

KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 47.557/1
VAN 10 DECEMBER 2009

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

De RAAD VAN STATE, afdeling Wetgeving, eerste kamer, op 8 december 2009 door de Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van vijf werkdagen, van advies te dienen over een ontwerp van 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", heeft het volgende advies gegeven:

Volgens artikel 84, § 1, eerste lid, 2/, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, moeten in de adviesaanvraag de redenen worden opgegeven tot staving van het spoedeisende karakter ervan.

In dit geval wordt, in strijd met die bepaling, in de adviesaanvraag zelf geen uitdrukkelijke verantwoording gegeven voor het verzoek om spoedbehandeling. Wel wordt het spoedeisende karakter van de adviesaanvraag in de aanhef van het ontwerp verantwoord door de omstandigheid dat

- "- dit ontwerp de wijzigingen invoert welke noodzakelijk zijn voor de invoering van een verlaagd tarief voor restaurant- en cateringdiensten;
- deze maatregelen in werking moeten treden op 1 januari 2010;
- de verschillende dienstverrichters en andere economische actoren alsook hun klanten onverwijld op de hoogte moeten worden gebracht van deze wijzigingen;
- dit besluit derhalve dringend moet worden genomen".

De adviesaanvrager wordt verzocht om zich in de toekomst te conformeren aan het bepaalde in het genoemde artikel 84, § 1, eerste lid, 2/, van de wetten op de Raad van State en bijgevolg de redenen van de spoedeisendheid in de adviesaanvraag zelf te vermelden.

*

* *

Overeenkomstig artikel 84, § 3, eerste lid, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State, heeft de afdeling Wetgeving zich moeten beperken tot het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond, alsmede van de vraag of aan de voorgeschreven vormvereisten is voldaan.

*

* *

STREKKING VAN HET ONTWERP

Het om advies voorgelegde ontwerp strekt er in hoofdzaak toe aan exploitanten van een inrichting waar regelmatig ⁽¹⁾ maaltijden worden verbruikt, de verplichting op te leggen om een vereenvoudigde factuur uit te reiken voor de restaurant- en cateringdiensten die zij verrichten voor een ontvanger die niet handelt in de hoedanigheid van belastingplichtige voor de behoeften van zijn economische activiteit ⁽²⁾. Die vereenvoudigde factuur dient te worden uitgereikt door middel van een "geregistreerd kassasysteem" (lees in de Nederlandse tekst van het ontwerp: registrerend kassasysteem) ⁽³⁾ (zie de artikelen 1 en 2 van het ontwerp).

Daartoe wordt aan het koninklijk besluit nr. 1 een artikel 13*bis* toegevoegd (artikel 1 van het ontwerp) en wordt artikel 22 van dat besluit gewijzigd (artikel 2 van het ontwerp).

De nieuwe regeling treedt in werking op 1 januari 2010 (artikel 3, eerste lid). De belastingplichtigen die vóór die datum als exploitant van een inrichting waar regelmatig maaltijden worden verbruikt zijn geïdentificeerd, hoeven pas tegen 1 januari 2013 over een registrerend kassasysteem te beschikken (idem, tweede lid). Maken zij evenwel reeds vóór die laatste datum gebruik van een registrerend kassasysteem, dan zullen zij vanaf de ingebruikname de bepalingen van artikel 13*bis* van het koninklijk besluit nr. 1 moeten naleven (idem, derde lid).

⁽¹⁾ De gemachtigde heeft laten weten dat, naar analogie van artikel 22, § 1, eerste lid, 2/, 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: koninklijk besluit nr. 1), in het eerste lid van het ontworpen artikel 13*bis* (artikel 1 van het ontwerp), het woord "regelmatig" moet worden toegevoegd.

⁽²⁾ Op grond van artikel 22, § 1, eerste lid, 2/, van het koninklijk besluit nr. 1 bestaat voor de exploitant van een inrichting waar regelmatig maaltijden worden verbruikt nu reeds de verplichting om een rekening of een ontvangstbewijs uit te reiken voor het verschaffen van maaltijden en van dranken die bij die maaltijden worden verbruikt.

⁽³⁾ Vergelijk met de Franse tekst van het ontwerp waar de term "caisse enregistreuse" wordt gebruikt.

RECHTSGROND

In de aanhef worden de artikelen 53*octies*, § 1, en 54 van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: Btw-wetboek) als rechtsgrond vermeld.

Volgens de gemachtigde dient evenwel meer specifiek naar het laatste lid van artikel 53*octies*, § 1, te worden verwezen. Die bepaling luidt:

"Hij kan andere verplichtingen bepalen om de juiste heffing van de belasting te waarborgen en om de fraude te vermijden".

Artikel 54, eerste lid, luidt:

"Onverminderd de bevoegdheden die Hem bij de artikelen 51 tot 53*nonies* worden verleend, bepaalt de Koning op welke wijze de maatstaf van heffing en het bedrag van de belasting worden afgerond, de wijze van voldoening van de belasting, de inhoud van de door de belastingplichtigen uit te reiken facturen, de door de belastingplichtige en de niet-belastingplichtige rechtspersonen te houden en voor te leggen boeken en stukken, de verplichtingen van de medecontractanten van de schuldenaars van de belasting en alle andere voorzieningen, nodig om de voldoening van de belasting te verzekeren".

Deze bepalingen vormen de rechtsgrond voor de ontworpen regeling.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 3

1. Uit artikel 3, vierde lid, van het ontwerp volgt dat artikel 2, b), pas op 1 januari 2013 in werking treedt. Artikel 2, b), van het ontwerp vult artikel 22, § 2, eerste lid, van het koninklijk besluit nr. 1, betreffende de verplichte vermeldingen van de rekening of het ontvangstbewijs voor de in § 1, eerste lid, 2/, van hetzelfde artikel bedoelde diensten, aan met de verplichting op de rekening of het ontvangstbewijs een onderscheid te maken tussen het bedrag voor het verschaffen van de maaltijden en het bedrag voor het verschaffen van de dranken.

Het is niet duidelijk waarom dat verplichte onderscheid, nodig omdat vanaf 1 januari 2010 het btw-tarief op maaltijden tot 12 % wordt verlaagd terwijl het btw-tarief voor dranken 21 % blijft, pas op 1 januari 2013 van kracht wordt.

.../...

2. Uit artikel 3, tweede en derde lid, van het ontwerp volgt dat voor belastingplichtigen die vóór 1 januari 2010 als exploitant van een inrichting waar regelmatig maaltijden worden verbruikt zijn geïdentificeerd, een overgangsperiode van drie jaar geldt, namelijk tot 1 januari 2013. Voor nieuwe exploitanten geldt de regeling echter onmiddellijk vanaf 1 januari 2010. In dat verband heeft de gemachtigde het volgende medegedeeld:

"Er wordt in een overgangsperiode van drie jaar voorzien voor de bestaande exploitanten om hun toe te laten om deze investering te doen of hun systeem aan te passen aan de nieuw opgelegde voorwaarden. De startende ondernemers en overnemers weten dat zij dienen te beschikken over een kassasysteem die aan bepaalde voorwaarden moet voldoen, wanneer zij wensen te starten met een horecazaak of een horecazaak overnemen. Zij zullen hierbij dus reeds rekening houden in hun ondernemingsplan. Er dient ook rekening te worden gehouden met de hoge overname-rotatie in de horeca".

Uit de motivering van de spoedeisendheid blijkt dat de nieuwe regels noodzakelijk zijn in het kader van de verlaging van het btw-tarief voor restaurant- en cateringsdiensten, en uit de rechtsgrond, inzonderheid artikel 53octies, § 1, laatste lid, van het Btw-wetboek, blijkt dat het moet gaan om verplichtingen om de juiste heffing van de belasting te waarborgen en om fraude te vermijden.

In het licht van het voorgaande is het niet duidelijk waarom starters en overnemers meteen aan de nieuwe regeling zullen moeten voldoen, terwijl aan reeds actieve exploitanten een zo lange overgangsperiode wordt gelaten.

In dit verband moet worden opgemerkt dat de grondwettelijke regels van de gelijkheid en de niet-discriminatie niet uitsluiten dat een verschil in behandeling tussen categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld, rekening houdend met het doel en de gevolgen van de maatregel en met de aard van de terzake geldende beginselen; de beginselen van gelijkheid en niet-discriminatie zijn geschonden wanneer vaststaat dat geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

De kamer was samengesteld uit

de Heren	M. VAN DAMME,	kamervoorzitter,
	J. BAERT,	
	W. VAN VAERENBERGH,	staatsraden,
	M. RIGAUX,	assessoren van de
	M. TISON,	afdeling Wetgeving,
Mevrouw	G. VERBERCKMOES,	griffier.

Het verslag werd uitgebracht door Mevr. A. SOMERS, adjunct-auditeur.

DE GRIFFIER

DE VOORZITTER

G. VERBERCKMOES

M. VAN DAMME

ROYAUME DE BELGIQUE

AVIS 47.557/1
DU 10 DÉCEMBRE 2009

DE LA SECTION DE LÉGISLATION
DU CONSEIL D'ÉTAT

Le CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, première chambre, saisi par le Ministre des Finances, le 8 décembre 2009, d'une demande d'avis, dans un délai de cinq jours ouvrables, sur un projet d'arrêté royal "modifiant l'arrêté royal n/ 1 du 29 décembre 1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée", a donné l'avis suivant:

Conformément à l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2/, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la demande d'avis doit indiquer les motifs qui en justifient le caractère urgent.

En l'occurrence, la demande d'avis même, en méconnaissance de cette disposition, ne fournit pas de motivation explicite de l'urgence. Le caractère urgent de la demande d'avis est néanmoins justifié dans le préambule du projet par la circonstance que

- "- dit ontwerp de wijzigingen invoert welke noodzakelijk zijn voor de invoering van een verlaagd tarief voor restaurant- en cateringdiensten;
- deze maatregelen in werking moeten treden op 1 januari 2010;
- de verschillende dienstverrichters en andere economische actoren alsook hun klanten onverwijld op de hoogte moeten worden gebracht van deze wijzigingen;
- dit besluit derhalve dringend moet worden genomen".

Le demandeur d'avis est invité à se conformer dorénavant à la règle énoncée à l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2/, précité, des lois sur le Conseil d'État et, partant, d'indiquer la motivation de l'urgence dans la demande d'avis proprement dite.

*

* *

En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois coordonnées sur le Conseil d'État, la section de législation a dû se limiter à l'examen de la compétence de l'auteur de l'acte, du fondement juridique et de l'accomplissement des formalités prescrites.

*

* *

.../...

PORTÉE DU PROJET

Le projet soumis pour avis vise essentiellement à imposer aux exploitants d'un établissement où des repas sont régulièrement ⁽¹⁾ consommés de délivrer une facture simplifiée pour les prestations de restaurant et de restauration qu'ils effectuent pour un preneur qui n'agit pas en qualité d'assujetti pour les besoins de son activité économique ⁽²⁾. La facture simplifiée doit être délivrée au moyen d'un "système de caisse enregistreuse" (lire dans le texte néerlandais du projet : registrerend kassasysteem) ⁽³⁾ (voir les articles 1^{er} et 2 du projet).

À cet effet, un article 13bis est ajouté à l'arrêté royal n/ 1 (article 1^{er} du projet) et l'article 22 de cet arrêté est modifié (article 2 du projet).

Les nouvelles dispositions entrent en vigueur le 1^{er} janvier 2010 (article 3, alinéa 1^{er}). Les assujettis identifiés avant cette date en qualité d'exploitant d'un établissement où des repas sont régulièrement consommés ne doivent disposer d'un système de caisse enregistreuse que le 1^{er} janvier 2013 (idem, alinéa 2). S'ils utilisent toutefois déjà une caisse enregistreuse avant cette dernière date, ils devront respecter, à partir de la mise en service, les dispositions de l'article 13bis de l'arrêté royal n/ 1 (idem, alinéa 3).

⁽¹⁾ Le délégué a fait savoir que par analogie avec l'article 22, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2/, de l'arrêté royal n/ 1 du 29 décembre 1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: arrêté royal n/ 1), le mot "régulièrement" doit être ajouté à l'alinéa 1^{er} de l'article 13bis en projet (article 1^{er} du projet).

⁽²⁾ En vertu de l'article 22, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2/, de l'arrêté royal n/ 1, l'exploitant d'un établissement où des repas sont régulièrement consommés est déjà tenu de délivrer une note ou un reçu pour la fourniture de repas et de boissons consommées à l'occasion des repas.

⁽³⁾ Comparez avec le texte français du projet qui utilise les termes "caisse enregistreuse".

FONDEMENT JURIDIQUE

Le préambule mentionne à titre de fondement juridique les articles 53*octies*, § 1^{er}, et 54 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: Code de la T.V.A.).

Le délégué a toutefois déclaré qu'il faut plus spécifiquement viser le dernier alinéa de l'article 53*octies*, § 1^{er}. Cette disposition s'énonce comme suit:

"Il peut prévoir d'autres obligations pour assurer l'exacte perception de la taxe et pour éviter la fraude".

L'article 54, alinéa 1^{er}, s'énonce comme suit:

"Sans préjudice des pouvoirs que Lui accordent les articles 51 à 53*nonies*, le Roi règle les modalités selon lesquelles la base d'imposition et le montant de la taxe sont arrondis, le mode de paiement de la taxe, les mentions que doivent contenir les factures délivrées par les assujettis, les livres et les documents que les assujettis et les personnes morales non assujetties doivent tenir et présenter, les obligations des cocontractants des redevables de la taxe et toutes autres mesures propres à assurer le paiement de la taxe".

Ces dispositions constituent le fondement juridique de la mesure en projet.

EXAMEN DU TEXTE

Article 3

1. Il résulte de l'article 3, alinéa 4, du projet que l'article 2, b), n'entre en vigueur que le 1^{er} janvier 2013. L'article 2, b), du projet complète l'article 22, § 2, alinéa 1^{er}, de l'arrêté royal n/ 1, en ce qui concerne les mentions obligatoires de la note ou du reçu pour les prestations visées au § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2/, du même article, par l'obligation de faire une distinction sur la note ou le reçu entre le montant de la fourniture des repas et le montant de la fourniture des boissons.

On n'aperçoit pas pourquoi la distinction obligatoire, nécessaire dans la mesure où, à partir du 1^{er} janvier 2010, le taux de T.V.A. sur les repas est réduit à 12 % alors que le taux applicable aux boissons est maintenu à 21 %, n'entre en vigueur que le 1^{er} janvier 2013.

2. Il résulte de l'article 3, alinéas 2 et 3, du projet qu'une période transitoire de trois ans, à savoir jusqu'au 1^{er} janvier 2013, s'applique pour les assujettis qui sont identifiés avant le 1^{er} janvier 2010 en qualité d'exploitant d'un établissement où des repas sont régulièrement consommés. Toutefois, pour les nouveaux exploitants, la règle s'applique immédiatement à partir du 1^{er} janvier 2010. À ce propos, le délégué a communiqué ce qui suit:

"Er wordt in een overgangperiode van drie jaar voorzien voor de bestaande exploitanten om hun toe te laten om deze investering te doen of hun systeem aan te passen aan de nieuw opgelegde voorwaarden. De startende ondernemers en overnemers weten dat zij dienen te beschikken over een kassasysteem die aan bepaalde voorwaarden moet voldoen, wanneer zij wensen te starten met een horecazaak of een horecazaak overnemen. Zij zullen hierbij dus reeds rekening houden in hun ondernemingsplan. Er dient ook rekening te worden gehouden met de hoge overname-rotatie in de horeca".

Il ressort de la motivation de l'urgence que les nouvelles dispositions sont nécessaires dans le cadre de la réduction du taux de T.V.A. pour les prestations de restaurant et de restauration, et du fondement juridique, notamment de l'article 53octies, § 1^{er}, dernier alinéa, du Code de la T.V.A., qu'il doit s'agir d'obligations visant à assurer la perception exacte de la taxe et à éviter la fraude.

Compte tenu de ce qui précède, on n'aperçoit pas pourquoi les débutants et les repreneurs doivent immédiatement satisfaire aux nouvelles dispositions, alors que les exploitants qui sont déjà actifs bénéficient d'une période transitoire aussi longue.

On observera à cet égard que les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination n'excluent pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée. L'existence d'une telle justification doit s'apprécier compte tenu du but et des effets de la mesure ainsi que de la nature des principes en cause; les principes d'égalité et de non-discrimination sont violés lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

La chambre était composée de

Messieurs	M. VAN DAMME,	président de chambre,
	J. BAERT, W. VAN VAERENBERGH,	conseillers d'État,
	M. RIGAUX, M. TISON,	assesseurs de la section de législation,
Madame	G. VERBERCKMOES,	greffier.

Le rapport a été présenté par Mme A. SOMERS, auditeur adjoint.

La concordance entre la version néerlandaise et la version française a été vérifiée sous le contrôle de M. J. BAERT.

LE GREFFIER

LE PRÉSIDENT

G. VERBERCKMOES

M. VAN DAMME