

KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 51.412/1
VAN 7 JUNI 2012

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

DE RAAD VAN STATE, afdeling Wetgeving, eerste kamer, op 16 mei 2012 door de Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van dertig dagen, van advies te dienen over een ontwerp van koninklijk besluit ‘tot wijziging 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’, heeft het volgende advies gegeven:

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET ONTWERP

2. Het ontwerp strekt ertoe het koninklijk besluit van 30 december 2009 ‘tot het bepalen van de definitie en de voorwaarden waaraan een geregistreerd kassasysteem in de horeca moet voldoen’ aan te vullen met verplichtingen voor de producent, invoerder, verdeler en gebruiker van een “geregistreerd kassasysteem”¹ zoals bedoeld in artikel 13bis 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’ (artikel 1 van het ontwerp; ontworpen artikel 2bis).

Vooreerst wordt aan de producent of invoerder van een geregistreerd kassasysteem de verplichting opgelegd om het systeem (en de module²), vooraleer het in België op de markt te brengen, “ter certificatie aan te bieden bij de FOD Financiën” (eerste lid van het ontworpen artikel 2bis).

Voor de producent, invoerder en verdeler geldt de verplichting om elke verkoop of verhuur van een geregistreerd kassasysteem (met inbegrip van de module) te registreren bij de FOD Financiën (tweede lid van het ontworpen artikel 2bis).

¹ In de adviezen 47.557/1 van 10 december 2009 over het ontwerp dat heeft geleid tot het koninklijk besluit van 18 december 2009 ‘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’ en 47.558/1 van 10 december 2009 over het ontwerp dat heeft geleid tot het koninklijk besluit van 30 december 2009 ‘tot het bepalen van de definitie en de voorwaarden waaraan een geregistreerd kassasysteem in de horeca moet voldoen’ heeft de Raad van State, afdeling Wetgeving, kritiek geleverd op deze in de Nederlandse tekst van de voormelde koninklijke besluiten gebruikte terminologie. Wat in de Franse tekst als “caisse enregistreuse” wordt omschreven, zou in de Nederlandse tekst eigenlijk “registrerend kassasysteem” moeten heten. Door nu de registratieplicht voor dergelijke systemen in te voeren wordt de taalkundige verwarring des te groter. Als er in de toekomst sprake is van een geregistreerd kassasysteem, bedoelt men dan dat het een kassasysteem is dat geregistreerd is (een geregistreerd “geregistreerd kassasysteem”) of een kassasysteem dat registreert? Omdat het de geldende terminologie is, wordt in dit advies toch gebruik gemaakt van de omschrijving “geregistreerd kassasysteem”.

² Zie artikel 2, 7°, van het koninklijk besluit van 30 december 2009.

Ten slotte dient elke belastingplichtige die krachtens artikel 13*bis* van het koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992 gehouden is tot het uitreiken van vereenvoudigde facturen door middel van een geregistreerd kassasysteem, dat wil zeggen elke exploitant van een inrichting waar regelmatig maaltijden worden verbruikt,³ telkens als hij dergelijk geregistreerd kassasysteem in gebruik neemt, “zich als dusdanig voorafgaand te registreren bij de FOD financiën” (derde lid van het ontworpen artikel 2*bis*).

De Minister van Financiën wordt gemachtigd de toepassingsregels ter zake te bepalen of deze bevoegdheid op zijn beurt over te laten aan een ander orgaan (vierde lid van het ontworpen artikel 2*bis*).

Het is de bedoeling om de nieuwe regeling in werking te laten treden de dag waarop het koninklijk besluit in het Belgisch Staatsblad bekendgemaakt wordt (artikel 2 van het ontwerp).

ALGEMENE BESPREKING VAN HET ONTWERP

3. Gevraagd naar de bedoeling van de invoering van de certificatie- en registratieverplichtingen, heeft de gemachtigde volgende toelichting verstrekt:

“Artikel 2 van het KB van 30/12/2009 legt een aantal minimale technische vereisten op aan het kassasysteem, waarvan de punten 1 (onveranderlijkheid ingebrachte gegevens), 2 (bewaring ingebrachte gegevens), 3 (mogelijkheid controle), 6 (gesimuleerde dienstprestaties) en 7 (uitgerust met een module) in zeer algemene termen werden gesteld.

Het is de correcte toepassing/invulling van deze technische modaliteiten door de producenten van kassasystemen/kassasoftware en van de controlemodule, die onderwerp zal uitmaken van een certificatieprocedure.

Voor elke versie van een kasregistermodel of een kasregisterprogramma die in België op de markt zal worden gebracht met de bedoeling om gebruikt te worden als onderdeel van een geregistreerd kassasysteem bij een belastingplichtige, moet de producent of invoerder een certificatieaanvraag indienen bij de bevoegde dienst van de FOD Financiën.

Bij deze aanvraag moeten alle nodige en nuttige bewijsstukken worden toegevoegd die de Administratie moet toelaten om op een betrouwbare manier na te gaan of het product voldoet aan de gestelde voorschriften.

³ Zie artikel 13*bis*, derde lid, van het koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992. De verplichting een vereenvoudigde factuur uit te reiken geldt enkel voor de restaurant- en cateringdiensten die hij verricht voor een ontvanger die niet handelt in de hoedanigheid van belastingplichtige voor de behoeften van zijn economische activiteit (idem, eerste lid).

Deze certificatieprocedure zal centraal georganiseerd worden, voor elk model en type en/of voor elke nieuwe versie van kassasoftware, dat/die door de producent op de markt zal worden aangeboden als toekomstig onderdeel van het geregistreerd kassasysteem voor horeca.

Eénmaal de conformiteit van het toestel/de software met de opgelegde technische modaliteiten werd vastgesteld, mag de producent dit toestel/deze software installeren als onderdeel van het geregistreerd kassasysteem.

In het kader van de uitrol/implementatie van het geregistreerd kassasysteem is een opvolging noodzakelijk vanuit de hoofdtaak van de FOD Financiën, meer bepaald haar controletaak met het oog op het vestigen en innen van de belasting. Een registratieprocedure, die deze opvolging mogelijk maakt, kan dan ook gezien worden als een specifieke maatregel ter bestrijding van fraude.

Zoals vervat in de naamgeving van het geregistreerd kassasysteem, zal een systeem van registratie door de stakeholders (producenten/verdelers/horeca-uitbater) worden uitgewerkt, zodat de FOD Financiën zicht heeft op: in uitbating X van de onderneming A staat een goedgekeurd model van kassasysteem Y, gekoppeld aan een goedgekeurd model van een module B.

Met betrekking tot bestaande kassasystemen:

- gezien er sedert 2010 tot heden geregeld contact was met producenten/verdelers konden deze vrij goed inschatten of de vanaf 2010 verkochte systemen aanpasbaar zijn of niet;
- voornaamste aanpassingen zijn softwareupdates (installatie goedgekeurde versie) , wat afhankelijk van het gebruikte systeem manueel of volledig automatisch online kan gebeuren; uiteraard dient ook een controlemodule aangekoppeld te worden;
- ook heel wat oudere systemen (met uitzondering van de heel oude basissystemen) zijn aanpasbaar.

Met andere woorden, alleen de nieuwe elementen die zullen toegevoegd worden aan een reeds in gebruik genomen kassasystemen (module, software, enz.) zullen onderworpen worden aan de registratie- en certificatieverplichting.”

4. Eén en ander spoort echter niet met de tekst van het ontworpen artikel 2*bis* van het koninklijk besluit van 30 december 2009.

Zo is luidens de ontworpen bepaling de producent of invoerder niet verplicht om te wachten op certificering alvorens een kassasysteem in België op de markt te brengen, doch volstaat het om het betrokken systeem (en de module) ter certificatie “aan te bieden”.

Uit artikel 13*bis* van het koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992 blijkt weliswaar de verplichting voor de gebruiker om te werken met een geregistreerd kassasysteem,

doch uit de ontworpen bepaling blijkt niet dat het om een gecertificeerd geregistreerd kassasysteem dient te gaan. Niets lijkt overigens te beletten dat een gebruiker zich in het buitenland een geregistreerd kassasysteem aanschaft dat aan de gestelde technische vereisten voldoet en het, na registratie, in gebruik neemt.⁴ De vraag rijst overigens of het niet méér in overeenstemming met de bedoeling – en minder hinderlijk voor het vrij verkeer van goederen –⁵ zou zijn indien niet het in België op de markt brengen zou worden geïmplementeerd, maar meer specifiek het gebruik als geregistreerd kassasysteem in de zin van artikel 13bis, derde lid, van het koninklijk besluit van het koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992.⁶

Dat alleen de nieuwe elementen die worden toegevoegd aan een reeds in gebruik genomen kassasysteem onderworpen worden aan de registratie- en certificatieverplichtingen, blijkt niet uit de ontworpen tekst. Daarin is immers enkel sprake van het in gebruik nemen van een geregistreerd kassasysteem.

De ontworpen regeling bevat geen overgangsregeling. Het koninklijk besluit van 18 december 2009 is in werking getreden op 1 januari 2010 (artikel 3, eerste lid, van het koninklijk besluit), doch voor de belastingplichtigen die vóór 1 januari 2010 als exploitant van een inrichting waar regelmatig maaltijden worden verbruikt zijn geïdentificeerd, treedt artikel 13bis, derde lid, van het koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992 pas op 1 januari 2013 in werking (artikel 3, tweede lid, van het koninklijk besluit). Voor belastingplichtigen die evenwel reeds vóór die laatste datum gebruik maken van een geregistreerd kassasysteem treedt artikel 13bis, derde lid, in werking op de datum van ingebruikname van het geregistreerd kassasysteem. Bij ontstentenis van overgangsbepalingen zullen de reeds in gebruik genomen

⁴ In dat geval kan de gebruiker wel als invoerder worden beschouwd, maar aangezien het om aankoop – niet: verkoop – gaat, is de verplichting tot registratie in het ontworpen artikel 2bis, tweede lid, niet van toepassing.

⁵ Het Hof van Justitie heeft de ruime opvatting inzake het principiële verbod van handelsbelemmering getemperd door, op andere gronden dan die vermeld in artikel 36 van het EU-werkingsverdrag (VWEU), handelsbelemmerende nationale maatregelen als verenigbaar met artikel 34 VWEU te beschouwen wanneer zij noodzakelijk zijn in het licht van dwingende vereisten (dergelijke tempering werd ingezet met HvJ 20 februari 1979, Cassis de Dijon, 120/78; zie in dat verband o.m. K. LENAERTS en P. VAN NUFFEL, *Europees recht in hoofdlijnen*, Antwerpen/Apeldoorn, Maklu, 2008, 106 e.v.). De noodzakelijkheidsvereiste houdt in dat de maatregelen die worden genomen in een proportionele verhouding moeten staan tot het doel dat ermee wordt nagestreefd. Een lidstaat dient met andere woorden voor het bereiken van zijn doel dat middel te kiezen dat het vrij verkeer van goederen het minst belemmert indien hij de keuze heeft tussen verschillende middelen om dat doel te bereiken.

⁶ De ontworpen bepaling is ook te algemeen gesteld. Het ontworpen artikel 2bis, eerste lid, van het koninklijk besluit van 30 december 2009 verwijst naar het “geregistreerd kassasysteem bedoeld in artikel 1”, terwijl die laatste bepaling dergelijk kassasysteem zeer algemeen omschrijft als “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”. Uit het in samenhang lezen van beide bepalingen blijkt niet meteen dat de regeling beperkt is tot systemen die gebruikt worden door exploitanten die wensen te voldoen aan de verplichting opgelegd door artikel 13bis van het koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992.

geregistreerde kassasystemen ontsnappen aan de plicht tot certificatie. Vraag is of dit wel de bedoeling is. Immers, het ontwerp is opgesteld vanuit het inzicht dat het bepalen van de minimale technische vereisten waaraan het geregistreerd kassasysteem dient te voldoen (artikel 2 van het koninklijk besluit van 30 december 2009) niet volstaat, aangezien het nodig wordt geacht een certificatieplicht in te voeren waarbij door de FOD Financiën wordt nagegaan of het product voldoet aan de gestelde voorwaarden (ontworpen artikel 2bis, eerste lid). Als die certificatieplicht moet waarborgen dat de gebruikte systemen beantwoorden aan de vereisten, dan is het in het licht van het normdoel (fraude onmogelijk maken) niet logisch de in gebruik zijnde systemen daarvan vrij te stellen.

De hier geschetste punten van onduidelijkheid of onvolledigheid van de regeling zullen niet kunnen worden verholpen door de minister of zijn gemachtigde, op grond van de delegatie vervat in het ontworpen artikel 2bis, vierde lid. Niet alleen betreft de delegatie slechts het regelen van de “toepassingsmodaliteiten” van het artikel, doch bovenal kan aan een minister – en *a fortiori* aan zijn gemachtigde – slechts het bepalen van uitvoeringsmaatregelen van bijkomstige of detailmatige aard worden overgelaten.

RECHTSGROND

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

5.1. Artikel 54 van het Btw-wetboek luidt:

“Onverminderd de bevoegdheden die Hem bij de artikelen 51 tot 53nonies 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.

Hij regelt eveneens het stellen van een borg, het verlenen van een borgtocht en het verrichten van een provisionele storting, zo nodig met afwijking van de bepalingen betreffende de organisatie en de werking van de Deposito- en Consignatiekas.”

Deze bepalingen bieden geen rechtsgrond voor het ontwerp.

5.2. Artikel 53^{octies}, § 1, van het Btw-wetboek luidt:

“De Koning regelt de toepassingsmodaliteiten van de artikelen 53 tot 53^{septies}.

Hij kan onder de door Hem te stellen voorwaarden en modaliteiten toelaten dat de uitreiking van de factuur, bedoeld in artikel 53, § 2, geschiedt door de overdracht van de gegevens die ze moet bevatten bij wege van een procedure waarbij telegeleidingstechnieken worden aangewend, voor zover de authenticiteit van de herkomst en de integriteit van de inhoud ervan worden gewaarborgd.

Hij kan toelaten dat de door Hem aan te wijzen groepen van belastingplichtigen de in artikel 53, § 1, eerste lid, 2°, bedoelde aangifte slechts driemaandelijks, zesmaandelijks of jaarlijks indienen.

Hij kan toelaten dat de door Hem aan te wijzen groepen van belastingplichtigen, onder de door Hem te stellen voorwaarden, de in artikel 53^{sexies} bedoelde intracommunautaire opgave slechts voor elk kalenderkwartaal indienen binnen een termijn van ten hoogste één maand te rekenen vanaf het einde van dat kwartaal.

Hij kan eveneens toelaten dat, in de door Hem te bepalen gevallen en onder de door Hem te stellen voorwaarden, de belasting wordt voldaan door middel van maandelijksse voorschotten.

Hij kan ook bepalen dat de belasting verschuldigd voor de handelingen verricht tijdens het laatste aangiftetijdvak van het kalenderjaar moet worden voldaan vóór het verstrijken van dat jaar. Hij regelt de toepassingsmodaliteiten van die bepaling.

Hij kan aan belastingplichtigen de verplichting opleggen om ieder jaar op de door Hem te bepalen wijze de administratie in kennis te stellen van het totale bedrag van de goederen die zij geleverd en de diensten die zij verstrekt hebben, in de loop van het vorige jaar, aan iedere afnemer gevestigd in een land waarmee België een verdrag tot wederzijdse bijstand inzake omzetbelasting heeft gesloten.

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

Als rechtsgrond blijkt op het eerste gezicht enkel het laatste lid van artikel 53^{octies}, § 1, in aanmerking te komen.

Die paragraaf lijkt echter gericht op het opleggen van verplichtingen aan belastingplichtigen (en aan de bijzondere categorie van de niet-belastingplichtige rechtspersonen die voor btw-doeleinden zijn geïdentificeerd). In het eerste lid wordt de Koning gemachtigd om de “toepassingsmodaliteiten” van de artikelen 53 tot 53^{septies} te regelen, terwijl ook die artikelen enkel verplichtingen opleggen aan belastingplichtigen (en niet-belastingplichtige rechtspersonen). Het tweede tot het zesde lid bevatten expliciteringen van de bij het eerste lid aan de Koning gedelegeerde bevoegdheid en ook die bepalingen kaderen in verplichtingen voor de belastingplichtigen (en de niet-belastingplichtige rechtspersonen).

Het zevende en tevens laatste lid van artikel 53^{octies}, § 1, van het Btw-wetboek is toegevoegd bij artikel 9, 3°, van de wet van 28 januari 2004 ‘tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde’. In de memorie van toelichting bij het ontwerp dat tot die wet heeft geleid, is volgende uitleg gegeven:

“Er wordt van de gelegenheid gebruik gemaakt om de maatregel die het voorwerp uitmaakt van artikel 22, § 8, van de zesde richtlijn om te zetten in nationaal recht waardoor andere verplichtingen mogen worden opgelegd die nodig zijn om de juiste heffing van de belasting te waarborgen en de fraude te voorkomen dit op voorwaarde dat binnenlandse handelingen en handelingen tussen lidstaten, verricht door belastingplichtigen, op gelijke voet worden behandeld en dat deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten zoals bij grensoverschrijdende handelingen.”⁷

Dit zevende lid bevat een in algemene termen omschreven restbevoegdheid voor de Koning, namelijk “andere verplichtingen bepalen om de juiste heffing van de belasting te waarborgen en om fraude te vermijden”. Ondanks het feit dat die delegatie in algemene bewoordingen is gesteld, dient ze toch in het kader van de gehele paragraaf te worden gelezen. Gelet daarop lijken de erin bedoelde verplichtingen betrekking te hebben op verplichtingen voor belastingplichtigen en eventueel niet-belastingplichtige rechtspersonen.

Aangezien het ontwerp draait om de belastingplicht van de exploitanten van een inrichting waar regelmatig maaltijden worden verbruikt, vindt de Koning in het voormelde zevende lid de bevoegdheid om aan die categorie van belastingplichtigen verplichtingen op te leggen met het oog op de juiste belastingheffing en het vermijden van fraude. Of die bepaling de Koning echter ook toestaat om in dit kader verplichtingen op te leggen aan derden, nl. de producenten, invoerders of verdelers van geregistreerde kassasystemen, valt zeer te betwijfelen.

5.3. Het verdient dan ook aanbeveling om, alvorens de ontworpen bepalingen aan te nemen, te voorzien in een deugdelijke rechtsgrond. Het navolgende onderzoek van de tekst van het ontwerp is gebeurd in subsidiaire orde, d.w.z. onder het voorbehoud dat er een deugdelijke rechtsgrond voorhanden is.

⁷ *Parl.St.* Kamer, nr. 51-0431/001, 9.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Aanhef

6. Het eerste lid van de aanhef zal moeten worden aangepast. Er zal dienen te worden verwezen naar de bepalingen die specifiek rechtsgrond bieden voor de ontworpen regeling.

Artikel 1

7. Luidens het vierde lid van het ontworpen artikel 2bis van het koninklijk besluit van 30 december 2009 worden “door of vanwege de Minister van Financiën” de nadere toepassingregels (niet: “toepassingsmodaliteiten”) voor dit artikel bepaald.

De woorden “Door of vanwege de Minister van Financiën”, in de Nederlandse tekst, stemmen strikt gezien taalkundig niet overeen met de woorden “Le Ministre des Finances ou son délégué”, in de Franse tekst. Alhoewel deze uitdrukkingen in tal van artikelen van het Btw-wetboek voorkomen, zouden beide tekstversies van het ontwerp op elkaar afgestemd moeten worden. Dit kan door in de Nederlandse versie te schrijven: “Door de Minister van Financiën of zijn gemachtigde”.

Artikel 2

8. Uit artikel 2 van het ontwerp volgt dat het besluit onmiddellijk in werking zal treden de dag waarop het in het Belgisch Staatsblad wordt bekendgemaakt.

Tenzij er een specifieke reden bestaat om af te wijken van de gangbare termijn van inwerkingtreding bepaald door artikel 6, eerste lid, van de wet van 31 mei 1961 ‘betreffende het gebruik der talen in wetgevingszaken, het opmaken, bekendmaken en inwerkingtreden van wetten en verordeningen’, dient in beginsel te worden afgezien van de onmiddellijke inwerkingtreding teneinde elkeen een redelijke termijn te geven om kennis te nemen van de nieuwe regels.

De kamer was samengesteld uit

de Heren	M. VAN DAMME,	kamervoorzitter,
	J. BAERT,	
	W. VAN VAERENBERGH,	staatsraden,
	M. RIGAUX,	assessoren van de
	L. DENYS,	afdeling Wetgeving,
	W. GEURTS,	griffier.

Het verslag werd uitgebracht door Mevrouw A. SOMERS, auditeur.

DE GRIFFIER

DE VOORZITTER

W. GEURTS

M. VAN DAMME

ROYAUME DE BELGIQUE

AVIS 51.412/1
DU 7 JUIN 2012

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 16 mai 2012, d'une demande d'avis, dans un délai de trente jours, sur un projet d'arrêté royal 'modifiant l'arrêté royal du 30 décembre 2009 fixant la définition et les conditions auxquelles doit répondre un système de caisse enregistreuse dans le secteur horeca', a donné l'avis suivant :

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DU PROJET

2. Le projet a pour objet de compléter l'arrêté royal du 30 décembre 2009 'fixant la définition et les conditions auxquelles doit répondre un système de caisse enregistreuse dans le secteur horeca' en instaurant des obligations pour le fabricant, l'importateur, le distributeur et l'utilisateur d'un « système de caisse enregistreuse »¹, au sens de l'article 13bis 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' (article 1^{er} du projet ; article 2bis en projet).

Il est tout d'abord imposé au fabricant ou à l'importateur d'un système de caisse enregistreuse de soumettre le système (et le module²) « pour certification auprès du SPF Finances » avant de le mettre sur le marché en Belgique (alinéa 1^{er} de l'article 2bis en projet).

Le fabricant, l'importateur et le distributeur sont ensuite obligés d'enregistrer toute vente ou location d'un système de caisse enregistreuse (y compris le module) auprès du SPF Finances (alinéa 2 de l'article 2bis en projet).

Enfin, tout assujetti tenu d'émettre des factures simplifiées au moyen d'un système de caisse enregistreuse en vertu de l'article 13bis de l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992, c'est-à-dire tout exploitant d'un établissement où sont consommés régulièrement des repas³, doit

¹ Dans les avis 47.557/1 du 10 décembre 2009 sur le projet qui est devenu l'arrêté royal du 18 décembre 2009 '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' et 47.558/1 du 10 décembre 2009 sur le projet qui est devenu l'arrêté royal du 30 décembre 2009 'fixant la définition et les conditions auxquelles doit répondre un système de caisse enregistreuse dans le secteur horeca', le Conseil d'État, section de législation, a critiqué la terminologie utilisée dans le texte néerlandais des arrêtés royaux précités. Ce qui est désigné dans le texte français par « caisse enregistreuse », devrait en fait s'appeler « registrerend kassasysteem » dans le texte néerlandais. L'obligation d'enregistrement instaurée ici pour de tels systèmes ne fait qu'accroître la confusion linguistique. En effet, s'il est question à l'avenir d'un « geregistreerd kassasysteem », entendra-t-on par là qu'il s'agit d'un système de caisse qui est enregistré (un « geregistreerd 'geregistreerd kassasysteem' ») ou d'un système de caisse qui enregistre ? Dès lors qu'il s'agit de la terminologie en vigueur, le présent avis utilisera toutefois les termes « geregistreerd kassasysteem ».

² Voir l'article 2, 7°, de l'arrêté royal du 30 décembre 2009.

³ Voir l'article 13bis, alinéa 3, de l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992. L'obligation de délivrer une facture simplifiée ne vaut que pour les prestations de restaurant et de restauration qu'il effectue pour un preneur qui n'agit pas en qualité d'assujetti pour les besoins de son activité économique (idem, alinéa 1^{er}).

« se faire enregistrer comme tel auprès du SPF Finances » avant la mise en service d'un tel système (alinéa 3 de l'article 2*bis* en projet).

Le Ministre des Finances est habilité à fixer les règles applicables en la matière ou à déléguer à son tour cette compétence à un autre organe (alinéa 4 de l'article 2*bis* en projet).

L'intention est de faire entrer en vigueur le nouveau régime à la date de publication de l'arrêté royal au Moniteur belge (article 2 du projet).

EXAMEN GÉNÉRAL DU PROJET

3. Interrogé sur l'objectif de l'instauration des obligations de certification et d'enregistrement, le délégué a fourni l'explication suivante :

« Artikel 2 van het KB van 30/12/2009 legt een aantal minimale technische vereisten op aan het kassasysteem, waarvan de punten 1 (onveranderlijkheid ingebrachte gegevens), 2 (bewaring ingebrachte gegevens), 3 (mogelijkheid controle), 6 (gesimuleerde dienstprestaties) en 7 (uitgerust met een module) in zeer algemene termen werden gesteld.

Het is de correcte toepassing/invulling van deze technische modaliteiten door de producenten van kassasystemen/kassasoftware en van de controlemodule, die onderwerp zal uitmaken van een certificatieprocedure.

Voor elke versie van een kasregistermodel of een kasregisterprogramma die in België op de markt zal worden gebracht met de bedoeling om gebruikt te worden als onderdeel van een geregistreerd kassasysteem bij een belastingplichtige, moet de producent of invoerder een certificatieaanvraag indienen bij de bevoegde dienst van de FOD Financiën.

Bij deze aanvraag moeten alle nodige en nuttige bewijsstukken worden toegevoegd die de Administratie moet toelaten om op een betrouwbare manier na te gaan of het product voldoet aan de gestelde voorschriften.

Deze certificatieprocedure zal centraal georganiseerd worden, voor elk model en type en/of voor elke nieuwe versie van kassasoftware, dat/die door de producent op de markt zal worden aangeboden als toekomstig onderdeel van het geregistreerd kassasysteem voor horeca.

Eénmaal de conformiteit van het toestel/de software met de opgelegde technische modaliteiten werd vastgesteld, mag de producent dit toestel/deze software installeren als onderdeel van het geregistreerd kassasysteem.

In het kader van de uitrol/implementatie van het geregistreerd kassasysteem is een opvolging noodzakelijk vanuit de hoofdtak van de FOD Financiën, meer bepaald haar controletaak met het oog op het vestigen en innen van de belasting. Een

registratieprocedure, die deze opvolging mogelijk maakt, kan dan ook gezien worden als een specifieke maatregel ter bestrijding van fraude.

Zoals vervat in de naamgeving van het geregistreerd kassasysteem, zal een systeem van registratie door de stakeholders (producenten/verdelers/horeca-uitbater) worden uitgewerkt, zodat de FOD Financiën zicht heeft op: in uitbating X van de onderneming A staat een goedgekeurd model van kassasysteem Y, gekoppeld aan een goedgekeurd model van een module B.

Met betrekking tot bestaande kassasystemen:

- gezien er sedert 2010 tot heden geregeld contact was met producenten/verdelers konden deze vrij goed inschatten of de vanaf 2010 verkochte systemen aanpasbaar zijn of niet;

- voornaamste aanpassingen zijn softwareupdates (installatie goedgekeurde versie), wat afhankelijk van het gebruikte systeem manueel of volledig automatisch online kan gebeuren; uiteraard dient ook een controlemodule aangekoppeld te worden;

- ook heel wat oudere systemen (met uitzondering van de heel oude basissystemen) zijn aanpasbaar.

Met andere woorden, alleen de nieuwe elementen die zullen toegevoegd worden aan een reeds in gebruik genomen kassasystemen (module, software, enz.) zullen onderworpen worden aan de registratie- en certificatieverplichting ».

4. Cela ne correspond cependant pas au texte de l'article 2bis, en projet, de l'arrêté royal du 30 décembre 2009.

Ainsi, selon la disposition en projet, le fabricant ou l'importateur n'est pas tenu d'attendre la certification avant de mettre un système de caisse sur le marché en Belgique, mais il lui suffit de « soumettre » le système concerné (et le module) pour certification.

L'article 13bis de l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992 prévoit certes l'obligation pour l'utilisateur de recourir à un système de caisse enregistreuse mais la disposition en projet ne prescrit pas qu'il doit s'agir d'un système de caisse enregistreuse certifiée. Rien ne semble d'ailleurs l'empêcher de se procurer à l'étranger un système de caisse enregistreuse qui satisfait aux exigences techniques posées et de le mettre en service après enregistrement⁴. La question se pose d'ailleurs de savoir si le texte en projet ne serait pas davantage conforme aux intentions – et s'il n'entreverrait pas moins la libre circulation des biens⁵ – en visant non pas la

⁴ Dans ce cas, l'utilisateur peut être considéré comme importateur, mais étant donné qu'il s'agit d'un achat – non d'une vente –, l'obligation d'enregistrement prévue à l'article 2bis, alinéa 2, en projet, ne s'applique pas.

⁵ La Cour de Justice a tempéré l'interprétation large de l'interdiction de principe des entraves aux échanges commerciaux en considérant que certaines mesures nationales qui sont fondées sur d'autres motifs que ceux mentionnés à l'article 36 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) et qui font obstacle aux

mise sur le marché en Belgique mais plus spécifiquement l'utilisation en tant que système de caisse enregistreuse, au sens de l'article 13bis, alinéa 3, de l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992 ⁶.

Il ne ressort pas du texte en projet que seuls les nouveaux éléments ajoutés à un système de caisse déjà mis en service sont soumis aux obligations d'enregistrement et de certification. En effet, il y est uniquement question de la mise en service d'un système de caisse enregistreuse.

Le règlement en projet ne comporte pas de régime transitoire. L'arrêté royal du 18 décembre 2009 est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2010 (article 3, alinéa 1^{er}, de l'arrêté royal), mais pour les assujettis qui ont été identifiés avant le 1^{er} janvier 2010 comme exploitant d'un établissement où sont consommés régulièrement des repas, l'article 13bis, alinéa 3, de l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992 n'entre en vigueur que le 1^{er} janvier 2013 (article 3, alinéa 2, de l'arrêté royal). Toutefois, pour les assujettis qui recourent déjà avant cette dernière date à un système de caisse enregistreuse, l'article 13bis, alinéa 3, entre en vigueur à la date de mise en service du système. En l'absence de dispositions transitoires, les systèmes de caisse enregistreuse déjà en service échapperont à l'obligation de certification. La question se pose de savoir si telle est bien l'intention. En effet, le projet a été rédigé eu égard au fait que la fixation des exigences techniques minimales auxquelles le système de caisse enregistreuse doit satisfaire (article 2 de l'arrêté royal du 30 décembre 2009) ne suffit pas, étant donné qu'il est jugé nécessaire d'instaurer une obligation de certification par laquelle le SPF Finances vérifie si le produit satisfait aux conditions posées (article 2bis, alinéa 1^{er}, en projet). Si cette obligation de certification doit garantir que les systèmes utilisés répondent aux exigences, il n'est alors pas logique, à la lumière de l'objectif de la norme (rendre toute fraude impossible), d'en exonérer les systèmes mis en service.

échanges commerciaux peuvent se concilier avec l'article 34 du TFUE lorsque leur nécessité est justifiée par des exigences impératives (un tel tempérament a été mis en œuvre dans l'arrêt C.J.C.E. du 20 février 1979, *Cassis de Dijon*, 120/78 ; voir également à cet égard notamment K. LENAERTS et P. VAN NUFFEL, *Europees recht in hoofdlijnen*, Anvers/Apeldoorn, Maklu, 2008, 106 et s.). La condition de nécessité requise implique que les mesures adoptées soient proportionnelles à l'objectif visé. En d'autres mots, lorsqu'un État membre a le choix entre plusieurs moyens pour atteindre son objectif, il doit choisir celui qui entrave le moins la libre circulation des marchandises.

⁶ La disposition en projet a également été rédigée d'une manière trop générale. En effet, l'article 2bis, alinéa 1^{er}, en projet, de l'arrêté royal du 30 décembre 2009 se réfère au « système de caisse enregistreuse visé à l'article 1^{er} », alors que cette dernière disposition définit ce système de caisse d'une manière très générale, à savoir « toute caisse enregistreuse électronique, le terminal comprenant le logiciel de caisse, l'ordinateur comprenant le logiciel de caisse ou tout autre appareil similaire, utilisé pour l'enregistrement des opérations à la sortie ». Il ne ressort pas d'emblée de la lecture conjointe des deux dispositions que le règlement est limité aux systèmes utilisés par des exploitants souhaitant satisfaire à l'obligation imposée par l'article 13bis de l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992.

Sur la base de la délégation contenue à l'article 2bis, alinéa 4, en projet, le ministre ou son délégué ne pourra pas remédier aux aspects imprécis ou incomplets du règlement, abordés ici. Non seulement la délégation ne concerne que le règlement des « modalités d'application » de l'article, mais surtout, seule la mise en œuvre de mesures d'exécution de nature accessoire ou secondaire peut être confiée à un ministre, et *a fortiori* à son délégué.

FONDEMENT JURIDIQUE

5. Le préambule fait mention des articles 53octies, § 1^{er}, et 54 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la TVA) en tant que fondement juridique.

5.1. L'article 54 du Code de la TVA est libellé comme suit :

« Sans préjudice des pouvoirs que Lui accordent les articles 51 à 53nonies, 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.

Il règle également la constitution de cautions ou le versement de cautionnements ou provisions en dérogeant, quand Il le juge nécessaire, aux dispositions relatives à l'organisation et au fonctionnement de la Caisse des dépôts et consignations ».

Ces dispositions ne procurent pas de fondement juridique au projet.

5.2. L'article 53octies, § 1^{er}, du Code de la TVA s'énonce comme suit :

« Le Roi règle les modalités d'application des articles 53 à 53septies.

Il peut autoriser, aux conditions et aux modalités qu'Il fixe, que la délivrance de la facture visée à l'article 53, § 2, s'effectue par la transmission des données que celle-ci doit contenir par une procédure utilisant les techniques de la télématique, pour autant que l'authenticité de leur origine et l'intégrité de leur contenu soient garanties.

Il peut autoriser les catégories d'assujettis qu'Il désigne, à ne déposer la déclaration prévue à l'article 53, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, que par trimestre, par semestre ou par année.

Il peut autoriser les catégories d'assujettis qu'Il désigne, à ne déposer, aux conditions qu'Il fixe, le relevé intracommunautaire prévu à l'article 53sexies que pour chaque trimestre civil, dans un délai n'excédant pas un mois à partir de la fin de ce trimestre.

Il peut également autoriser le paiement de la taxe par acomptes mensuels dans les cas qu'Il détermine et aux conditions qu'Il fixe.

Il peut aussi disposer que la taxe due pour les opérations effectuées pendant la dernière période de déclaration de l'année civile doit être payée avant l'expiration de cette année. Il règle les modalités d'application de cette disposition.

Il peut obliger les assujettis à faire connaître annuellement à l'administration, de la manière qu'Il indique, pour chaque client établi dans un pays avec lequel la Belgique a conclu une convention d'assistance mutuelle en matière d'impôts sur le chiffre d'affaires, le montant total des livraisons et des prestations fournies à ce client au cours de l'année précédente.

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

À première vue, seul le dernier alinéa de l'article 53*octies*, § 1^{er}, peut être retenu comme fondement juridique.

Ce paragraphe semble cependant viser l'établissement d'obligations concernant des assujettis (et la catégorie spéciale des personnes morales non assujetties qui ont été identifiées à des fins de TVA). L'alinéa 1^{er} habilite le Roi à régler les « modalités d'application » des articles 53 à 53*septies*, alors que ces articles n'imposent eux aussi des obligations qu'aux assujettis (et aux personnes morales non assujetties). Les alinéas 2 à 6 précisent le pouvoir délégué au Roi par l'alinéa 1^{er} et s'inscrivent eux aussi dans le cadre d'obligations imposées aux assujettis (et aux personnes morales non assujetties).

L'alinéa 7, qui est également le dernier alinéa, de l'article 53*octies*, § 1^{er}, du Code de la TVA a été ajouté par l'article 9, 3°, de la loi du 28 janvier 2004 'modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée'. L'exposé des motifs du projet qui est devenu cette loi comporte l'explication suivante :

« L'occasion est saisie de transposer en droit national la mesure qui fait l'objet de l'article 22, § 8, de la sixième directive qui permet de prévoir d'autres obligations pour assurer l'exacte perception de la taxe et pour éviter la fraude, sous réserve du respect de l'égalité de traitement des opérations intérieures et des opérations effectuées entre États membres par des assujettis, et à condition que ces obligations ne donnent pas lieu dans les échanges entre les États membres à des formalités liées au passage d'une frontière » ⁷.

Cet alinéa 7 renferme une compétence résiduelle pour le Roi, définie en des termes généraux, à savoir « prévoir d'autres obligations pour assurer l'exacte perception de la taxe et pour éviter la fraude ». Bien que cette délégation soit rédigée en des termes généraux, elle doit

⁷ Doc. parl., Chambre, n° 51-0431/001, 9.

être lue dans le cadre global du paragraphe. Par conséquent, les obligations qui y sont visées semblent concerner des obligations pour les assujettis et éventuellement pour les personnes morales non assujetties.

Le projet concernant l'assujettissement des exploitants d'un établissement où sont consommés régulièrement des repas, le Roi puise dans l'alinéa 7 précité le pouvoir d'imposer des obligations à cette catégorie d'assujettis en vue d'assurer l'exacte perception de la taxe et d'éviter la fraude. On peut fortement douter que cette disposition permette aussi au Roi d'imposer des obligations dans ce cadre à des tiers, à savoir aux fabricants, importateurs ou distributeurs de systèmes de caisse enregistreuse.

5.3. Il est dès lors recommandé de prévoir un fondement juridique adéquat avant d'adopter les dispositions en projet. La suite de l'examen du texte du projet a été réalisée à titre subsidiaire, c'est-à-dire sous la réserve qu'il existe un fondement juridique adéquat.

EXAMEN DU TEXTE

Préambule

6. Il conviendra d'adapter le premier alinéa du préambule. On fera référence à des dispositions qui procurent un fondement juridique spécifique au règlement en projet.

Article 1^{er}

7. Selon l'alinéa 4 de l'article 2*bis*, en projet, de l'arrêté royal du 30 décembre 2009, « le Ministre des Finances ou son délégué » fixe les modalités d'application de cet article.

Sur le plan de la langue, les termes « Door of vanwege de Minister van Financiën » du texte néerlandais ne correspondent pas, à strictement parler, aux mots « Le Ministre des Finances ou son délégué » du texte français. Bien que ces expressions figurent dans nombre d'articles du Code de la TVA, les deux versions du texte du projet devraient être harmonisées. On pourrait ainsi écrire dans la version néerlandaise : « Door de Minister van Financiën of zijn gemachtigde ».

Article 2

8. Il découle de l'article 2 du projet que l'arrêté entrera immédiatement en vigueur le jour de sa publication au Moniteur belge.

À moins d'une raison spécifique justifiant une dérogation au délai usuel d'entrée en vigueur, fixé par l'article 6, alinéa 1^{er}, de la loi du 31 mai 1961 'relative à l'emploi des langues en matière législative, à la présentation, à la publication et à l'entrée en vigueur des textes légaux et réglementaires', il faut renoncer, en principe, à l'entrée en vigueur immédiate afin d'accorder à chacun un délai raisonnable pour prendre connaissance des nouvelles règles.

La chambre était composée de

Messieurs	M. VAN DAMME,	président de chambre,
	J. BAERT,	
	W. VAN VAERENBERGH,	conseillers d'État,
	M. RIGAUX,	assesseurs de la
	L. DENYS,	section de législation,
	W. GEURTS,	greffier.

Le rapport a été présenté par Madame A. SOMERS, auditeur.

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

LE GREFFIER

LE PRÉSIDENT

W. GEURTS

M. VAN DAMME