**RAAD VAN STATE, AFDELING BESTUURSRECHTSPRAAK**

**XIVe KAMER**

**A R R E S T**

**nr. 243.415 van 17 januari 2019**
**in de zaak A. 219.948/XIV-37.154**

In zake : de VZW HORECA VLAANDEREN
bijgestaan en vertegenwoordigd door
advocaten Koen Geelen, Wouter Moonen en
Thomas Christiaens
kantoor houdend te 3500 Hasselt
Gouverneur Roppesingel 131
bij wie woonplaats wordt gekozen

tegen :

de BELGISCHE STAAT, vertegenwoordigd door
de minister van Financiën
Rechtskundige dienst FOD Financiën
North Galaxy - Toren B, 26ste verdieping
met kantoren te 1030 Brussel
Koning Albert II-laan 33, bus 15
alwaar woonplaats wordt gekozen

Tussenkomende partij :

UNION DES HOTELIERS, RESTAURATEURS, CAFETIERS ET TRAITEURS DE BRUXELLES ET ENTREPRISES ASSIMILEES DE BRUXELLES vzw
(de VZW FED. HO.RE.CA BRUSSEL-BRUXELLES)
bijgestaan en vertegenwoordigd door
advocaat Philippe Simonart
kantoor houdend te 1050 Brussel
Louizalaan 372
bij wie woonplaats wordt gekozen

---

*I. Voorwerp van het beroep*

1. Het beroep, ingesteld op 5 augustus 2016, strekt tot de nietigverklaring van het koninklijk besluit van 16 juni 2016 ‘tot wijziging van het koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992 met betrekking tot de regeling voor

de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de uitreiking van een kasticket door middel van een geregistreerd kassasysteem in de horecasector' (*B.S.* 24 juni 2016).

*II. Verloop van de rechtspleging*

2. De verwerende partij heeft een memorie van antwoord ingediend en de verzoekende partij heeft een memorie van wederantwoord ingediend.

De vzw Union des Hôteliers, Restaurateurs, Cafetiers et Traiteurs de Bruxelles et Entreprises Assimilées de Bruxelles vzw (hierna : HORECA BRUSSEL vzw) heeft een verzoekschrift tot tussenkomst ingediend. De tussenkomst is voorlopig toegestaan bij beschikking van 16 november 2016. De tussenkomende partij heeft een memorie ingediend.

Auditeur Alexander Van Steenberge heeft een verslag opgesteld.

De verzoekende partij heeft een verzoek tot voortzetting van het geding en een laatste memorie ingediend. De tussenkomende partij heeft een laatste memorie ingediend.

De partijen zijn opgeroepen voor de terechtzitting, die heeft plaatsgevonden op 12 september 2018

Staatsraad Kaat Leus heeft verslag uitgebracht.

Advocaat Koen Geelen, die verschijnt voor de verzoekende partij, attaché Selim Dedeli, die verschijnt voor de verwerende partij en advocaat Benoit Snoeks, die *loco* advocaat Philippe Simonart verschijnt voor de tussenkomende partij, zijn gehoord.

Eerste auditeur Alexander Van Steenberge heeft een met dit arrest eensluidend advies gegeven.

Er is toepassing gemaakt van de bepalingen op het gebruik der talen, vervat in titel VI, hoofdstuk II, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973.

*III. Feiten en wettelijk kader*

3.1. Artikel 1 van het koninklijk besluit van 30 december 2009 ‘tot het bepalen van de definitie en de voorwaarden waaraan een geregistreerd kassasysteem in de horecasector moet voldoen’ (hierna: het koninklijk besluit van 30 december 2009) geeft aan wat onder een geregistreerd kassasysteem moet worden begrepen. Het gaat om het “elektronische kasregister, de terminal met kassasoftware, de computer met kassasoftware of gelijk welk ander gelijkaardig apparaat, dat gebruikt wordt voor de registratie van uitgaande handelingen”.

Het geregistreerd kassasysteem bestaat uit een kassasysteem en een fiscale data module (controlemodule) die de relevante data van de kastickets op een onveranderlijke en beveiligde wijze registreert en die om die reden moet voldoen aan een minimumaantal technische vereisten en waarborgen opgesomd in artikel 2 van het koninklijk besluit van 30 december 2009.

3.2. De artikelen *21bis* en *30bis* van het koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992 ‘met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde’ (hierna: het koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992) werden vervangen bij het koninklijk besluit van 15 december 2013 ‘tot wijziging van het koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992 met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde’.

Het genoemde artikel 21*bis* legde na de wijziging ervan, de verplichting en de voorwaarden vast voor de uitreiking van een kasticket door de exploitant van een inrichting waar “regelmatig” maaltijden worden verbruikt alsmede door de traiteur die “regelmatig” cateringdiensten verricht.

Het koninklijk besluit van 15 december 2013 tot wijziging van het koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992 werd, na toepassing van artikel 30, § 3, van de op 12 januari 1973 gecoördineerde wetten op de Raad van State en artikel 14*quinquies* van het besluit van de Regent van 23 augustus 1948 ‘tot regeling van de rechtspleging voor de afdeling Bestuursrechtspraak van de Raad van State’ (hierna: de algemene procedureregeling), vernietigd door de Raad van State (zie de arresten nrs. 232.545 en 232.548 van 14 oktober 2015). Eveneens vernietigt de Raad van State bij arrest nr. 232.549 van 14 oktober 2015 “[d]e beslissing van de Federale Overheidsdienst Financiën, vertegenwoordigd door de minister van Financiën, Beslissing BTW nr. E.T. 123.798, dd. 24.01.2014”. In deze ministeriële instructie wordt verduidelijkt dat een belastingplichtige regelmatig restaurant- of cateringdiensten verricht indien de omzet uit de restaurant- en cateringdiensten 10 percent of meer bedraagt van zijn totale omzet gerealiseerd door horeca-activiteiten. Het gaat om de zogenaamde “10%-regel”.

3.3. Op 16 juni 2016 wordt het koninklijk besluit ‘tot wijziging van het koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992 met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de uitreiking van een kasticket door middel van een geregistreerd kassasysteem in de horecasector’ uitgevaardigd.

Dit is het bestreden besluit dat luidt:

> “Artikel 1. Artikel 21*bis* van het koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992 met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde, ingevoegd bij het koninklijk besluit van 19 december 2012, wordt vervangen als volgt:
>
> ‘Art. 21*bis*. § 1. De exploitant van een inrichting waar maaltijden worden verbruikt alsmede de traiteur die cateringdiensten verricht, zijn gehouden aan de belastingplichtige of niet-belastingplichtige klant het kasticket uit te reiken

bedoeld in het koninklijk besluit van 30 december 2009 tot het bepalen van de definitie en de voorwaarden waaraan een geregistreerd kassasysteem in de horecasector moet voldoen, voor alle handelingen die zij in de uitoefening van de economische activiteit verrichten en die verband houden met het verstrekken van maaltijden en dranken, al dan niet verschaft bij de maaltijd, met inbegrip van alle verkopen van spijzen en dranken in voormelde inrichting, wanneer de jaaromzet, exclusief belasting over de toegevoegde waarde, met betrekking tot de restaurant- en cateringdiensten, met uitsluiting van de diensten die bestaan uit het verschaffen van dranken, meer bedraagt dan 25.000 euro.

Wanneer de exploitant beschikt over meerdere inrichtingen waar maaltijden worden verbruikt, worden de voorwaarden bedoeld in het eerste lid per inrichting beoordeeld.

Dit kasticket wordt uitgereikt op het tijdstip van de voltooiing van de dienst of van de levering van de goederen en bevat onder meer de in artikel 2, punt 4, van voornoemd koninklijk besluit voorziene vermeldingen.

De verplichting tot uitreiking van dit kasticket eindigt op het tijdstip waarop de belastingplichtige zijn in het eerst lid bedoelde activiteit die bestaat uit het verrichten van restaurant- en cateringdiensten, definitief stopzet.

Zijn niet gehouden tot de uitreiking aan de klant van het in het eerste lid bedoelde kasticket:

1° de belastingplichtige die aan een eindconsument restaurant- en cateringdiensten verstrekt waarbij hij voor de totaliteit van zijn activiteit als verrichter van restaurant- en cateringdiensten een beroep doet op een onderaannemer die gehouden is het kasticket uit te reiken, op voorwaarde dat de belastingplichtige op geen enkele manier tussenkomt bij de voorbereiding van de maaltijden noch bij de aankoop van niet bereide voedingsmiddelen;

2° de belastingplichtige die gemeubeld logies verschaft als bedoeld in artikel 18, § 1, tweede lid, 10°, van het Wetboek ten aanzien van het verschaffen van spijzen en dranken, voor zover deze worden opgenomen in de globale hotelrekening aan de gasten die er verblijven;

3° de belastingplichtige die een bedrijfsrestaurant uitbaat wanneer de volgende voorwaarden zijn vervuld:

a) de onderneming oefent een andere activiteit uit dan een activiteit met betrekking tot restaurant- en cateringdiensten;

b) het bedrijfsrestaurant is slechts toegankelijk voor personeelsleden van de onderneming en voor het personeel van een verbonden onderneming;

c) het bedrijfsrestaurant is slechts toegankelijk tijdens de werkuren van de onderneming.

§ 2. Voor de belastingplichtigen die, op 1 juli 2016, een activiteit inzake restaurant- en cateringdiensten uitoefenen, komt de referentieperiode voor de berekening van het bedrag van de omzet bedoeld in paragraaf 1, eerste lid, overeen met het kalenderjaar 2015. Wanneer evenwel de belastingplichtige zijn activiteit heeft aangevangen tijdens de eerste zes maanden van het jaar 2015, komt de referentieperiode overeen met de twaalf kalendermaanden die 1 juli 2016 voorafgaan. Wanneer op deze datum de gerealiseerde omzet betrekking heeft op minder dan twaalf kalendermaanden, komt de referentieperiode overeen met dit aantal maanden en wordt het drempelbedrag van 25.000 euro verminderd naar rato van het aantal kalendermaanden dat verstreken is tussen de eerste dag van de maand die volgt op het begin van zijn activiteit en 1 juli 2016. Deze vermindering pro rata temporis is niet van toepassing in het geval van een seizoensgebonden onderneming of een onderneming waarvan de activiteit op een onregelmatige wijze wordt uitgeoefend.

De belastingplichtige die zijn economische activiteit aanvangt na 1 juli 2016 is

gehouden te verklaren, onder controle van de administratie die belast is met de belasting over de toegevoegde waarde, dat naar alle waarschijnlijkheid het bedrag van zijn omzet bedoeld in paragraaf 1, eerste lid, 25.000 euro niet zal overschrijden. Indien de belastingplichtige van oordeel is dat zijn jaaromzet dit bedrag zal overschrijden, is hij gehouden zich te laten registreren bij de dienst aangewezen door de Minister van Financiën overeenkomstig artikel 2*bis* van het voormeld koninklijk besluit van 30 december 2009, uiterlijk bij het verstrijken van de tweede maand die volgt op de datum van aanvang van zijn activiteit.

De belastingplichtige bedoeld in het tweede lid moet het kasticket bedoeld in paragraaf 1, eerste lid, uitreiken uiterlijk op het einde van de maand die volgt op de periode waarin hij gehouden is zich te laten registreren.

§ 3. Wanneer na 1 juli 2016 de belastingplichtige bij de indiening van de periodieke btw-aangifte, vaststelt dat de omzet bedoeld in paragraaf 1, eerste lid, gerealiseerd tijdens het lopende kalenderjaar 25.000 euro overschrijdt, is hij gehouden zich bij de voornoemde dienst te laten registreren, uiterlijk bij het verstrijken van de tweede maand die volgt op het betreffende btw-aangiftetijdvak.

De belastingplichtige bedoeld in het eerste lid moet het kasticket bedoeld in paragraaf 1, eerste lid, uitreiken uiterlijk op het einde van de maand die volgt op de periode waarin hij gehouden is zich te laten registreren.

§ 4. De belastingplichtige die zich heeft laten registreren bij de in paragraaf 2, tweede lid, bedoelde dienst en die nog niet beschikt over een geregistreerd kassasysteem dat hem toelaat het bovenbedoeld kasticket uit te reiken, is gehouden tijdens deze periode de rekening of het ontvangstbewijs uit te reiken bedoeld in artikel 22, § 1, eerste lid, 2°.

De belastingplichtige gehouden tot de uitreiking van het kasticket door middel van het hiervoor bedoeld kassasysteem moet in ieder geval, op de plaats waar het geregistreerd kassasysteem is geïnstalleerd, in het bezit zijn van een voorraad rekeningen of ontvangstbewijzen.

Ingeval de werking van het geregistreerd kassasysteem om welke reden ook is verstoord, is de belastingplichtige gehouden een rekening of een ontvangstbewijs uit te reiken.

§ 5. De Minister van Financiën bepaalt de praktische toepassingsvoorwaarden van dit artikel. Hij bepaalt onder meer de toe te passen regels in geval van onvrijwillige storing van het geregistreerde kassasysteem.’.

Art. 2. In artikel 22, § 1, eerste lid, van hetzelfde besluit, wordt de bepaling onder 2°, vervangen bij het koninklijk besluit van 19 december 2012, vervangen als volgt:

‘2° het verschaffen van maaltijden en van dranken die bij die maaltijden worden verbruikt, door de exploitant van een inrichting waar maaltijden worden verbruikt of door de traiteur die cateringdiensten verricht wanneer de voorwaarden bedoeld in artikel 21*bis*, § 1, eerste lid, niet zijn vervuld; […]’.

Art. 3. Dit besluit treedt in werking op 1 juli 2016.

Art. 4. De minister bevoegd voor Financiën is belast met de uitvoering van dit besluit.”.

Het bestreden besluit wordt in het Belgisch Staatsblad van 24 juni 2016 (met een *erratum* in het Belgisch Staatsblad van 7 juli 2016) bekendgemaakt, samen met het verslag aan de Koning en het advies nr. 59.085/3 van 7 april 2016 van de afdeling Wetgeving van de Raad van State.

3.4. Zowel in de aanhef van het in punt 3.1. genoemde koninklijk besluit als in de aanhef van het bestreden besluit wordt artikel 53*octies*, § 1, zesde lid, van de wet van 3 juli 1969 ‘tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde’ (hierna: het btw-wetboek) als rechtsgrond vermeld. De genoemde bepaling voorziet erin dat de Koning “andere verplichtingen” kan “bepalen om de juiste heffing van de belasting te waarborgen en om de fraude te vermijden”.

3.5. Tegen het bestreden besluit zijn bij de Raad van State nog andere beroepen tot nietigverklaring ingediend. Het betreft de zaken die bij de Raad van State zijn gekend onder de nummers A. 219.945/XIV-37.153 en A. 220.062/XIV- 37.170 waarin heden eveneens een arrest wordt uitgesproken.

Daarnaast werden er nog drie beroepen tot nietigverklaring gericht tegen hetzelfde besluit die werden verworpen bij de arresten 241.063 tot 241.065 van 21 maart 2018.

*IV. Regelmatigheid van de rechtspleging - Verzoek tot tussenkomst*

4. Ingevolge artikel 21*bis*, tweede lid, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State kan een tussenkomende partij ter ondersteuning van het verzoek geen andere middelen aanvoeren dan die welke in het inleidende verzoekschrift zijn uiteengezet; zelfs niet als ze van openbare orde zijn.

Ambtshalve stelt de Raad van State vast dat de tussenkomende partij in haar verzoekschrift en in haar memorie in tussenkomst uitsluitend middelen aanvoert die niet voorkomen in het voorliggende verzoekschrift tot nietigverklaring.

In die mate is het verzoek om tussenkomst niet-ontvankelijk.

Die niet-ontvankelijkheid kan niet worden goedgemaakt met een brief van 8 december 2017 die luidens de bewoordingen ervan “geldt als laatste memorie en als verzoek tot voortzetting van de rechtspleging” waarin de raadsman van de tussenkomende partij stelt dat “zijn cliënte integraal naar de geschreven procedurestukken van de verzoekende partij verwijst die zij tot de hare maakt.”

Dergelijke laattijdige substitutie van middelen voldoet niet aan de vereisten van artikel 21*bis* van de op 12 januari 1973 gecoördineerde wetten op de Raad van State.

De memorie in tussenkomst en de laatste memorie ingediend door de tussenkomende partij worden uit het debat geweerd.

*V. Onderzoek van de middelen*

*A. Eerste middel*

*Uiteenzetting van het middel*

5. De verzoekende partij roept de schending in van “het gelijkheidsbeginsel in fiscale zaken, dat zijn oorsprong vindt in de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, en het motiveringsbeginsel”.

De kassaregeling zoals omschreven in artikel 21*bis*, § 1 van het koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992, zoals gewijzigd door het bestreden besluit, is enkel van toepassing op de exploitant van een inrichting waar maaltijden worden verbruikt, evenals op de traiteur die cateringdiensten verricht voor alle handelingen die zij in de uitoefening van de economische activiteit verrichten en die verband houden met het verstrekken van maaltijden en dranken, al dan niet verschaft bij de maaltijd, met inbegrip van alle verkopen van spijzen en dranken in voormelde inrichting, wanneer de jaaromzet, exclusief btw, met

betrekking tot de restaurant- en cateringdiensten, met uitsluiting van de diensten die bestaan uit het verschaffen van dranken, meer bedraagt dan 25.000 euro. Dit onderscheidingscriterium moet getoetst worden op de objectiviteit en de pertinentie ervan.

De verzoekende partij voert in een eerste middelonderdeel aan dat de maatregel niet beperkt mag zijn tot de horecasector. Wat de vergelijkbaarheidstoets betreft, wijst zij erop dat de bestreden maatregel van toepassing kan zijn op elke belastingplichtige uit het btw-wetboek en de situatie van de horecaonderneming is in die zin voldoende vergelijkbaar met andere exploitaties - ook buiten de horeca - zoals een bakkerij, een slagerij of een kapperszaak. Volgens de verzoekende partij is het doel van de maatregel niet expliciet omschreven. Indien een (wettig) doel ontbreekt, bestaat er geen enkele reden voor het invoeren van enig onderscheid. In de mate de finaliteit van het bestreden besluit mag worden gezocht in het kader van fraudebestrijding, aanvaardt de verzoekende partij dat dit op zich een wettig doel kan zijn. Zij onderzoekt vervolgens het gehanteerde onderscheid in de hypotheses dat het doel van de maatregel erin bestaat (1.) fraude te beperken, zonder meer en (2.) fraude te beperken en de verlaging naar het btw-tarief tot 12% voor de restaurant- en cateringdiensten te faciliteren. Volgens de verzoekende partij is het onderscheid weliswaar objectief doch niet pertinent. Het is geheel onduidelijk waarom er ter wille van de fraudebestrijding een onderscheid moet worden gemaakt tussen horeca-exploitanten enerzijds en andere btw-plichtigen (die niet verplicht zijn hun btw-plichtige diensten te laten registreren), anderzijds. Die laatste kunnen immers net zo goed fraude plegen. Elke verantwoording ontbreekt. Het oogmerk om “kleine” ondernemingen vrij te stellen van de verplichting tot invoering van een geregistreerd kassasysteem kan evenmin op redelijke wijze worden aangevoerd. De verzoekende partij ziet daarenboven niet in hoe het gemaakte onderscheid tussen horecaondernemingen enerzijds en ondernemingen uit andere sectoren, anderzijds, iets bijdraagt tot de doelstelling van fraudebestrijding en het faciliteren van de btw-verlaging anderzijds. Er is in het verslag aan de Koning ook geen toelichting gegeven waarom uitsluitend de doelgroep van exploitanten

met een omzet van meer dan 25.000 euro worden geviseerd en waarom dit verantwoord is in het licht van het oogmerk om fraude te bestrijden.

Het gemaakte onderscheid is evenmin evenredig. Het verslag aan de Koning legt enkel uit waarom voor de drempel van 25.000 euro is gekozen om een onderscheid te maken tussen grote en kleine ondernemingen en waarom dit doelmatig zou zijn, maar verduidelijkt niet waarom het onderscheid evenredig zou zijn. Bovendien bevat het verslag aan de Koning een aantal beoordelingsfouten. Het onderscheid zal aanmoedigen tot fraude en zal dan ook een mogelijke ongelijkheid tussen horeca-uitbatingen versterken doordat horecaondernemingen met een omzet uit maaltijden rond de grens van 25.000 euro, ertoe worden aangezet om inkomsten niet aan te geven. Bijgevolg is het onderscheid niet evenredig met de doelstelling van fraudebestrijding en gaat zelfs daaraan voorbij.

In het tweede middelonderdeel voert de verzoekende partij aan dat de maatregel niet beperkt mag zijn tot horeca-uitbatingen die maaltijden verschaffen en hiermee de grens van 25.000 euro overschrijden. De verzoekende partij voert te dezen, wat de vergelijkbaarheidstoets betreft, aan dat de bestreden regeling een onderscheid maakt tussen exploitanten van een horeca-inrichting waar maaltijden worden verbruikt, die een jaaromzet van meer dan 25.000 euro genereren uit de verkoop van maaltijden (excl. btw en dranken niet meegeteld) enerzijds, en deze die de grens van 25.000 euro niet overschrijden anderzijds. De beide categorieën van rechtsonderhorigen zijn nochtans vergelijkbaar. Wat de wettigheid van het doel betreft, verwijst zij naar haar uiteenzetting in het eerste middelonderdeel. Wat de objectiviteit van het onderscheidingscriterium betreft, stelt ze dat de grens van 25.000 euro aan horeca-omzet uit het verschaffen van maaltijden een weliswaar objectief criterium van onderscheid is doch niet pertinent. Zij is in de eerste plaats van oordeel dat er geen doelstelling vooropgesteld is, wat onwettig is. Ervan uitgaande dat het bestreden besluit is genomen met het oogmerk van fraudebestrijding al dan niet in samenhang met de doelstelling tot het faciliteren van het verlaagde btw-regime, staat het opnieuw

vast dat er geen enkele reden bestaat om deze maatregel te beperken tot horecaondernemingen die maaltijden verschaffen en hiermee de grens van 25.000 euro bereiken. Zo is voor beide doelgroepen het verlaagde btw-tarief identiek van toepassing.

Het in het bestreden besluit gemaakte onderscheid is ook niet evenredig op grond van dezelfde redenen waarom het onderscheid niet pertinent is.

De verzoekende partij is er zich van bewust dat de kritieken die zij formuleert tot bewijs van de schending van het gelijkheidsbeginsel maar mogelijk zijn omdat artikel 53*octies* van het btw-wetboek de Koning de rechtsgrond verleent om de bestreden maatregelen in te voeren. Zij voert aan dat in zoverre de Raad van State er bezwaar in zou stellen dat de grondwettelijkheid van het bestreden besluit niet kan worden beoordeeld zonder dat ook de conformiteit van artikel 53*octies* van de btw-wetboek aan de verenigbaarheid van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet wordt beoordeeld, deze toetsing van artikel 53*octies* bij wijze van prejudiciële vraag aan het Grondwettelijk Hof moet worden voorgelegd. Zij suggereert daarom volgende vraag aan het Grondwettelijk Hof voor te leggen:

> "Schendt artikel 53*octies* van de wet van 3 juli 1969 tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet in de lezing dat de Koning de bevoegdheid wordt verleend om als fraudebeperkende maatregel de exploitanten van horeca-inrichtingen die maaltijden verschaffen en hieruit een jaarlijkse omzet van €25.000,00 genereren te verplichten een geregistreerd kassasysteem te installeren, terwijl de exploitanten van horeca-inrichtingen die deze grens niet bereiken daartoe niet verplicht worden".

De verzoekende partij stelt in haar memorie van wederantwoord nog dat in het verweer van de verwerende partij slechts een beperkte inhoudelijke weerlegging te lezen valt van de uiteenzetting uit het verzoekschrift. Het bestreden besluit is gesteund op artikel 53*octies* btw-wetboek, dat een algemene draagwijdte heeft en is niet beperkt tot rechtsonderhorigen uit

de horecasector. Een ondernemer uit een andere sector is dan ook vergelijkbaar met een horeca-uitbater. Nergens in het bestreden besluit, noch in het verslag aan de Koning, noch in de voorgaande, reeds vernietigde besluiten wordt er gewag gemaakt van de maatregelen zoals aangegeven in de memorie van antwoord, als zouden zij de aanleiding vormen voor het bestreden besluit.

Zowel bij de bespreking van het eerste als het tweede middelonderdeel bevestigt de verwerende partij dat de grens van 25.000 euro gekozen is in het licht van het begrip “kleine ondernemingen” in de zin van de vrijstellingsregeling van de btw. In haar verzoekschrift wees de verzoekende partij er al op dat dit motief niet kan worden aangehouden. Hiertegen voert de verwerende partij geen enkel verweer.

Wat tot slot de gesuggereerde prejudiciële vraag betreft, bevestigt de verzoekende partij dat deze aan het Grondwettelijk Hof moet worden voorgelegd in zoverre de Raad van State er bezwaar in zou stellen dat de grondwettelijkheid van het bestreden besluit niet kan worden beoordeeld zonder dat ook de conformiteit van artikel 53*octies* van het btw-wetboek aan de verenigbaarheid met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet wordt beoordeeld.

In haar laatste memorie volhardt de verzoekende partij in hetgeen zij in haar eerdere procedurestukken heeft uiteengezet. Zij benadrukt, wat het eerste middelonderdeel betreft, dat er geen duidelijk doel van de maatregel voorligt en dat, zelfs al is de maatregel fraude-bestrijdend, het gemaakte onderscheid tussen de horecasector en andere (fraudegevoelige) sectoren niet bijdraagt tot het te bereiken doel. Het gemaakte onderscheid is niet pertinent: er is geen reden waarom het doel beter zou kunnen worden bereikt door een maatregel op te leggen die zich tot één sector beperkt. Zij onderstreept in dat verband nog dat artikel 53*octies* van het btw-wetboekboek een algemene draagwijdte heeft en zich niet beperkt tot de horecasector. De flankerende gunstmaatregelen (verlaagd btw-tarief, flexi-jobs en een soepeler regeling inzake overuren) zijn niet beperkt tot de horecasector hetgeen zij verder toelicht. Zij oordeelt dan ook dat deze

flankerende maatregelen het “eigen karakter” van die sector niet verklaren. Om dezelfde redenen is het gemaakte onderscheid evenmin evenredig. Wat het tweede middelonderdeel betreft, herhalen zij dat een grens van 25.000 euro als criterium hanteren evenmin pertinent is. Die grens wordt verantwoord door het gegeven dat het gaat om zeer kleine horeca-inrichtingen met als doel deze van de last van het geregistreerde kassasysteem te ontzien. Het motief is echter niet draagkrachtig. Het gaat niet op, zoals zij heeft aangetoond, te stellen dat ondernemingen die de “25.000 euro” - grens niet bereiken per definitie kleine ondernemingen zouden zijn. Dit geldt des te meer nu de flankerende maatregelen hen evenzeer te beurt vallen.

*Beoordeling*

*Voorafgaand: wat de prejudiciële vraag betreft*

6. Het bestreden besluit vindt rechtsgrond in artikel 53*octies*, § 1, zesde lid, btw-wetboek dat erin voorziet dat de Koning “andere verplichtingen [kan] bepalen om de juiste heffing van de belasting te waarborgen en om de fraude te vermijden”. Noch de genoemde bepaling, noch een andere bepaling in artikel 53*octies* voeren een verschil van behandeling in. De aangevoerde discriminatie tussen de horecasector en andere sectoren met een socio-economische activiteit volgt derhalve uitsluitend uit het bestreden besluit zodat het de Raad van State toekomt om over de aangevoerde schending van deze grondwetsbepalingen te oordelen.

Er is dan ook geen reden om het Grondwettelijk Hof prejudicieel te ondervragen.

*Eerste middelonderdeel*

7. De materiëlemotiveringsplicht houdt in dat iedere administratieve rechtshandeling, en dus ook een reglementair besluit, moet steunen

op motieven waarvan het feitelijk bestaan naar behoren is bewezen en die in rechte ter verantwoording van die handeling in aanmerking kunnen worden genomen. Bij de beoordeling van de naleving van de materiëlemotiveringsplicht komt het de Raad van State niet toe om zijn oordeel omtrent de feiten in de plaats te stellen van het oordeel van de administratieve overheid. Hij is enkel bevoegd om, desgevraagd, na te gaan of de administratieve overheid is uitgegaan van de juiste feitelijke gegevens, of zij die correct heeft beoordeeld en of zij op grond daarvan binnen de perken van de redelijkheid tot haar besluit is kunnen komen. Het bestreden besluit dat een reglementair besluit is, is niet onderworpen aan de verplichting tot formele motivering, zoals onder meer blijkt uit de wet van 29 juli 1991 ‘betreffende de uitdrukkelijke motivering van de bestuurshandelingen’.

De grondwettelijke regels van de gelijkheid en de niet-discriminatie, zoals vervat in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, vereisen dat allen die zich in eenzelfde toestand bevinden op gelijke wijze worden behandeld. Het gelijkheidsbeginsel belet dat er een willekeurig onderscheid wordt gemaakt tussen burgers. De gelijkheid voor de belastingwet of de gelijkheid *in fiscalibus* is specifiek vervat in artikel 172, eerste lid, van de Grondwet dat bepaalt dat inzake belastingen geen voorrechten kunnen worden ingevoerd.

De grondwettelijke regels van de gelijkheid en de niet-discriminatie sluiten niet uit dat een verschil in behandeling tussen bepaalde categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Dezelfde regels verzetten er zich overigens tegen dat categorieën van personen, die zich ten aanzien van de aangevochten maatregel in wezenlijk verschillende situaties bevinden, op identieke wijze worden behandeld, zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording bestaat. Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld rekening houdende met het doel en de gevolgen van de betwiste maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen. Het

gelijkheidsbeginsel is geschonden wanneer vaststaat dat geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

8. Het bestreden besluit legt in essentie vast wie een kasticket dient uit te reiken aan de klant volgens het geregistreerd kassasysteem. Krachtens artikel 21*bis*, § 1, van het koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992 zoals vervangen door het bestreden besluit, zijn exploitanten van een inrichting waar maaltijden worden verbruikt alsmede traiteurs die cateringdiensten leveren gehouden een kasticket uit te reiken door middel van een geregistreerd kassasysteem als bedoeld in het *sub* 3.1. koninklijk besluit van 30 december 2009 tot het bepalen van de definitie en de voorwaarden waaraan een geregistreerd kassasysteem in de horecasector moet voldoen. Er moet een kasticket worden uitgereikt door middel van een geregistreerd kassasysteem voor alle handelingen die zij in de uitoefening van de economische activiteit verrichten en die verband houden met het verstrekken van maaltijden en dranken, al dan niet verschaft bij de maaltijd, met inbegrip van alle verkopen van spijzen en dranken in die inrichting, wanneer de jaaromzet, exclusief btw, met betrekking tot de restaurant- en cateringdiensten, met uitsluiting van de diensten die bestaan uit het verschaffen van dranken, meer bedraagt dan 25.000 euro.

De verzoekende partij kan alvast niet worden bijgetreden waar zij stelt dat het doel van de invoering van het geregistreerd kassasysteem niet blijkt uit het bestreden besluit of uit het verslag aan de Koning of uit enige voorgaande handeling. De verzoekende partij gaat daarmee immers geheel voorbij aan artikel 53*octies* van het btw-wetboek dat het bestreden besluit precies tot rechtsgrond strekt. Uit die rechtsgrondbiedende bepaling zelf blijkt duidelijk de finaliteit van de op grond van die bepaling door de Koning te nemen maatregelen. Het genoemde artikel 53*octies*, § 1, zesde lid, van het btw-wetboek bepaalt immers uitdrukkelijk dat de Koning andere verplichtingen kan bepalen “om de juiste heffing van de belasting te waarborgen en om de fraude te vermijden”. Het gaat dus onbetwistbaar om fraudebestrijding. De hier bestreden maatregel, te weten het verplichte gebruik van een geregistreerd kassasysteem, is

daartoe aangepast nu het bestaat uit een kassasysteem en een fiscale controlemodule die de relevante data van de kastickets op een onveranderlijke en beveiligde wijze registreert en die om die reden moet voldoen aan een minimumaantal technische vereisten opgesomd in artikel 2 van het koninklijk besluit van 30 december 2009 waartoe datzelfde artikel 53*octies*, § 1, ook tot rechtsgrond strekt.

De verzoekende partij betwist de pertinentie van het onderscheid tussen de horeca en andere sectoren “die ook fraude kunnen plegen”. Zij gaat er echter aan voorbij dat het een feit van algemene bekendheid is dat de horeca een fiscaal fraudegevoelige sector is. Om de winstmarge op peil te houden en tegelijkertijd de toename van de loonkost in te perken zien vele horecazaken zich genoodzaakt om hun toevlucht te nemen tot zwartwerk wat door de invoering van de gecertificeerde ‘witte’ kassa niet langer een optie zal zijn (*Parl. St.* Kamer, 2014-2015, nr. 54-1297/1, p. 4-5). Door maatregelen te nemen die een fraudegevoelige sector viseren, wordt de doelstelling van de juiste heffing en fraudebestrijding duidelijk bewerkstelligd. Deze bezorgdheid op zich volstaat om het onderscheid in behandeling te verantwoorden. Het gegeven dat mogelijk in andere sectoren ook fraude wordt gepleegd, doet daaraan niets af. Dergelijke argumentatie is niet pertinent. De eerbiediging van het gelijkheidsbeginsel dient zich immers te verdragen met het legaliteitsbeginsel dat inhoudt dat niemand zich ten eigen voordele kan beroepen op een onrechtmatig (fiscaal) gedrag dat elders zou worden verricht. Overigens zal, zoals ook uit het verslag aan de Koning blijkt, een bakker die tevens een verbruikssalon uitbaat een geregistreerd kassasysteem moeten aanwenden zowel voor verkopen in het verbruikssalon als in de bakkerij voor zover zijn omzet met betrekking tot het verbruikssalon meer bedraagt dan 25.000 euro, exclusief btw. Hetzelfde geldt overigens voor een slager die ook cateringdiensten verschaft.

9. De verzoekende partij betwist nog de evenredigheid van het onderscheid tussen de horeca en andere sectoren. Zoals hiervoor is gebleken, heeft de regelgever - precies omwille van haar fraudegevoelige karakter zoals

hiervoor uiteengezet - voor de horecasector maatregelen genomen. Nochtans, en anders dan de verzoekende partij dat ziet, heeft de wetgever die maatregel niet zonder omzien genomen. Hij heeft wel degelijk rekening gehouden met de bezorgdheden van de horecasector door de fraudebestrijdende maatregel (verplicht geregistreerd kassasysteem) te flankeren of te begeleiden met andere maatregelen zoals onder meer een lastenverlaging van 21% naar 12%, de creatie van flexi-jobs en de verruiming van het aantal goedkope overuren teneinde ervoor zorg te dragen de leefbaarheid van de sector te garanderen. Er kan dan ook niet worden gesteld dat er geen evenwicht bestaat tussen de genomen maatregel en het beoogde doel. Daarenboven vergelijkt de verzoekende partij bij haar uiteenzetting over de schending van de evenredigheid van het onderscheid, niet de horecasector met andere sectoren, maar beperkt zij zich tot het bespreken van de proportionaliteit van de omzetdrempel van 25.000 euro (*cfr. infra*) binnen de horecasector zelf. Deze kritiek kan niet de onwettigheid aantonen van het onderscheid tussen horecaondernemingen en andere ondernemingen.

In de mate de verzoekende partij aanvoert dat ook het gehanteerde onderscheid tussen horecaondernemingen die de grens van 25.000 euro bereiken en deze die die grens niet bereiken, niet objectief is, valt haar kritiek samen met het tweede middelonderdeel waar het zal worden beoordeeld.

Het eerste middelonderdeel is ongegrond.

*Tweede middelonderdeel*

10. Zoals uit de beoordeling van het eerste middelonderdeel is gebleken, moet de finaliteit van de bestreden maatregel worden gezocht in de bekommernis te komen tot een juiste heffing van de belasting en het tegengaan van fraude dat een wettig doel is. Voorts, zoals de verzoekende partij zelf aangeeft is het criterium van onderscheid dat zij in haar tweede middelonderdeel bestrijdt, een objectief criterium.

Voorts verantwoordt de verwerende partij het gehanteerde criterium, te weten de beperking van de opgelegde maatregel tot horeca-uitbatingen die restaurant- en cateringdiensten aanbieden met een omzet hoger dan 25.000 euro, ook de omzetdrempel genoemd. Zij wijst erop dat, zonder die omzetdrempel, de regeling onevenredige gevolgen zou teweegbrengen voor de horeca-inrichtingen die een beperkte omzet halen uit restaurant- en cateringdiensten. De verwerende partij heeft aldus voor de vastlegging van de omzetdrempel voor restaurant- en cateringdiensten inspiratie gezocht bij artikel 56*bis*, § 1, eerste lid, van het btw-wetboek dat bepaalt dat de belastingplichtigen van wie de in België gerealiseerde jaaromzet niet meer bedraagt dan 25.000 euro, belastingvrijstelling kunnen genieten voor de leveringen van goederen en diensten die ze verrichten.

Door erop te wijzen dat de in artikel 56*bis*, § 1, eerste lid, van het btw-wetboek bedoelde jaaromzet geldt voor de totale omzet van de betrokken uitbating en niet beperkt blijft tot een deelomzet ervan, te dezen vertegenwoordigd door het verschaffen van maaltijden (door restaurant- en cateringdiensten), gaat de verzoekende partij eraan voorbij dat deze bepaling in het btw-wetboek louter gold als inspiratiebron voor het vastleggen van het exacte drempelbedrag zonder dat de verwerende partij bij het vastleggen van dat drempelbedrag gebonden was om gebruik te maken van de in artikel 56*bis*, § 1, eerste lid bepaalde drempel die betrekking heeft op de totale jaaromzet om te kunnen gewagen van kleine ondernemingen. De verwerende partij verantwoordt te dezen haar keuze dat zij, uitgaande van een jaaromzet aan restaurant- en cateringactiviteiten lager dan 25.000 euro, rekening wenst te houden met de administratieve en financiële lasten verbonden aan de installatie van een geregistreerd kassasysteem. Zij acht het niet opportuun om die verplichting op te leggen voor bepaalde kleine ondernemingen in de sector, wat binnen de haar toekomende beoordelingsbevoegdheid kan worden ingepast. Het standpunt van de verwerende partij dat zij te dezen niet van de totale jaaromzet uitgaat doch het verplicht geregistreerd kassasysteem relateert aan restaurant- en catering-activiteiten kan worden ingepast in de haar toekomende beoordelingsbevoegdheid

omdat het, in het licht van de nagestreefde doelstelling van een juiste heffing van de belasting op de toegevoegde waarde bij restaurant- en cateringactiviteiten, het logische en pertinente gevolg is van het feit dat het precies die restaurant- en cateringactiviteiten zijn die door de wetgever als fraudegevoelig zijn beoordeeld. Dat sommige van de verplichting vrijgestelde inrichtingen toch, omwille van hun andere activiteiten, alsnog grote inrichtingen kunnen uitmaken minstens niet kunnen worden aangezien als (zeer) kleine ondernemingen, doet hieraan geen afbreuk. Bovendien geldt, eenmaal de drempel van 25.000 euro aan restaurant- en cateringactiviteiten is overschreden, de geregistreerde kassaverplichting voor alle handelingen die de exploitanten in de uitoefening van hun economische activiteit verrichten (*Parl. St.* Kamer, 2012-2013, 2902/1, 4).

11. De kritiek van de verzoekende partij tot slot dat in de praktijk horeca-uitbatingen die een omzet uit maaltijden halen die rond de grens van 25.000 euro schommelt, worden aangezet om hun inkomsten niet aan te geven om zo “onder de drempel te blijven” zodat die drempel net fraude in de hand werkt, toont nog niet de onwettigheid van het onderscheid aan. Het risico op ontwijking belet niet dat de regelgever een afweging vermag te maken tussen de voor- en nadelen van een veralgemeende invoering van het verplichte kassasysteem (dit is zonder vrijstelling voor restaurant- en cateringdiensten onder 25.000 euro en het gegeven dat nochtans ook deze ondernemingen de flankerende gunstmaatregelen genieten zoals de verlaging van het btw-tarief enerzijds en de administratieve en financiële lasten verbonden aan de installatie van een geregistreerd kassasysteem anderzijds. De verwerende partij beschikt hiertoe over de nodige appreciatiemarge. Gelet op de administratieve en financiële lasten verbonden aan de installatie van een geregistreerd kassasysteem kan de verwerende partij bijgevolg een wettig onderscheid maken tussen horeca-inrichtingen die een ruime omzet halen uit restaurant- en cateringdiensten en zij die een beperkte omzet hieruit halen.

Het zal de overheid er evenmin van kunnen weerhouden om de overgebleven (alvast ingeperkte) groep met een aangifte onder de 25.000 euro, te

controleren om na te gaan of de aangifte al dan niet correct is gedaan en, in voorkomend geval, zoals de verwerende partij zelf aangeeft, de nodige maatregelen te nemen.

Het tweede middelonderdeel is ongegrond.

12. Het eerste middel is in zijn geheel ongegrond.

*B. Tweede middel*

*Uiteenzetting van het middel*

13. De verzoekende partij roept in het tweede middel een overschrijding in van macht in hoofde van de Koning en een schending van de artikelen 33, 105, 170 en 172 van de Grondwet en artikel 53*octies* van het btw-wetboek.

In een eerste middelonderdeel stelt zij dat uit artikel 53*octies*, § 1, zesde lid, van het btw-wetboek niet mag worden afgeleid dat er aan de Koning een bevoegdheid wordt verleend om een regeling te ontwikkelen omtrent de bewijsregeling van een btw-aangifte. Een dergelijke lezing van de betrokken bepaling zou namelijk een schending van het fiscale legaliteitsbeginsel inhouden. Artikel 53*octies*, § 1, zesde lid, van het btw-wetboek kan uitsluitend een bevoegdheid verlenen aan de Koning om bepaalde juridische en technische aspecten rond elektronische facturatie te regelen en om fraudebeperkende maatregelen te nemen. Gelet op het fiscale legaliteitsbeginsel van artikel 170 van de Grondwet kan artikel 53*octies*, § 1, zesde lid, van het btw-wetboek onmogelijk een grondslag bieden voor het bestreden besluit dat een bewijsregeling invoert voor de btw-aangifte en hiermee verder gaat dan hetgeen werd beoogd in de gehanteerde grondslag. Nu daarmee de rechtsgrond voor het bestreden besluit ontbreekt; minstens de bestaande grondslag op een onwettige manier werd ingevuld, staat de machtsoverschrijding vast. De verwerende partij heeft namelijk

gehandeld zonder een bevoegdheid die door een wet of de Grondwet aan haar is verleend.

In het tweede middelonderdeel stelt de verzoekende partij dat, ongeacht de vraag of een rechtsgrond voorhanden is, het fiscaal legaliteitsbeginsel werd geschonden omdat het bestreden besluit een essentieel bestanddeel van een belastingwet regelt, met name de regeling rond het bewijs van de btw-aangifte. Het delegeren van essentiële bestanddelen van een belastingwet is overeenkomstig de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof niet toegestaan tenzij aan een geheel van specifieke voorwaarden is voldaan, wat te dezen niet het geval is. Het bestreden besluit voert dan ook een bewijsverplichting in met betrekking tot de btw-aangifte wat een essentieel bestanddeel uitmaakt van de belastingwet.

Ondergeschikt, in de mate dat uit artikel 53*octies*, § 1, zesde lid, van het btw-wetboek alsnog zou mogen worden afgeleid dat hierin een bevoegdheidsdelegatie aan de Koning vervat zit om essentiële bestanddelen van de belastingwet te regelen, schendt dit artikel uit het btw-wetboek zelf de artikelen 170 en 171 van de Grondwet, die het fiscale legaliteitsbeginsel vastleggen. De verzoekende partijen suggereert in dat geval volgende prejudiciële vraag aan het Grondwettelijk Hof voor te leggen:

> "Schendt artikel 53*octies*, §1, zesde lid van het wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde de artikelen 170 en 172 van de Grondwet en het daarin vervatte fiscale legaliteitsbeginsel, in de mate dat het een rechtsgrond vormt op basis waarvan de Koning bij koninklijk besluit een regeling kan ontwikkelen rond het bewijs van de BTW-aangifte, die aldus een essentieel bestanddeel van de belasting raakt?"

De verzoekende partij repliceert in haar memorie van wederantwoord nog dat de verwerende partij zich beperkt tot het louter tegenspreken van het middel zoals uiteengezet in het verzoekschrift. De verwijzing naar het verslag aan de Koning volstaat alleszins niet om het eerste middelonderdeel te weerleggen. Het is niet omdat het verslag aan de Koning een passage bevat die stelt dat het bestreden besluit de regels omtrent de

bewijsvoering onverlet laat, dat het bestreden besluit *de facto* geen concrete uitwerking heeft op de bewijsregeling van de btw-aangifte. Het praktische gevolg van het bestreden besluit is alleszins dat er een bijkomende verplichting wordt gesteld m.b.t. het bewijs in de btw-aangifte.

Hetzelfde geldt voor het tweede middelonderdeel, waarin de verzoekende partij erop wijst dat de verwerende partij een essentieel element van de belasting regelt in een koninklijk besluit, zonder dat de juiste delegatie hiervoor voorligt. De verwerende partij beperkt haar verweer tot een loutere ontkenning van het feit dat een essentieel element van de belasting wordt geregeld in het bestreden besluit. Zij besluit dat de verzoekende partij ermee kan volstaan in het tweede middel te volharden.

In haar laatste memorie herneemt zij de uiteenzettingen gedaan in haar eerdere procedurestukken.

*Beoordeling*

14. Het auditoraat besluit tot de ongegrondheid van dit middel op grond van de volgende overwegingen:

> "1. Een administratieve overheid dient de bevoegdheid die haar door de Grondwet en de wet is toegewezen, uit te oefenen op de wijze die door de Grondwet en de wet is voorgeschreven (art. 33 G.W.). Op grond van artikel 105 heeft de Koning geen andere macht dan die welke de Grondwet en de bijzondere wetten, krachtens de Grondwet zelf uitgevaardigd, hem uitdrukkelijk toekennen. Het in artikel 105 van de Grondwet vastgelegde legaliteitsbeginsel geldt voor alle organen van de uitvoerende macht en administratieve overheden. De federale uitvoerende macht beschikt louter over toegewezen bevoegdheden. In principe is delegatie van regelgevende bevoegdheid niet toegestaan zonder uitdrukkelijke wettekst. De delegatie van een bevoegdheid die het stellen van een handeling van de openbare macht omvat, dient steeds uitdrukkelijk te gebeuren.
>
> Er moet rekening worden gehouden met het grondwettelijk legaliteitsbeginsel in fiscale zaken. Ingevolge artikel 170, § 1, GW kan geen belasting ten behoeve van de Staat worden ingevoerd dan door een wet. Ingevolge artikel 172 GW kan geen vrijstelling of vermindering van belasting worden ingevoerd dan door een wet. Uit het legaliteitsbeginsel in fiscale zaken vloeit voort dat de wetgever zelf alle wezenlijke elementen dient vast te stellen aan de hand waarvan de belastingschuld van de belastingplichtige kan worden bepaald, zoals de categorieën belastingplichtigen, de grondslag van de belasting, de aanslagvoet of

het tarief, en de eventuele vrijstellingen en verminderingen. Daaruit volgt dat elke delegatie die betrekking heeft op het bepalen van één van de essentiële elementen van de belasting, in beginsel ongrondwettig is.

Voormelde grondwetsbepalingen gaan evenwel niet zover dat ze de wetgever ertoe verplichten om elk aspect van een belasting of van een vrijstelling zelf te regelen. Een delegatie aan de Koning is niet in strijd met het wettigheidsbeginsel voor zover de machtiging voldoende nauwkeurig is omschreven en betrekking heeft op de tenuitvoerlegging van maatregelen waarvan de essentiële elementen voorafgaandelijk door de wetgever zijn vastgesteld.

2. Artikel 53*octies*, § 1, zesde lid, BTW-wetboek - de rechtsgrond voor het bestreden besluit - bepaalt dat de Koning 'andere verplichtingen' kan 'bepalen om de juiste heffing van de belasting te waarborgen en om de fraude te vermijden'.

3. De verzoekende partij gaat er in beide onderdelen ten onrechte van uit dat het bestreden besluit een bewijsregeling invoert voor de BTW-aangifte en hiermee verder gaat dan hetgeen beoogd wordt in de gehanteerde grondslag.

Daargelaten de vraag of een bewijsregeling wel een essentieel bestanddeel van de belasting uitmaakt, moet worden vastgesteld dat het bestreden besluit geen bewijsregeling invoert. Het bestreden besluit legt in essentie vast wie een kasticket dient uit te reiken aan de klant volgens het geregistreerd kassasysteem in de horecasector. Deze verplichting kadert duidelijk in de doelstelling om de juiste heffing van de belasting te waarborgen en om de fraude te vermijden. Er wordt geen bewijsregeling ingevoerd over het al dan niet verschuldigd zijn van belastingen. Dit wordt bevestigd in het verslag aan de Koning waarin wordt gesteld dat '[d]e invoering van het geregistreerd kassasysteem […] geenszins de regels die van toepassing zijn inzake bewijsmiddelen en bewijslast [wijzigt].' De verzoekende partij voert daarenboven geen precieze elementen aan die vooralsnog zouden aantonen dat er van een bewijsregeling sprake is.

4. De afdeling Wetgeving van de Raad van State erkent in zijn advies 59.085/3 van 7 april 2016 artikel 53*octies*, § 1, zesde lid, BTW-wetboek als rechtsgrond van het bestreden besluit.

De beide onderdelen moeten worden verworpen.

5. De prejudiciële vraag die de verzoekende partij in ondergeschikte orde opwerpt, dient niet te worden gesteld. Zoals hiervoor gesteld, voert het bestreden besluit geen bewijsregeling in en regelt het niet een essentieel bestanddeel van een belastingwet, wat nochtans het uitgangspunt van de prejudiciële vraag is."

15. De verzoekende partij betwist deze conclusie niet. Na kennisneming van het verslag van het auditoraat, heeft zij niet de gelegenheid benut die een laatste memorie biedt om nog een andere visie op de beoordeling door het auditoraat weer te geven. Zij verzuimt immers om op de bespreking van het middel in het auditoraatsverslag nog inhoudelijk te reageren. Het volstaat daartoe niet te stellen dat "[a]angezien het standpunt van de auditeur ertoe beperkt is het uitgangspunt van het middel te betwisten, de verzoekende partij erin [kan] volstaan te volharden in het middel zoals uiteengezet in het verzoekschrift en besproken in de memorie van wederantwoord".

De Raad van State ziet geen reden om het anders te zien dan het auditoraat en bevindt aldus, de redenering van het auditoraatsverslag bijvallend, het tweede middel ongegrond.

*C. Derde middel*

*Uiteenzetting van het middel*

16. De verzoekende partij voert de schending aan “van artikel 17 van het Handvest van 12 december 2007 van de Grondrechten van de Europese Unie, *juncto* artikel 6 (1) van het verdrag van 7 februari 1992 betreffende de Europese Unie (VEU), en van artikel 1 van het Eerste Protocol bij het Verdrag van 4 november 1950 tot Bescherming van de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden (EVRM), *juncto* artikel 6 (3) van het VEU”. Het bestreden besluit maakt een ongerechtvaardigde inperking uit op het eigendomsrecht dat een uitbater heeft op zijn financiële middelen, in de mate hij de omzetdrempel van 25.000 euro bereikt en van dan af gehouden is te investeren in een geïntegreerd kassasysteem wat in strijd is met de voormelde verdragsbepalingen die het recht op ongestoorde eigendom vastleggen. Het bestreden besluit legt aan horeca-ondernemers, die maaltijden serveren en hieruit een jaarlijkse omzet van 25.000 euro genereren, op een geregistreerd kassasysteem in te voeren. Dit verplicht hen ertoe te investeren in dat kassasysteem, wat een substantiële financiële last uitmaakt. Het bestreden besluit verplicht de horeca-ondernemer om zijn financiële middelen aan te wenden voor de aankoop van een geregistreerd kassasysteem. Het eigendomsrecht en de attributen ervan - met name het beschikkingsrecht - worden hiermee uitgehold. Er is aan geen van de cumulatieve voorwaarden voor de inperking op het eigendomsrecht voldaan. De inperking vindt zijn oorsprong niet in een wettige grondslag, zoals uit de uiteenzetting van het tweede middel blijkt. De bron van de inperking op het eigendomsrecht voldoet niet aan het interne recht. Er is evenmin een doelstelling van algemeen belang. Bij de uiteenzetting van het eerste middel is aangetoond dat er geen enkele doelstelling werd vooropgesteld. De inperking

op het eigendomsrecht is buitenproportioneel. De verplichte investering is ruim. Uit een studie omtrent de invoering van de verplichte geregistreerde kassasystemen blijkt dat dit tot een ruim verlies van tewerkstelling zal leiden. Evenwel blijkt dat er kennelijk eenvoudige alternatieven bestaan voor de verplichte geregistreerde kassasystemen. Dit blijkt onder meer uit artikel 21*bis*, §4, van het koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992 zoals gewijzigd door het bestreden besluit. Kennelijk volstaat het dus voor de verwerende partij dat de horeca-exploitant, die in principe verplicht is een geregistreerd kassasysteem in te voeren, maar in afwachting is van de levering en installatie van het systeem of bij storing van het systeem, een rekening of ontvangstbewijs uitschrijft voor de verkochte dranken en/of maaltijden. Dergelijke rekeningen of ontvangstbewijzen hebben aldus kennelijk dezelfde bewijswaarde voor de btw-aangifte. De verzoekende partij ziet dan ook niet in waarom alsnog de verplichting wordt opgelegd om een geregistreerd kassasysteem in te voeren en de geviseerde exploitanten met een dergelijke, zware investering te confronteren, terwijl er kennelijk een alternatief bestaat dat dezelfde zekerheden biedt voor de btw-aangifte, maar een minder ingrijpende maatregel is ten aanzien van de horecasector. De doeltreffendheid van het systeem kan in vraag worden gesteld, nu de uitbater zelf moet aangeven of de omzet de drempel van 25.000 euro overschrijdt.

In haar memorie van wederantwoord wijst de verzoekende partij erop dat de verwerende partij geen verweer voert tegen het gebrek aan wettige grondslag. In haar memorie van antwoord gaat zij immers slechts in op de tweede en derde voorwaarde voor de inperking op het eigendomsrecht, terwijl drie voorwaarden cumulatief moeten worden vervuld. Zij meent dan ook dat de argumentatie van de verwerende partij als zou het besluit fraudebestrijding tot oogmerk hebben, moet worden afgewezen als een *post factum* motivering. De verwerende partij kan deze doelstelling pas achteraf toeschrijven aan het bestreden besluit. Noch uit het besluit zelf, noch uit het onderliggend dossier kan dit eenduidig worden afgeleid. Het blijft een gegeven dat de inperking op het eigendomsrecht niet kadert in een doelstelling van algemeen belang. Minstens

blijkt dit niet uit het bestreden besluit. Met betrekking tot de evenredigheid van de inperking op het eigendomsrecht beperkt de verwerende partij zich tot de stelling dat er voldoende lastenverlagende maatregelen tegenover de invoering van het kassasysteem zouden staan. De verzoekende partij stelt de vraag wat hiervan de relevantie is. In het bestreden besluit wordt er alleszins geen dergelijke afweging gemaakt. Ook in het administratief dossier waarop het bestreden besluit is gesteund, vindt de verzoekende partij niet terug dat deze maatregelen in rekening zijn genomen om de evenredigheid van het bestreden besluit te ondersteunen. Opnieuw stelt de verzoekende partij vast dat de verwerende partij zich beperkt tot een *post factum* motivering. De verwerende partij geeft geen enkel inhoudelijk argument waaruit zou blijken dat de uitgereikte ontvangstbewijzen niet evenwaardig zijn aan de invoering van een geregistreerd kassasysteem.

In haar laatste memorie benadrukt zij nog dat de flankerende gunstmaatregelen sterk moeten worden gerelativeerd zoals zij reeds heeft uiteengezet bij de toelichting van het eerste middel. Voorts is het wel relevant om er op te wijzen dat de omzetdrempel van 25.000 euro de fraude in de hand werkt zodat een onderneming zelf zal kunnen bepalen of zij al dan niet onder het verplichte geregistreerde kassasysteem valt. Nochtans is de maatregel niet nodig voor ondernemingen te goeder trouw doch brengt het systeem enkel iets bij voor deze die te kwader trouw zijn. Indien men hier tegenin brengt dat in dat geval nog steeds de normale belastingcontroles gevoerd kunnen worden om malafide ondernemers in regel te brengen, rijst de vraag wat de toegevoegde waarde is van de ingevoerde plicht. De invoering ervan staat dan ook niet in verhouding tot het gestelde doel en draagt er zelfs niet toe bij nu de uiteindelijke fraudebestrijding nog steeds blijft liggen bij de individuele controles.

*Beoordeling*

17. Artikel 1 van het Aanvullend Eerste Protocol van 20 maart 1952 (hierna: het Aanvullend Eerste Protocol) bij het Verdrag van 4 november 1950 ‘tot bescherming van de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden’ (hierna: het EVRM) dat directe werking heeft, bepaalt:

> “Alle natuurlijke of rechtspersonen hebben recht op het ongestoord genot van hun eigendom. Niemand zal van zijn eigendom worden beroofd behalve in het algemeen belang en met inachtneming van de voorwaarden neergelegd in de wet en in de algemene beginselen van het internationaal recht.
>
> De voorgaande bepalingen zullen echter op geen enkele wijze het recht aantasten dat een Staat heeft om die wetten toe te passen welke hij noodzakelijk oordeelt om toezicht uit te oefenen op het gebruik van eigendom in overeenstemming met het algemeen belang of om de betaling van belastingen of andere heffingen en boeten te verzekeren.”

Overeenkomstig de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens biedt artikel 1 van het Aanvullend Eerste Protocol bij het EVRM niet alleen bescherming tegen een onteigening of een eigendomsberoving (eerste lid, tweede zin), maar ook tegen elke verstoring van het genot van de eigendom (eerste lid, eerste zin) en elke regeling van het gebruik van de eigendom (tweede lid).

De tweede zin van het eerste lid van het genoemde artikel 1 die de onteigening of eigendomsberoving betreft, is zonder belang voor deze zaak nu de verzoekende partij noch enige horeca-exploitant van haar of zijn eigendomsrecht wordt beroofd.

Het aangehaalde tweede lid betreft het gebruik van *cq.* beperkingen op de eigendom of de eigendomsreglementering, die in overeenstemming moet zijn “met het algemeen belang of om de betaling van belastingen of andere heffingen en boeten te verzekeren”. Opdat een eigendomsbeperking of reglementering inzake het gebruik van eigendom kan worden aanvaard dient zij (a) in overeenstemming te zijn met de wet, (b) een legitieme doelstelling in het algemeen belang dienen en (c) een billijk evenwicht

vertonen tussen de vereisten van het algemeen belang en die van de bescherming van het recht op het ongestoord genot van de eigendom. Er moet een redelijk verband van evenredigheid bestaan tussen de aangewende middelen en het nagestreefde doel.

18. De verzoekende partij toont zoals hierna wordt uiteengezet, in het middel niet aan dat de verplichting om een kasticket uit te reiken volgens een geregistreerd kassasysteem een onrechtmatige inbreuk vormt op het eigendomsrecht zoals bepaald in artikel 1, lid 2, van het Aanvullend Eerste Protocol.

De verzoekende partij kan niet worden gevolgd in haar standpunt dat de bestreden inperking van het eigendomsrecht niet haar oorsprong vindt in een wettige grondslag. Zoals bij de beoordeling van het tweede middel is gebleken (*cfr.* punten 14 en 15), wordt met de bestreden regeling vervat in een reglementair koninklijk besluit dat grondslag vindt in artikel 53*octies*, § 1, zesde lid, van het btw-wetboek geen bewijsregeling ingevoerd over het al dan niet verschuldigd zijn van belastingen. De verzoekende partij toont niet aan dat de bestreden regeling een essentieel bestanddeel van een belastingwet uitmaakt en dat de Koning bijgevolg een aan de wetgever voorbehouden bevoegdheid betreedt door een essentieel bestanddeel van een belastingwet te regelen.

19. De verzoekende partij kan evenmin worden bijgetreden waar zij stelt dat de bestreden inperking geen doelstelling van algemeen belang nastreeft. Zoals bij de beoordeling van het eerste middel is gebleken, vindt de bestreden beperking onbetwistbaar rechtsgrond in het genoemde artikel 53*octies*, § 1, zesde lid, van het btw-wetboek waarbij de Koning “andere verplichtingen” kan bepalen met als doel (“om”) “de juiste heffing van de belasting te waarborgen en om de fraude te vermijden”. Artikel 1, lid 2, van het Aanvullend Eerste Protocol stelt duidelijk dat de inperking mag ingegeven zijn door het doel “om de betaling van belastingen of andere heffingen en boeten te verzekeren”,

wat hier duidelijk het geval is. De bestreden inperking streeft dan ook een door dat Protocol toegelaten doelstelling van algemeen belang na.

20. Tot slot, kan de verzoekende partij niet worden bijgetreden waar zij stelt dat de bestreden inperking onevenredig is. Dit kan mede gelet op de ruime appreciatievrijheid waarover de overheid beschikt om de geschikte maatregelen te nemen om de beoogde doelstelling te realiseren, niet worden aanvaard. Het is niet onredelijk dat een economische marktdeelnemer ertoe verplicht wordt om bepaalde investeringen te doen om aan de fiscale en administratieve verplichtingen te voldoen die op zijn exploitatie wegen. De bestreden regeling verplicht de exploitanten om het geregistreerd kassasysteem in gebruik te nemen en toe te passen doch legt hen geen verplichting op om een geregistreerd kassasysteem aan te kopen. Een dergelijk systeem kan eventueel in gebruik worden genomen via huur, leasing of enig andere op de markt beschikbare formule die is aangepast aan zijn noden. De daarmee gepaard gaande kosten kunnen, ongeacht de formule waarvoor is gekozen, worden beschouwd als beroepskosten en zijn bijgevolg fiscaal aftrekbaar. De opgelegde financiële last dient dan ook te worden gerelativeerd en niet als onevenredig zwaar worden aanzien.

Ten onrechte voert de verzoekende partij aan dat de verplichte investering tot een verlies van 11.000 à 13.000 jobs zal leiden. Het lijkt immers niet de investeringskost van een geregistreerd kassasysteem te zijn die tot een verlies van werkgelegenheid leidt, maar in voorkomend geval wel de betaling van de fiscale en sociale bijdragen die zullen verschuldigd zijn omdat tewerkstelling volgens het onofficiële circuit als gevolg van het geregistreerd kassasysteem bemoeilijkt wordt. Overigens, met of zonder het geregistreerd kassasysteem zijn de fiscale lasten en sociale bijdragen door de toepasselijke wetten reeds verschuldigd. De invoering van het geregistreerd kassasysteem bemoeilijkt enkel de niet-naleving van deze fiscale of sociale wetten.

Daarenboven, zoals bij de beoordeling van het eerste middel is gebleken, heeft de wetgever het geregistreerd kassasysteem niet zonder omzien ingevoerd. Zo is er een vrijstelling voorzien voor diegenen die minder dan 25.000 euro aan restaurant- of cateringomzet genereren precies om deze exploitanten te ontzien van de administratieve en financiële last die met de invoering van een geregistreerd kassasysteem gepaard gaat en zijn, voorts, een reeks maatregelen genomen om de nadelige effecten van het geregistreerd kassasysteem op de tewerkstelling te verminderen, zoals flexi-jobs en de verhoging van het aantal dagen waarbij gelegenheidsarbeiders kunnen worden tewerkgesteld, enzovoort. De verzoekende partij zet niet uiteen waarom de nadelige effecten van het geregistreerd kassasysteem hierdoor niet, minstens gedeeltelijk, worden opgevangen.

De kritiek van de verzoekende partij in haar laatste memorie dat de effectiviteit van het controlesysteem wordt ondergraven omdat de belastingplichtige horeca-exploitant zelf zal kunnen bepalen of hij al dan niet onder het verplichte geregistreerde kassasysteem valt en een “normale belastingcontrole” nodig blijft om malafide ondernemers in regel te brengen die volgens hen “de enige doeltreffende controle op de naleving van de verplichting een kasticket uit te reiken” blijft, is niet dienend. Zoals bij de beoordeling van het eerste middel, tweede middelonderdeel, reeds is gebleken zal de vrijstelling (onder de omzetdrempel van 25.000 euro) van de verplichting het geregistreerd kassasysteem toe te passen, de overheid er niet van kunnen weerhouden om die overgebleven groep te controleren om na te gaan of de aangifte al dan niet correct is gedaan. Gebeurlijke toepassingsproblemen bij de rapportering van de omzet door horeca-exploitanten ondergraven op zich niet het nut van het geregistreerd kassasysteem. Daargelaten dat er in sommige gevallen nog bijkomende individuele controle nodig zal zijn - fraude kan immers nooit geheel worden uitgesloten - kan de verzoekende partij niet met de vereiste ernst betwisten dat na ingebruikname van een dergelijk systeem de mogelijkheid tot fraude beduidend wordt beperkt.

Evenmin is het ernstig te stellen dat er “kennelijk eenvoudige alternatieven bestaan” zoals onder meer beschreven in artikel 21*bis*, § 4, van het koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992, zoals gewijzigd door het bestreden besluit (*cfr*. punt 3.3.). Dit systeem beoogt enkel om tegemoet te komen aan tijdelijke en uitzonderlijke situaties waarbij de onderneming niet kan beschikken over het geregistreerd kassasysteem en kan het geregistreerd kassasysteem niet vervangen.

21. Wat tot slot de ingeroepen schending van artikel 17 van het handvest van 12 december 2000 ‘van de grondrechten van de Europese Unie’ (hierna: het Handvest), gelezen in samenhang met artikel 6, lid 1, van het verdrag van 7 februari 1992 ‘betreffende de Europese Unie’ (hierna: het VEU), bouwt de verzoekende partij geen specifieke argumentatie op zodat deze grieven geacht moeten worden ofwel samen te vallen met wat hiervoor al is besproken, ofwel niet ontvankelijk te zijn.

22. Het derde middel is, in zoverre ontvankelijk, ongegrond.

**BESLISSING**

**1. De Raad van State verwerpt het beroep.**

**2. Het verzoek tot tussenkomst wordt niet ingewilligd.**

**3. De verzoekende partij wordt verwezen in de kosten van het beroep tot nietigverklaring, begroot op een rolrecht van 200 euro.**

**De tussenkomende partij wordt verwezen in de kosten van de tussenkomst, begroot op 150 euro.**

Dit arrest is uitgesproken te Brussel, in openbare terechtzitting van zeventien januari tweeduizend negentien, door de Raad van State, XIVe kamer, samengesteld uit:

| | |
|---|---|
| Geert Debersaques, | kamervoorzitter, |
| Carlo Adams, | staatsraad, |
| Kaat Leus, | staatsraad, |

bijgestaan door

| | |
|---|---|
| Johan Pas, | griffier. |

| | |
|---|---|
| **De griffier** | **De voorzitter** |
| **Johan Pas** | **Geert Debersaques** |