RAAD VAN STATE, AFDELING BESTUURSRECHTSPRAAK

XIVe KAMER

A R R E S T

nr. 243.416 van 17 januari 2019
in de zaak A. 220.062/XIV-37.170

In zake : de VZW VERENIGING VOOR HOTELIERS, RESTAURATEURS, CAFEHOUDERS EN AANVERWANTE BEDRIJVEN VAN DE PROVINCIE VLAAMS-BRABANT (HORECA VLAAMS-BRABANT)
bijgestaan en vertegenwoordigd door
advocaat Peter Flamey
kantoor houdend te 2018 Antwerpen
Jan Van Rijswijcklaan 16
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

I. Voorwerp van het beroep

1. Het beroep, ingesteld op 22 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.

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

Staatsraad Kaat Leus heeft verslag uitgebracht.

Advocaten Peter Flamey en Glenn Declercq, die verschijnen voor de verzoekende partij en attaché Selim Dedeli, die verschijnt voor de verwerende 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 het 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. 219.948/XIV- 37.154 waarin heden eveneens een arrest wordt uitgesproken.

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

IV. Onderzoek van de het enig middel

Uiteenzetting van het middel

4. De verzoekende partij roept de schending in van de “artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, van artikel 53*octies*, § 1, zesde lid van het [Btw-wetboek], en met toepassing van artikel 159 [van de Grondwet] ten aanzien van 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, zoals ingevoegd bij het koninklijk besluit van 19 december 2012, en uit ontstentenis van de rechtens vereiste feitelijke en juridische grondslag”.

De verzoekende partij zet in essentie uiteen dat de verplichting in de horecasector om een geregistreerd kassasysteem te gebruiken indruist zowel tegen de doelstellingen van het btw-wetboek als tegen de grondslag van het geregistreerd kassasysteem zelf, en alleszins niet berust op een objectief dan wel redelijk verantwoord onderscheid.

Artikel 53*octies*, § 1, zesde lid, van het btw-wetboek dat de bestreden regeling tot grondslag strekt, maakt geen onderscheid tussen de horecasector en andere (fraudegevoelige) sectoren. Door een loutere verwijzing naar artikel 53*octies*, § 1, zesde lid, van het btw-wetboek als grondslag voor de invoering van de verplichting tot gebruik van het geregistreerd kassasysteem wordt op geen enkele wijze gemotiveerd welk criterium van onderscheid er wordt gehanteerd tussen de horecasector, enerzijds, en andere sectoren van de samenleving, anderzijds; laat staan dat zou worden gemotiveerd dat zulk criterium, in zoverre dit al zou bestaan, objectief en redelijk verantwoord zou zijn. De bestrijding van btw-fraude dient op dezelfde extensieve manier te worden geconcipieerd. Niet één enkele sector waarvan men vermoedt dat deze onderhevig is aan btw-fraude- of ontwijkingspraktijken, kan worden geviseerd. Er is geen objectieve grondslag om gedifferentieerd te werk te gaan, ofschoon de categorie van btw-plichtigen in de horecasector volstrekt vergelijkbaar is met de categorie van alle andere btw-plichtigen ongeacht de sector. Nergens blijkt waarop het verschil in behandeling tussen deze categorieën berust en nog minder dat er hoe dan ook een objectief en redelijk verantwoord criterium zou bestaan voor deze gedifferentieerde behandeling.

De verzoekende partij roept “ten overvloede” in dat haar belang niet kan betwijfeld worden in zoverre wordt verwezen naar de regelgeving die voorafgaat aan de door de Raad van State vernietigde regelgeving in de arresten nrs. 232.548 en 232.549 van 14 oktober 2015, nu verzoekende partij uitdrukkelijk de onwettigheidsexceptie op grond van artikel 159 van de Grondwet ten aanzien van die regelgeving op de volgende wijze inroept. Het oorspronkelijke artikel 21*bis* is behept met dezelfde on(grond)wettigheid als het gewijzigde artikel 21*bis*, zoals ingevoegd bij het koninklijk besluit van 15 december 2013 en vernietigd door de Raad van State bij zijn arrest van 14 oktober 2015. Het oorspronkelijke artikel 21*bis* hanteerde immers eveneens het criterium “een inrichting waar regelmatig maaltijden worden verbruikt alsmede door de traiteur die regelmatig cateringdiensten verricht” om te kunnen bepalen welke restauranthouders en traiteurs gebruik dienden te maken van het geregistreerd kassasysteem terwijl het

criterium “regelmatig” geen objectief criterium is omdat het zelfs niet bij benadering toelaat te bepalen wie al dan niet onder de verplichting valt.

In haar memorie van wederantwoord argumenteert de verzoekende partij nog dat artikel 53*octies*, § 1, zesde lid, van het btw-wetboek “van toepassing is op elke belastingplichtige die wordt beoogd in dat wetboek”. Andere sectoren, die perfect vergelijkbaar zijn met de horecasector en waarbinnen zich eveneens inrichtingen bevinden waar maaltijden worden verbruikt, worden niet geviseerd door de maatregel van de geregistreerde kassa. Zo zijn er bijvoorbeeld voldoende bedrijfsrestaurants of hotels (“gemeubelde logies”) die gemakkelijk een jaarlijkse omzet van 25.000 euro uit de verkoop van maaltijden halen, maar die kunnen genieten van een vrijstelling van de verplichting om het geregistreerd kassasysteem in te voeren. Zo kan bijvoorbeeld eveneens gedacht worden aan de bouwsector, snackbars, broodjeszaken, frituren, kappers, bakkers, enz. In het verslag aan de Koning wordt geen enkele motivering gegeven voor het onderscheid tussen de horecasector enerzijds en de andere sectoren onderworpen aan de btw anderzijds. Noch uit het bestreden besluit noch uit het verslag aan de Koning blijkt dat bij de invoering van het geregistreerd kassasysteem de horecasector onderscheiden dient te worden van de andere btw-plichtige sectoren omdat de horecasector een btw -verlaging van 21% naar 12% zou hebben gekregen. Daarbij komt dat de horecasector lang niet de enige sector is die geniet van een verlaagd btw-tarief (zie tabellen A en B in bijlage van het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 ‘tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven’). In geen van deze sectoren, vallende onder het regime van 6% dan wel het regime van 12%, werd een geregistreerd kassasysteem ingevoerd, ofschoon in deze sectoren evengoed kan worden gefraudeerd. Er kan overigens geen twijfel over bestaan dat er een integrale vergelijkbaarheid zit tussen de categorieën van diensten en goederen die zijn onderworpen aan een verlaagd btw-tarief of de btw-plicht in het algemeen. Zo vallen bijvoorbeeld zowel restaurant- en cateringdiensten (12%) als gemeubeld logies (6%) onder een gunstiger btw-tarief, maar moeten enkel de restaurant- en cateringdiensten het

geregistreerd kassasysteem invoeren. Het hanteren van een globale hotelrekening voor een hotelgast wordt niet onderworpen aan enige fraudebestrijdings-maatregel, hoewel die gast vanzelfsprekend ook verblijft in een “inrichting waar maaltijden worden verbruikt”. Het frauderen met btw-aangiften is niet eens beperkt tot btw-plichtige sectoren die werken met spijzen en dranken, doch is een fenomeen dat in alle btw-plichtige sectoren voorkomt, zoals bijvoorbeeld de bouwsector, kappers, bakkers etc… Er doet zich volgens de verzoekende partij derhalve een tweeledige discriminatie voor. Enerzijds dient vastgesteld dat de horecasector als enige sector verplicht wordt om, in ruil voor de “gunst” van de toepasselijkheid van het regime van het btw-tarief van 12%, een geregistreerd kassasysteem in te voeren. Anderzijds dient vastgesteld dat de andere sectoren onder het regime van het btw-tarief van 12% klaarblijkelijk geen toegift hebben moeten doen om onder dit gunstregime te kunnen vallen, minstens toont de verwerende partij dit niet aan. Indien de overheid als voorwaarde voor het bekomen van een verlaagd btw-tarief antifraudemaatregelen wil doordrijven, *in casu* in de vorm van een geregistreerd kassasysteem teneinde de correctheid van de btw-aangiften te kunnen nagaan, dan moet zulks consequent worden doorgevoerd in alle sectoren die van een verlaagd btw-tarief genieten, of meer algemeen, aan de btw-plicht onderworpen zijn. Het staat inmiddels onomstotelijk vast dat het geregistreerd kassasysteem een onredelijke hoge last heeft veroorzaakt voor de horecasector. De bijkomende belastingverlagingen tonen zonneklaar aan dat de invoering van het geregistreerd kassasysteem een onredelijke hoge druk en nefaste invloed heeft uitgeoefend op de horecasector die niet langer in verhouding staat met het nagestreefde doel, met name fraudebestrijding. De bijkomende lastenverlagingen, waar de verwerende partij naar verwijst, dateren alle van lang na de invoering van het geregistreerd kassasysteem, en kunnen bijgevolg niet in aanmerking genomen worden als verzachtende maatregel. De horecasector is overigens niet de enige sector waar er belastingverlagingen zijn doorgevoerd. Speciale belastingregimes zoals de flexi-jobs in de horeca, komen eveneens voor in andere sectoren.

De verzoekende partij stelt verder nog dat, nu het oorspronkelijk artikel 21*bis* behept is met dezelfde on(grond)wettigheid als het artikel 21*bis* dat werd gewijzigd bij het koninklijk besluit van 15 december 2013, de on(grond)wettigheid zich dient uit te strekken tot dat oorspronkelijk artikel 21*bis* van het koninklijk besluit nr. 1 en dient dit artikel bijgevolg buiten toepassing te worden gelaten op grond van artikel 159 van de Grondwet. Aangezien het thans bestreden besluit uitdrukkelijk verwijst naar artikel 21*bis* van het koninklijk besluit nr. 1 en de verplichting die daaruit zou volgen om het geregistreerd kassasysteem te gebruiken, maar dit artikel en de bijhorende verplichting ingevolge een klaarblijkelijke on(grond)wettigheid buiten toepassing moeten gelaten worden met toepassing van artikel 159 van de Grondwet, bestaat er dus helemaal geen verplichting meer om het geregistreerd kassasysteem te gebruiken waarop door het bestreden besluit kan worden voortgebouwd.

In haar laatste memorie, tot slot, herneemt de verzoekende partij haar argumentatie zoals uiteengezet in haar eerdere procedurestukken, waarin zij volhardt.

Daarnaast betwist zij in haar laatste memorie dat een deel van haar wettigheidskritiek laattijdig en dus niet ontvankelijk is omdat deze pas voor het eerst in de memorie van wederantwoord werd opgeworpen. Zij doet gelden dat een verzoekende partij mag repliceren op de argumentatie van de verwerende partij en in het kader daarvan haar wettigheidsgrief nader toelichten. Dat de ongelijke behandeling zich eveneens situeert op het vlak van de regeling voor de gemeubelde logies is een loutere bijkomende illustratie van het feit dat het bestreden besluit het fiscaal gelijkheidsbeginsel schendt en breidt die wettigheidsgrief niet uit.

De verzoekende partij argumenteert tot slot dat haar vordering wel degelijk gegrond is omdat voldoende duidelijk is aangetoond dat er vergelijkbare categorieën in het spel zijn. Voor het onderzoek van de vergelijkbaarheid moet rekening worden gehouden met de specifieke context van

het bestreden besluit die erin bestaat specifiek de horecasector, met uitsluiting van elke andere sector, een verplicht geregistreerd kassasysteem op te leggen, zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording voorhanden is. Zij stelt dat "[g]elet op het feit dat de doelstelling van de regelgeving met betrekking tot de witte kassa gelegen is in het invoeren van een geregistreerd kassasysteem in ruil voor een verlaagd btw-tarief" is het ook die doelstelling die in rekening moet worden gebracht in de vergelijkbaarheidstoets en die de vraag doet rijzen waarom andere sectoren die ook een verlaagd tarief genieten, dit niet moeten doen. Zij herhaalt, vooreerst, dat de overheid alleen *ex post* geduid heeft dat het geregistreerd kassasysteem werd ingevoerd in ruil voor een lastenverlaging in de horecasector. De mogelijkheid om *ex post* duiding te geven kan slechts in die zin worden begrepen dat het enkel de overheid is die haar eigen regelgeving mag duiden en slechts "bij wijze van absolute uitzondering" aangezien in eerste instantie een zorgvuldige besluitvorming vereist dat deze in eerste instantie correct en zorgvuldig wordt gemotiveerd in het bestreden besluit zelf. Ten slotte, komt het niet aan het auditoraat noch aan de Raad van State toe "om dan maar zelf invulling te geven aan de wetgeving die op geen enkele wijze steun vindt in de parlementaire voorbereiding en bovendien niet werd opgeworpen door de overheid zelf wanneer zij daartoe de kans had". Zij voegt "ten overvloede" nog toe dat bepaalde rechtsleer erop wijst "dat de rechter kritisch en strikt dient om te gaan met de mogelijkheid voor de overheid om *ex post* nog duiding te verschaffen". Er kan dan ook niet worden aanvaard dat het aantal klanten en/of het tijdstip van het uitreiken en betalen van producten doorslaggevend zou zijn aangezien dit tot dusver nooit als onderscheidend criterium is gehanteerd. Het criterium dat wel wordt aangewend in de regelgeving met betrekking tot de witte kassa (doch niet in het bestreden besluit zelf), met name het tegengaan van zwartwerk/fraude, is dan weer niet toepasselijk op de horecasector alleen zodat ook deze niet alleen mag worden geviseerd door de genomen fraude-bestrijdende maatregel. Tot slot doet de verzoekende partij nog gelden dat net zoals de horecasector nog andere sectoren (zoals de bouwsector, de tuinbouwsector, de schoonmaaksector) evenzeer gekend zijn als fraudegevoelige sectoren, zodat ook dit niet geldt voor de horecasector alleen. Dat er wel degelijk andere

fraudegevoelige sectoren zijn blijkt uit de overheidsopdrachtenreglementering waarin voor de definiëring van fraudegevoelige sectoren wordt verwezen naar “diensten geplaatst in het kader van artikel 35/1 van de wet van 12 april 1965 betreffende de bescherming van het loon der werknemers bedoelde activiteiten die onder het toepassingsgebied vallen van de hoofdelijke aansprakelijkheid voor loonschulden”. Voor een groot aantal van die sectoren geldt overigens ook een verlaagd btw-tarief.

Beoordeling

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

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’.

6. 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 het kasticket uit te reiken 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.

Deze verplichting kadert, anders dan de verzoekende partij dat ziet, duidelijk in de doelstelling om de juiste heffing van de belasting te waarborgen en om de fraude te vermijden. De verzoekende partij kan 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. Zij gaat daarmee immers geheel voorbij aan artikel 53*octies* van het btw-wetboek dat het bestreden besluit tot rechtsgrond strekt. Het is dan ook de overheid die het, zoals de verzoekende partij zelf ook aangeeft, toekomt om de rechtsgrond (en daarmee, te dezen, meteen ook de finaliteit) van de bestreden regeling aan te duiden. Die rechtsgrondbiedende bepaling spreekt voor zich. Daaruit blijkt met name onbetwistbaar 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 waarop de bestreden regeling steunt, 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". De bestreden regeling beoogt dus onbetwistbaar 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 minimum aantal technische vereisten opgesomd in artikel 2 van het koninklijk besluit van 30 december 2009 waartoe datzelfde artikel 53*octies*, § 1, ook tot rechtsgrond strekt.

7. Evenmin kan de verzoekende partij worden bijgetreden waar zij stelt dat de bestreden regeling wettelijke rechtsgrond ontbeert zoals voorzien in artikel 53*octies*, § 1, zesde lid, van het btw-wetboek in zoverre met het bestreden besluit een gedifferentieerde regeling wordt uitgewerkt waarvoor de wet geen onderscheid maakt. De wetgever mag dan in artikel 53*octies*, § 1, zesde lid, btw-wetboek geen onderscheid maken tussen de horecasector en andere sectoren, dit kan de Koning niet beletten om een onderscheid te maken tussen verschillende sectoren. Artikel 53*octies*, § 1, zesde lid, van het btw-wetboek verleent de Koning immers de discretionaire bevoegdheid te oordelen in hoeverre het opportuun is om, in het kader van zijn sociaaleconomisch en fiscaal beleid, maatregelen te nemen met het oog op het bepalen van de juiste heffing en het tegengaan van fraude. Het algemeen karakter van deze toegewezen bevoegdheid ("kan") wijst op een ruime beoordelingsbevoegdheid van de Koning. Het is niet omdat de genoemde wetsbepaling zelf geen onderscheid maakt, dat de Koning dat niet zou kunnen doen. De Koning kan, in acht genomen de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, een onderscheid maken tussen de verschillende categorieën btw-plichtigen. Het komt Hem toe om verplichtingen op te leggen of maatregelen te nemen om de juiste heffing te waarborgen en fraude te bestrijden. Het is precies Zijn taak op te treden waar dat om redenen eigen aan de zaak nodig blijkt

met een maatregel die daartoe aangepast en geschikt blijkt om het beoogde doel (“juiste heffing en fraude vermijden”) te bereiken, wat zoals hiervoor is gebleken te dezen het geval is.

8. In zoverre de verzoekende partij (de pertinentie van) het onderscheid betwist tussen de horeca en andere sectoren “die ook fraude kunnen plegen”, gaat zij er 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 er nog andere fraudegevoelige sectoren zijn waarbij de verzoekende partij onder meer verwijst naar de “definiëring” ervan in de overheidsopdrachtenreglementering (die overigens andere doeleinden dient dan deze van een juiste btw-heffing) en dat mogelijk in die of nog andere sectoren ook btw-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 bijvoorbeeld ook voor een slager die ook cateringdiensten verschaft.

9. In de mate de verzoekende partij nog stelt dat de invoering van het geregistreerd kassasysteem in de horecasector niet kan worden verantwoord omwille van het feit dat de horecasector een btw-verlaging van 21% naar 12% zou hebben gekregen aangezien deze sector lang niet de enige is die een verlaagd

btw-tarief geniet, is evenmin pertinent. Zoals hiervoor is gebleken, heeft de regelgever met het oog op de juiste heffing van de btw en om fraude te vermijden de verplichting van een geregistreerd kassasysteem ingevoerd. Dat is de doelstelling van het bestreden besluit. Dat belet niet dat de verwerende partij die maatregel - terecht - niet zonder omzien heeft genomen. De verzoekende partij verwart het motief (fraudebestrijding) met de begeleidende maatregelen die zijn genomen om rekening te houden met de bezorgdheden van de horecasector. Om die bezorgdheid omtrent de leefbaarheid van de sector tegemoet te komen, heeft de verwerende partij erop toegezien haar doelstelling, zijnde het invoeren met het bestreden besluit van de fraudebestrijdende maatregel van het 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 er zorg voor te dragen de leefbaarheid van de sector te garanderen en aldus een evenwicht te bewerkstelligen tussen de genomen maatregel en het beoogde doel.

In de memorie van toelichting bij de wet van 16 november 2015 ‘houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken’ wordt het verband gelegd tussen deze begeleidende maatregelen en de invoering van de “witte kassa”:

> “Om de winstmarge op peil te houden en tegelijkertijd de toename van de loonkost in te perken, zien veel horecazaken zich genoodzaakt om hun toevlucht te zoeken tot zwartwerk. Maar door de nakende invoering van de gecertificeerde ‘witte’ kassa zal dit niet langer een optie kunnen zijn. Het tegengaan van zwartwerk is overigens een goede zaak. Zwartwerk verstoort immers de eerlijke concurrentie. Van hun kant krijgen de werknemers dikwijls niet het loon waarop ze aanspraak kunnen maken. Ze bouwen evenmin sociale rechten op in functie van het aantal uren dat ze effectief hebben gepresteerd.
>
> Om te vermijden dat door de nakende invoering van de gecertificeerde ‘witte’ kassa veel horecazaken de deuren zouden moeten sluiten, zijn er nu specifieke maatregelen voor de horeca nodig om de loonkost daar onder controle te houden. Zodoende kan de leefbaarheid van de sector gegarandeerd worden, terwijl fraude en zwartwerk toch minder aantrekkelijk worden gemaakt.
>
> Bij het uitwerken van de specifieke maatregelen voor de horeca moet er rekening worden gehouden met de eigenheid van de sector. Zo is de nood aan arbeid er zeer variabel en sterk afhankelijk van externe omstandigheden zoals het weer, seizoen, feesten, … Het aantal nodige arbeidskrachten kan snel wijzigen, evenals de te presteren uren. Er is een hoge nood aan soepel inzetbare arbeidskrachten. Om die reden gaat het beperken van de loonkost in de horeca

> beter gepaard met maatregelen die het soepeler inzetten van werknemers bevorderen. Vandaar dat de beperking van de loonkost in de horeca gekoppeld wordt aan de creatie van de flexijobs en de verruiming van het aantal goedkope overuren. Via de flexijobs wordt het mogelijk op een eenvoudige wijze extra handen ter beschikking te hebben. Via de netto overuren kunnen voltijdse werknemers op een flexibele manier en tegen een betaalbare kost het meerwerk helpen opvangen. De flexijobs en de netto overuren vormen dan ook twee nieuwe systemen van flexibele tewerkstelling naast het reeds bestaande systeem van de gelegenheidswerknemers. Hierdoor kan eveneens een andere belangrijke reden voor zwartwerk, met name het flexibel tewerkstellen van arbeidskrachten, worden aangepakt. Doordat de flexijob-werknemer volledige sociale rechten opbouwt op basis van het flexiloon, wordt zwartwerk ook voor de werknemer minder attractief.
>
> […]
>
> Met dit beleid gaat de regering verder op de reeds ingeslagen weg. Ook in de voorbije jaren werd als compensatie voor de invoering van de 'witte kassa' immers ingezet op het verlagen van de fiscale en sociale lasten voor de sector." (*Parl.St*. Kamer, 2014-2015, nr. 54-1297/1, 4-6).

10. Het is pas in haar memorie van wederantwoord dat de verzoekende partij voor het eerst de vrijstelling om een kasticket uit te reiken volgens een geregistreerd kassasysteem voor gemeubelde logies (art. 21*bis*, § 1, lid 5, 2°) bekritiseert. Er dient te worden vastgesteld dat - anders dan de verzoekende partij in haar laatste memorie stelt - het wel een nieuwe grief betreft en niet louter "een bijkomend voorbeeld" van een schending door het bestreden besluit van het fiscaal gelijkheidsbeginsel. De uitdrukkelijke vrijstelling van het geregistreerd kassasysteem ten voordele van het gemeubeld logies betreft immers niet een vergelijking van de horecasector met andere (fraudegevoelige) sectoren, zijnde de enige grief die in het verzoekschrift wordt aangevoerd. Dat laatste onderscheid (horeca *versus* andere sectoren) betreft immers een kritiek op het (te beperkte) toepassingsgebied *ratione personae* van de bestreden regeling die enkel (bepaalde diensten van de horeca) treft en waarvan de andere sectoren dan de horeca uitgesloten zijn. De specifieke behandeling van de economische activiteit van het gemeubeld logies binnen de horecasector is van een andere orde: krachtens de bestreden regeling is niet gehouden, tot de uitreiking aan de klant van het in de bestreden regeling bedoelde kasticket, de belastingplichtige die gemeubeld logies verschaft als bedoeld in artikel 18, § 1, tweede lid, 10°, van het btw-wetboek "ten aanzien van het verschaffen van spijzen en dranken voor zover deze worden opgenomen in de globale hotelrekening van de gasten die er

verblijven" (*cfr.* artikel 21*bis*, § 1, vijfde lid, 2°, van het koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992). Het betreft immers een expliciete vrijstelling onder welbepaalde voorwaarden in hoofde van een fractie van de horecasector die in beginsel onder de regeling van het verplicht geregistreerd kassasysteem valt, wat pertinent niet hetzelfde is en ook een andere beoordeling vereist. De verzoekende partij kon deze kritiek reeds in het verzoekschrift uiteenzetten, maar heeft gewacht tot de memorie van wederantwoord om deze wettigheidskritiek te formuleren.

Deze kritiek is dan ook laattijdig en om die reden niet-ontvankelijk.

11. In de mate, tot slot, de verzoekende partij in haar procedurestukken nu eens onder het kopje "belang" en dan weer onder het kopje "de middelen" doch in beide gevallen ter adstructie van haar belang bij het door haar ingediende vernietigingsberoep, verwijst naar het oorspronkelijke artikel 21*bis* van het koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992, zoals ingevoerd bij artikel 25 van het koninklijk besluit van 19 december 2012 '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' dat door eenzelfde ongrondwettigheid zou zijn aangetast, mist haar uiteenzetting dienaangaande doel. Aangezien het belang van de verzoekende partij bij het aanvechten van het bestreden besluit niet wordt betwist, dient er geen uitspraak te worden gedaan over de regelgeving die voorafgaat aan de door de Raad van State vernietigde regelgeving in de arresten nrs. 232.548 en 232.549.

12. Het enig middel is in zoverre ontvankelijk, ongegrond.

BESLISSING

1. De Raad van State verwerpt het beroep.

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