-Wetboek)
- die worden vervoerd of verzonden vanuit een andere lidstaat naar België overeenkomstig artikel 34 van de richtlijn 2008/118/EG onder dekking van een (elektronisch: pas voorzien vanaf 2023) vereenvoudigd administratief document of van een vervangend handelsdocument.

Wijze van voldoening van de btw

De btw die verschuldigd is over de voormelde intracommunautaire verwervingen is opeisbaar op hetzelfde tijdstip als de accijns of de controleretributie en wordt door de Belgische afnemer voldaan aan het bevoegde hulpkantoor der douane en accijnzen (artikel 1, eerste lid, van het koninklijk besluit nr. 51).

De accijns en btw wordt via elektronische weg betaald via een aangifte AC4 in de informaticatoepassing PLDA.

De aangifte AC4 geldt als btw-aangifte (artikel 5 van het koninklijk besluit nr. 51). Zij moet vergezeld zijn van de door de leverancier uitgereikte factuur of van een als zodanig geldend document dat de levering van de accijnsproducten vaststelt evenals van alle andere stukken waaruit blijkt dat de vermeldingen op de factuur of het document juist zijn en die de gegevens staven die werden opgenomen in de aangifte ten verbruik. Het betreft onder meer bestelbons, contracten, verzendingsstukken, vervoerdocumenten en betalingsstukken die opgemaakt werden door de Belgische afnemer of die hem werden overhandigd.

Teruggaaf

De maatstaf van heffing voor de intracommunautaire verwerving door de afnemer in België, kan verminderd worden met het bedrag aan accijns waarvan de leverancier teruggaaf verkrijgt in de lidstaat van vertrek van de accijnsproducten, voor zover de leverancier ze heeft aangerekend aan de afnemer en ze hem heeft terugbetaald. Dit doet in hoofde van de Belgische afnemer een vordering tot teruggaaf ontstaan van de btw die werd geheven over het gedeelte van de maatstaf van heffing dat betrekking heeft op de teruggegeven accijns (artikel 77, § 1, 1°, van het Btw-Wetboek).

De Belgische afnemer kan bij het hulpkantoor der douane en accijnzen waar de Belgische accijns en btw werd voldaan, of, bij gebreke daarvan, bevoegd voor de plaats waar de geadresseerde is gevestigd, schriftelijk om teruggaaf verzoeken van het hogervermeld bedrag aan btw. Deze schriftelijke aanvraag om teruggaaf moet vergezeld zijn van de documenten en bewijzen waarin is voorzien in het volgende lid en worden ingediend bij het hulpkantoor der douane en accijnzen binnen de verjaringstermijn van de vordering tot teruggaaf overeenkomstig het Btw-Wetboek of de uitvoeringsbesluiten.

Teneinde deze vordering tot teruggaaf van btw te kunnen uitoefenen, moet de Belgische afnemer:

- een verbeterend stuk (creditnota) afgeleverd door de leverancier voorleggen voor het bedrag van de terugbetaalde buitenlandse accijns
- de voormelde factuur of ieder ander als zodanig geldend stuk kunnen voorleggen dat de transactie vaststelt die aanleiding heeft gegeven tot de intracommunautaire verwerving van de accijnsproducten
- de betaling kunnen bewijzen van de btw die het voorwerp uitmaakt van de aanvraag om teruggaaf (artikel 6, tweede lid, van het koninklijk besluit nr. 51).

Op een aanvraag om teruggaaf van minder dan 12,50 euro wordt echter niet ingegaan (artikel 12, § 2, van het koninklijk besluit nr. 4 van 29.12.1969).

2.3.2.2.4. Vrijstelling van artikel 4 van het koninklijk besluit nr. 51

Artikel 4 van het koninklijk besluit nr. 51 stelt de intracommunautaire verwervingen van accijnsproducten bedoeld in artikel 1 van koninklijk besluit nr. 51 vrij van btw, wanneer ze zijn vrijgesteld van accijns overeenkomstig artikel 12 van de richtlijn 2008/118/EG.

Accijnsgoederen zijn overeenkomstig artikel 12 van de richtlijn 2008/118/EG vrijgesteld van de betaling van accijns wanneer zij bestemd zijn om te worden gebruikt:

- a. in het kader van diplomatieke of consulaire betrekkingen
- b. door internationale instellingen die als dusdanig door de overheid van de gastlidstaat zijn erkend, alsmede door de leden van deze instellingen, zulks binnen de beperkingen en onder de voorwaarden die zijn vastgesteld bij de internationale verdragen tot oprichting van deze instellingen of bij de vestigingsovereenkomsten
- c. door de strijdkrachten van alle staten die partij zijn bij het Noord-Atlantisch Verdrag, met uitzondering van de lidstaat waarin de accijns verschuldigd is, ten behoeve van deze strijdkrachten of het hen begeleidend burgerpersoneel of voor de bevoorrading van hun messes of kantines
- d. door de strijdkrachten van het Verenigd Koninkrijk die op Cyprus zijn gestationeerd overeenkomstig het Verdrag betreffende de oprichting van de Republiek Cyprus van 16.08.1960, ten behoeve van deze strijdkrachten of het hen begeleidend burgerpersoneel of voor de bevoorrading van hun messes of kantines
- e. voor verbruik in het kader van een met derde landen of internationale instellingen gesloten overeenkomst voor zover een dergelijke overeenkomst wordt aanvaard of toegestaan op het gebied van vrijstelling van btw.

De aangifte AC4 geldt als aanvraag om vrijstelling van de btw (artikel 5 van het koninklijk besluit nr. 51). Zij moet vergezeld zijn van de door de leverancier uitgereikte factuur of van het als zodanig geldend document met betrekking tot de levering samen met alle andere stukken waaruit blijkt dat de vermeldingen van de factuur of het document juist zijn en die de gegevens staven die werden opgenomen in de aangifte ten verbruik. Het betreft onder meer bestelbons, contracten, verzendingsstukken, vervoerdocumenten, betalingsstukken en stukken tot bewijs van de vrijstelling van de btw die opgemaakt werden door de Belgische afnemer of die hem werden overhandigd.

In de praktijk zal deze vrijstelling zelden toepassing vinden omdat de intracommunautaire verwervingen van goederen waarvan de levering in België krachtens artikel 42, §§ 1, 2 en 3, eerste lid, 1° tot 8°, van het Btw-Wetboek zou worden vrijgesteld, niet aan de btw zijn onderworpen krachtens artikel 25ter, § 1, tweede lid, 1°, van het Btw-Wetboek. Een handeling kan voor btw slechts worden vrijgesteld als ze aan de btw is onderworpen, met andere woorden als ze belastbaar is.

3. De bijzondere accijns- en btw-regeling voor tabaksfabricaten

De behandeling inzake accijns van de tabaksfabricaten wordt geregeld door de wet van 03.04.1997 betreffende het fiscaal stelsel van gefabriceerde tabak (BS, 16.05.1997), door het koninklijk besluit van 18.07.2013 betreffende het fiscaal stelsel van gefabriceerde tabak (BS, 06.08.2013) en door het ministerieel besluit van 01.08.1994 betreffende het fiscaal stelsel van gefabriceerde tabak (BS, 22.08.1994), onverminderd evenwel de algemene bepalingen van de wet van 22.12.2009 betreffende de algemene regeling inzake accijnzen (BS, 31.12.2009).

3.1. Krachtlijnen van de bijzondere accijnsregeling voor tabaksfabricaten

De tabaksfabricaten die onderworpen zijn aan deze bijzondere regeling worden gedefinieerd in de wet van 03.04.1997 betreffende het fiscaal stelsel van gefabriceerde tabak (hierna 'W. tabak'). De bijzondere accijnsregeling voor deze tabaksfabricaten vindt men voornamelijk terug in het ministerieel besluit van 01.08.1994 betreffende het fiscaal stelsel van gefabriceerde tabak (hierna 'M.B. tabak'). Hierna worden de belangrijkste punten van deze bijzondere regeling kort toegelicht.

Elke marktdeelnemer en elke kerver moeten zich laten erkennen als erkend entrepouthouder (artikel 2, M.B. tabak). 'Fabrikant' is de bezitter of houder van een werkende tabaksfabriek (artikel 1, M.B. tabak). 'Kerver' is degene die zijn werkzaamheden beperkt tot het snijden of op andere wijze versnipperen van tabak opdat deze geschikt zouden zijn om zonder verdere industriële verwerking te worden gerookt (artikel 1, M.B. tabak).

Een marktdeelnemer is iedere natuurlijke of rechtspersoon die tabaksfabricaten in verbruik stelt in België in zijn hoedanigheid van erkend entrepouthouder (artikel 1bis W. tabak). Het is ook de marktdeelnemer die fiscale kentekens kan bestellen om aan te brengen op tabaksfabricaten die hij in verbruik wenst te stellen in België.

De inning van de accijns op tabaksfabricaten gebeurt – naar analogie met hetgeen geldt voor de andere accijnsproducten – door middel van een elektronische aangifte AC4. De fiscale kentekens, de zgn. fiscale bandjes en de fiscale zegels (artikel 21, M.B. tabak) zijn geen bewijs van betaling, maar dienen als controlemiddel. Zij kunnen worden besteld via een geautomatiseerd systeem, Gestab genaamd.

De tabaksfabricaten bestemd voor inverbruikstelling in België moeten bekleed zijn met een Belgisch fiscaal kenteken (artikel 28, M.B. tabak). Het vervoer van tabaksfabricaten – al dan niet bekleed met fiscale kentekens – vanuit een andere lidstaat naar België met het oog op hun inverbruikstelling in België moet steeds geschieden ter bestemming van een erkend entrepouthouder.

Er wordt trouwens opgemerkt dat de aan- en verkoop op afstand van tabaksfabricaten is verboden op grond van artikel 13 van het koninklijk besluit van 05.02.2016 betreffende het fabriceren en het in de handel brengen van producten op basis van tabak en voor roken bestemde kruidenproducten.

3.2. De bijzondere btw-regeling voor tabaksfabricaten

De bijzondere btw-regeling voor de tabaksfabricaten geldt voor de tabaksfabricaten zoals omschreven door de wet van 03.04.1997 betreffende het fiscaal stelsel van gefabriceerde tabak (BS, 16.05.1997). Zij geldt eveneens voor tabakssurrogaten, in de mate waarin deze voor de heffing van de accijnzen gelijkgesteld worden met tabaksfabricaten (artikel 58, § 1. tweede lid, van het Btw-Wetboek; artikel 8, W. tabak).

De btw die verschuldigd is voor de levering, de invoer of de intracommunautaire verwerving van deze tabaksfabricaten (tabakssurrogaten daaronder begrepen) in België, is opeisbaar op hetzelfde tijdstip als de accijnzen (artikel 58, § 1, eerste en vierde lid, van het Btw-Wetboek; artikel 1, eerste lid, van het koninklijk besluit nr. 13).

Het is steeds de marktdeelnemer, met name de schuldenaar van de accijnzen, die de verschuldigde btw moet betalen samen met de accijnzen door middel van een elektronische aangifte AC4. (z. hiervoor) (artikel 1, tweede lid, van het koninklijk besluit nr. 13).

De leveringen die plaatsvinden in België worden gefactureerd tegen een prijs inclusief belasting. Bovendien moet op de factuur de vermelding voorkomen: 'Tabaksfabricaten: btw voldaan bij de bron en niet aftrekbaar' (artikel 2 van het koninklijk besluit nr. 13).

3.2.1. Intracommunautaire verwerving door een belastingplichtige- indiener

Niettegenstaande de btw verschuldigd is op hetzelfde tijdstip en samen met de accijnzen op de tabaksfabricaten, is de Belgische koper, in de hoedanigheid van belastingplichtige-indiener, ertoe gehouden de intracommunautaire verwervingen van tabaksfabricaten die hij verricht in België te vermelden in zijn periodieke aangifte.

Daartoe neemt hij het bedrag, vermeld op de aankoopfactuur van de tabaksfabricaten, op in de roosters 81 en 86 van de periodieke aangifte met betrekking tot de periode waarin het belastbaar feit zich heeft voorgedaan. Op het moment van de inverbruikstelling van de tabaksfabricaten, neemt hij het bedrag van de accijnzen en van de btw op in het rooster 81 van de aangifte (geen enkel bedrag wordt dan vermeld in rooster 86 van de aangifte).

De roosters 55 en 59 moeten niet worden aangewend voor de intracommunautaire verwerving van tabaksfabricaten.

Wat de wederverkoop betreft, moet het bedrag van de verkoopprijs, inclusief btw, opgenomen worden in rooster 00 van de periodieke aangifte.

3.2.2. Intracommunautaire verwerving door iedere andere persoon

De btw is verschuldigd op hetzelfde tijdstip en samen met de accijnzen op de tabaksfabricaten.

Geen enkel bedrag dient opgenomen te worden in een speciale aangifte, zelfs niet indien de koper een lid is van de 'groep van vier' die ertoe gehouden is al zijn intracommunautaire verwervingen aan de belasting te onderwerpen.

De koper moet evenwel beschikken over het bewijs van de aankoop van de fiscale kentekens.

4. Opheffingsbepaling en inwerkingtreding

De aanschrijving nr. 8 van 08.10.1998 wordt opgeheven en vervangen door deze circulaire.

De circulaire bespreekt de regelgeving zoals van toepassing vanaf 01.07.2021.

De opheffing van de randnummers 47-56 en 88-89 van aanschrijving nr. 8 van 08.10.1998 heeft evenwel pas effect vanaf de dag van de publicatie van de circulaire.

Interne ref.: 137.563