



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 59.085/3
van 7 april 2016

avis 59.085/3
du 7 avril 2016

over

sur

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'

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'

Op 9 maart 2016 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken 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’.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 22 maart 2016. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS en Jeroen VAN NIEUWENHOVE, staatsraden, Jan VELAERS en Johan PUT, assessoren, en Greet VERBERCKMOES, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Dries VAN EECKHOUTTE, auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Jo BAERT, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 7 april 2016.

*

Le 9 mars 2016, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, 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’.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 22 mars 2016. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jan SMETS et Jeroen VAN NIEUWENHOVE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Johan PUT, assesseurs, et Greet VERBERCKMOES, greffier.

Le rapport a été présenté par Dries VAN EECKHOUTTE, auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Jo BAERT, président de chambre.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 7 avril 2016.

*

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 om advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt 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’ (hierna: het koninklijk besluit nr. 1). De wijzigingen hebben betrekking op het uitreiken van een kasticket door een geregistreerd kassasysteem in de horecasector.

Bij de artikelen 1 en 2 van 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’ is artikel 21*bis* van het koninklijk besluit nr. 1 vervangen en is artikel 22, § 1, eerste lid, 2°, van hetzelfde besluit gewijzigd. Dat koninklijk besluit van 15 december 2013 is evenwel vernietigd door de Raad van State, afdeling Bestuursrechtspraak.¹

Het ontwerp strekt ertoe de artikelen 21*bis* en 22, § 1, eerste lid, 2°, van het koninklijk besluit nr. 1 opnieuw vast te stellen.

RECHTSGROND

3. De rechtsgrond voor het ontworpen besluit wordt geboden door artikel 53*octies*, § 1, zesde lid, van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde (hierna: Btw-wetboek), op grond waarvan de Koning andere verplichtingen kan bepalen om de juiste heffing van de belasting te waarborgen en om de fraude te vermijden.

ALGEMENE OPMERKINGEN

4. Het bij het ontwerp gevoegde verslag aan de Koning bevat tal van elementen die niet zijn opgenomen in de tekst van de ontworpen bepalingen. Als uitdrukking van de bedoeling van de steller van het ontwerp, kan een verslag aan de Koning een nuttig instrument zijn voor de interpretatie van de bepalingen van het te nemen besluit. Een verslag aan de Koning kan evenwel niet worden ingeroepen tegen de duidelijke bepalingen van de tekst van het te nemen besluit en de erin verstrekte uitleg kan de draagwijdte ervan ook niet verruimen.

¹ RvS 14 oktober 2015, nr. 232.545, vzw Horeca Limburg; RvS 14 oktober 2015, nr. 232.548, nv Borrelhuis.

Ofwel zullen de ontworpen bepalingen moeten worden afgestemd op de draagwijdte van de regeling zoals die uit het verslag aan de Koning blijkt, ofwel zal het verslag moeten worden aangepast.

Alvast op de volgende punten stemmen de ontworpen bepalingen niet overeen met de uitleg die in het verslag aan de Koning is opgenomen:

- in het ontworpen artikel 21bis, § 2, 1°, wordt niet bepaald dat de erin opgenomen vrijstelling bij onderaanneming slechts geldt voor zover de onderaannemer zelf kastickets uitreikt, terwijl dat wel volgt uit het verslag;

- in het verslag wordt vooropgesteld dat wanneer de belastingplichtige helpt bij de bereiding van de maaltijden en bovendien instaat voor de aankoop van het niet-bereide voedsel, hij geacht wordt de diensten met eigen middelen te verstrekken, terwijl dat niet uit de ontworpen bepalingen blijkt;

- in het verslag wordt het grensbedrag soms op 25.000 euro (of meer) bepaald (“omzetcijfer (...) dat minder bedraagt dan 25.000 euro”), terwijl het in de ontworpen bepalingen wordt bepaald op *meer dan* 25.000 euro.

5.1. In het verslag aan de Koning wordt aangegeven dat de soepelere regeling die geldt ingeval de jaaromzet niet meer bedraagt dan 25.000 euro, verantwoord wordt door het gegeven dat het gaat om zeer kleine horeca-inrichtingen. Dat verschil in behandeling kan worden aanvaard.

Vraag is evenwel of door het hanteren van die drempel niet het risico bestaat dat sommige ondernemingen kunstmatig zullen worden opgedeeld om onder de grens te blijven en of de antimisbruikbepaling van artikel 1, § 10, van het Btw-wetboek hiertegen een afdoende bescherming vormt.

Daarover om toelichting verzocht, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“De verplichting om kassatickets uit te reiken via een geregistreerd kassasysteem moet in de filosofie van de ontworpen regeling worden beoordeeld in hoofde van “de exploitant van een inrichting waar maaltijden worden verbruikt (...)” (zie ontworpen artikel 21bis, §1, eerste lid, in limine). Dienovereenkomstig moet de omzetsdrempel worden berekend per (materieel niet-verbonden) inrichting die door een belastingplichtige wordt geëxploiteerd, ook als dat gebeurt onder één en hetzelfde btw-identificatienummer.”

Dit zal in de tekst zelf van de ontworpen bepaling moeten worden verduidelijkt.

5.2. Ook in verband met de vrijstelling voor wie een beroep doet op een onderaannemer, kan ontwijkgedrag optreden (bv. doordat een belastingplichtige zijn activiteiten in ruime mate delegeert aan onderaannemers of verdeelt over heel wat onderaannemers). Ook hiervoor zal moeten worden onderzocht of de antimisbruikbepaling van artikel 1, § 10, van het Btw-wetboek volstaat.

6. In het ontwerp is geen specifieke regeling van inwerkingtreding opgenomen, zodat het te nemen besluit in werking zal treden op de tiende dag nadat het in het Belgisch Staatsblad is bekendgemaakt. Dat betekent dat aan de betrokken belastingplichtigen na de officiële bekendmaking slechts tien dagen wordt gegund om zich te conformeren aan de nieuwe regeling. Het is zeer de vraag of dit een redelijke termijn is, gelet op het gegeven dat de betrokkenen zich in die korte tijd mogelijk een geregistreerd kassasysteem dienen aan te schaffen, dit in gebruik moeten nemen en zich ook dienen te registreren.²

Op dit punt zal het ontwerp aan een nieuw onderzoek moeten worden onderworpen.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Opschrift

7. De voornaamste functie van een opschrift is het herkenbaar maken van de regeling, zodat een opschrift de inhoud nauwkeurig en beknopt dient weer te geven. Door enkel te vermelden dat het te nemen besluit een wijziging van het koninklijk besluit nr. 1 betreft, krijgt de lezer geen idee wat de eigenlijke draagwijdte ervan is. Het opschrift zal dus verder aangevuld moeten worden, bijvoorbeeld door het toevoegen van de omschrijving “wat betreft de uitreiking van een kasticket door middel van een geregistreerd kassasysteem in de horecasector”.

Artikel 1

8. De inleidende zin van artikel 1 van het ontwerp stelle men als volgt:

“Artikel 21bis 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:”.

Er dient immers geen melding te worden gemaakt van een wijzigend besluit dat ten gevolge van de vernietiging ervan geacht moet worden nooit te hebben bestaan.

9. Luidens het ontworpen artikel 21bis geldt de verplichting om een kasticket zoals 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’ uit te reiken, “wanneer de jaaromzet, exclusief belasting over de toegevoegde waarde, met betrekking tot de restaurant- en cateringdiensten, met uitsluiting van het verschaffen van dranken, meer bedraagt dan 25.000 euro”.

9.1. Aan de gemachtigde is de vraag gesteld of het niet veeleer de bedoeling is te bepalen dat de verplichting geldt indien dat grensbedrag in het voorgaande jaar is overschreden.

² Zie artikel 2bis 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’.

Het antwoord van de gemachtigde luidt:

“De bedoeling is inderdaad dat een horeca-onderneming een geregistreerd kassa-systeem zal moeten gebruiken indien blijkt dat de jaaromzet met betrekking tot de restaurant- en cateringdiensten in het voorafgaande kalenderjaar het bedrag van 25.000 euro heeft overschreden. De tekst van artikel 1, ontworpen artikel 21bis, §1, zal in die zin worden vervolledigd. Er zal ook een regeling worden opgenomen voor die horeca-ondernemingen die de drempel in de loop van een toekomstig jaar overschrijden.”

Een verduidelijking in die zin is inderdaad noodzakelijk.

9.2. Het is bovendien niet duidelijk wat wordt bedoeld met de uitsluiting van “het verschaffen van dranken”. Bedoelt men de dranken die samen met de maaltijd worden geleverd of ook de dranken die los van enige maaltijd (al dan niet voor verbruik ter plaatse) worden geleverd?

Daarover om toelichting verzocht, deelde de gemachtigde het volgende mee:

“De bedoelde jaaromzet heeft eerst en vooral enkel betrekking op restaurant- en cateringdiensten. De afzonderlijke verkopen van dranken die niet kunnen worden beschouwd als een dienst maar moeten worden gekwalificeerd als een levering van goederen (wegens niet gecombineerd met voldoende bijkomende diensten ten behoeve van de onmiddellijke consumptie van die dranken – zie artikel 6 van de uitvoeringsverordening nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011) zijn om die reden al uitgesloten. Deze handelingen moeten verder dan ook niet mee worden opgenomen in de uitsluiting, aangezien zij al geen deel uitmaken van het begrip waarop de uitsluiting van toepassing is.

De draagwijdte van de uitsluiting met betrekking tot ‘het verschaffen van dranken’ heeft vervolgens betrekking op het verschaffen van dranken, al dan niet bij de maaltijd (want niet gespecificeerd), die wel als een dienst moeten worden gekwalificeerd.

De globale uitdrukking ‘restaurant- en cateringdiensten, met uitsluiting van het verschaffen van dranken’ in het ontworpen artikel 21bis, §1, eerste lid heeft dus op die manier enkel betrekking op het verschaffen van maaltijden (als dienstverrichting), met uitsluiting van het verschaffen van dranken en dat ongeacht of:

- het verschaffen van die dranken als een levering van een goed of als een dienstverrichting moet worden gekwalificeerd;
- de dranken al dan niet bij de maaltijd worden verschaft.”

Ook op dit punt is de ontworpen regeling te verduidelijken.

10. Het ontworpen artikel 21bis, § 2, 1°, voorziet in een uitzondering op de verplichting tot het uitreiken aan de klant van een kasticket voor de belastingplichtige die aan een eindconsument restaurant- en cateringdiensten verstrekt en hiervoor een beroep doet op een onderaannemer. De uitzondering is breed geformuleerd aangezien ze slaat op elke belastingplichtige die “een beroep doet op een onderaannemer”.

Uit de adviesaanvraag en het bij het ontwerp gevoegde verslag aan de Koning blijkt evenwel dat dit niet de bedoeling is van de steller van het ontwerp. De uitzondering zou enkel gelden voor de belastingplichtige die voor de totaliteit van de verstrekte restaurant- en

cateringdiensten een beroep doet op een onderaannemer die bovendien op zijn beurt zelf onderworpen moet zijn aan de verplichting tot het uitreiken van een kasticket van een geregistreerd kassasysteem.

Uit het verslag aan de Koning blijkt overigens nog enige flexibiliteit met betrekking tot het vereiste dat de totaliteit van de restaurant- en cateringdiensten moet zijn overgedragen. Zo wordt vooropgesteld dat het voor de toepassing van de uitzondering geen probleem vormt dat de belastingplichtige alsnog enkele diensten zelf zou verstrekken, zoals het ter beschikking stellen van de eigen infrastructuur, het met eigen personeel of vrijwilligers voor de bediening aan de tafel zorgen, en het instaan voor het afruimen en voor de afwas. De belastingplichtige zou wel niet mogen helpen bij het bereiden van de maaltijden en zou evenmin mogen instaan voor de aankoop van het niet-bereide voedsel.

De in het verslag geschetste soepele invulling van het voormelde vereiste moet ook in de tekst van het ontwerp voldoende duidelijk tot uiting komen.

11. Bij de vrijstelling voor uitbaters van een bedrijfsrestaurant (ontworpen artikel 21bis, § 2, 3^o) rijst de vraag of niet moet worden bepaald dat deze vrijstelling slechts geldt indien – of zelfs: voor zover – dit restaurant niet toegankelijk is voor derden. Het is immers niet duidelijk wat dient te worden verstaan onder het begrip “bedrijfsrestaurant”.

Om nadere uitleg verzocht, verstrekte de gemachtigde volgende toelichting:

“Met bedrijfsrestaurants worden die restaurants bedoeld die:

- worden geëxploiteerd door een onderneming wiens activiteit een andere is dan de horeca-activiteit;
- slechts toegankelijk zijn voor personeelsleden van de onderneming of eventueel voor het personeel van de gelieerde onderneming evenals voor personen die door een outsourcingcontract op middellange of lange termijn tewerkgesteld zijn bij de onderneming;
- slechts toegankelijk zijn tijdens de werkuren.”

Deze omschrijving dient in de ontworpen bepaling opgenomen te worden.

12. Het ontworpen artikel 21bis, § 4, bevat een delegatie aan de “Minister van Financiën of zijn gemachtigde” om “de praktische toepassingsvoorwaarden” van het artikel te bepalen.

Volgens artikel 108 van de Grondwet is het maken van de verordeningen die voor de uitvoering van de wetten nodig zijn, in beginsel zaak van de Koning. Afwijkingen van die principiële regeling, waarbij de Koning verordenende bevoegdheid delegeert aan een minister, worden slechts bestaanbaar geacht met het voornoemde grondwettelijke voorschrift voor zover de toegestane delegaties betrekking hebben op het vaststellen van uitvoeringsmaatregelen van bijkomstige of detailmatige aard.

Het toekennen van regelgevende bevoegdheid aan een ambtenaar die geen politieke verantwoordelijkheid draagt ten opzichte van een democratisch verkozen vergadering, is dan weer in principe ontoelaatbaar, omdat afbreuk wordt gedaan aan het beginsel van de eenheid

van verordenende macht en aan het beginsel van de politieke verantwoordelijkheid van de ministers. Enkel wanneer het gaat om maatregelen die een beperkte en technische draagwijdte hebben, kan een dergelijke delegatie worden aanvaard.

Of het hier gaat om uitvoeringsmaatregelen van bijkomstige of detailmatige aard of zelfs maatregelen die een beperkte en technische draagwijdte hebben, kan niet worden beoordeeld. Het is immers onduidelijk wat moet worden begrepen onder “de praktische toepassingsvoorwaarden”. Op een vraag daaromtrent antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Ook al zullen een aantal praktische elementen die verduidelijking behoeven pas in overleg met de betrokken sectoren aan het licht komen, kan er bijvoorbeeld in casu al worden gedacht aan:

- de bepaling van het moment van uitreiking van het kassaticket door traiteurs wanneer de onmiddellijke aflevering praktisch onmogelijk blijkt;
- de praktische modaliteiten van de uitreiking [van] een vereenvoudigd kassaticket (bv. bij ondernemingen met verschillende foodtrucks of bij foorkramers, bij gebruik van automaten, bij uitgifte van geschenk- of cadeaubonnen, ...);
- werkwijze in geval van onvrijwillige storing van het geregistreerde kassasysteem;
- ...”

Het is derhalve raadzaam om de delegatie te beperken tot de minister bevoegd voor Financiën en om concreet vast te leggen welke bepalingen op grond van deze delegatiebepaling kunnen worden vastgesteld.

13. In een normatieve tekst dienen woorden zoals “moeten”, “dienen te” of “het is vereist dat” waar mogelijk te worden vermeden, omdat de verplichting reeds voortvloeit uit de aard zelf van de regelgeving. Gelet op dit voorschrift dienen in het ontworpen artikel 21*bis*, § 1, eerste lid, de woorden “zijn gehouden (...) het kasticket uit te reiken” te worden vervangen door de woorden “reiken (...) het kasticket uit”.

Artikel 2

14. In artikel 2 van het ontwerp dienen de woorden “gewijzigd bij het koninklijk besluit van 15 december 2013 en vernietigd bij de arresten van de Raad van State nr. 232.545 en nr. 232.548 van 14 oktober 2015,” geschrapt te worden (om dezelfde reden als vermeld in opmerking 8).

15. Anders dan het geval is voor het ontworpen artikel 21*bis*, § 1, eerste lid, is in het ontworpen artikel 22, § 1, eerste lid, 2°, de uitsluiting voor het verschaffen van dranken niet opgenomen. Het is niet duidelijk waarom de twee ontworpen bepalingen van elkaar afwijken op dit punt.

Daaromtrent reageerde de gemachtigde als volgt:

“Het is inderdaad de bedoeling de exploitanten van inrichtingen die niet gehouden zijn tot het uitreiken van een kasticket door middel van een geregistreerd kassasysteem omdat zij in die inrichting een omzet realiseren die overeenkomstig het bepaalde in het ontworpen artikel 21bis, §1 onder de drempel van 25.000 EUR ligt,³ bij voortduur te onderwerpen aan de verplichting tot het uitreiken van een ‘traditionele’ rekening of ‘traditioneel’ ontvangstbewijs. In het licht daarvan is het wenselijk dat de manier waarop de drempels worden berekend beter op elkaar wordt afgestemd. Om dit te realiseren wordt voorgesteld de bepaling aan te vullen als volgt, zodat expliciet wordt gemaakt dat de berekening van de jaaromzet voor beide voormelde gevallen op dezelfde manier moet gebeuren:

‘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 jaaromzet, exclusief btw, bedoeld in artikel 21bis, §1, eerste lid niet meer bedraagt dan 25.000 euro’.”

Daarmee kan worden ingestemd.

*

³ Lees: de drempel van 25.000 euro niet overschrijdt.

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 d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet de modifier 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 : l'arrêté royal n° 1). Les modifications concernent la délivrance d'un ticket de caisse par un système de caisse enregistreuse dans le secteur Horeca.

Les articles 1^{er} et 2 de l'arrêté royal du 15 décembre 2013 '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' ont remplacé l'article 21bis de l'arrêté royal n° 1 et ont modifié l'article 22, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, du même arrêté. Cet arrêté royal du 15 décembre 2013 a toutefois été annulé par le Conseil d'État, section du contentieux administratif ¹.

Le projet vise à fixer à nouveau les articles 21bis et 22, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, de l'arrêté royal n° 1.

FONDEMENT JURIDIQUE

3. L'arrêté en projet trouve son fondement juridique dans l'article 53octies, § 1^{er}, alinéa 6, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : C.T.V.A.), en vertu duquel le Roi peut prévoir d'autres obligations pour assurer l'exacte perception de la taxe et pour éviter la fraude.

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

4. Le rapport au Roi joint au projet comporte bon nombre d'éléments qui ne figurent pas dans le texte des dispositions en projet. En ce qu'il exprime l'intention de l'auteur du projet, un rapport au Roi peut être un instrument utile pour interpréter les dispositions de l'arrêté envisagé. Un rapport au Roi ne peut toutefois pas être invoqué à l'encontre des dispositions claires du texte de l'arrêté envisagé et les précisions qu'il contient ne peuvent pas non plus en étendre la portée.

Il faudra soit accorder les dispositions en projet avec la portée du dispositif telle qu'elle ressort du rapport au Roi, soit adapter le rapport.

¹ C.E., 14 octobre 2015, n° 232.545, A.S.B.L. Horeca Limburg; C.E., 14 octobre 2015, n° 232.548, S.A. Borrelhuis.

En tout cas, sur les points suivants, les dispositions en projet ne correspondent pas au commentaire figurant dans le rapport au Roi :

- l'article 21bis, § 2, 1^o, en projet ne dispose pas que la dispense qui y est prévue en cas de sous-traitance ne s'applique que dans la mesure où le sous-traitant délivre lui-même des tickets de caisse, comme il résulte pourtant du rapport;

- le rapport indique que lorsque l'assujetti aide à la préparation des repas et intervient en outre dans l'achat d'aliments non préparés, il est présumé avoir fourni les services avec ses propres moyens, alors que cette présomption ne ressort pas des dispositions en projet;

- le rapport fixe parfois le montant limite à 25.000 euros (ou moins) (« chiffre d'affaires (...) inférieur à 25.000 euros »), tandis que les dispositions en projet, le fixent à *plus de* 25.000 euros.

5.1. Le rapport au Roi indique que le régime plus souple qui s'applique lorsque le chiffre d'affaires n'excède pas 25.000 euros se justifie par le fait qu'il s'agit d'exploitants Horeca de très petite taille. Cette différence de traitement peut être admise.

La question se pose cependant de savoir si l'utilisation de ce seuil ne comporte pas le risque de voir certaines entreprises se scinder artificiellement dans le but de rester au-dessous du seuil et si la disposition anti-abus de l'article 1^{er}, § 10, du C.T.V.A. permet de s'en prémunir suffisamment.

Invité à fournir des précisions à ce sujet, le délégué a répondu ce qui suit :

« De verplichting om kassatickets uit te reiken via een geregistreerd kassasysteem moet in de filosofie van de ontworpen regeling worden beoordeeld in hoofde van 'de exploitant van een inrichting waar maaltijden worden verbruikt (...)» (zie ontworpen artikel 21bis, §1, eerste lid, in limine). Dienovereenkomstig moet de omzetrempel worden berekend per (materieel niet-verbonden) inrichting die door een belastingplichtige wordt geëxploiteerd, ook als dat gebeurt onder één en hetzelfde btw-identificatienummer ».

Il faudra le préciser dans le texte même de la disposition en projet.

5.2. La dispense pour celui qui fait appel à un sous-traitant peut également engendrer des comportements visant à éluder la taxe (par ex. parce qu'un assujetti pourrait, dans une large mesure, confier ses activités à des sous-traitants ou les répartir entre un grand nombre de sous-traitants). Ici aussi, il faudra examiner si la disposition anti-abus de l'article 1^{er}, § 10, du C.T.V.A. est suffisante.

6. Le projet ne prévoit pas de régime spécifique d'entrée en vigueur, de sorte que l'arrêté envisagé entrera en vigueur le dixième jour après sa publication au Moniteur belge. Il s'ensuit, qu'après la publication officielle, les assujettis concernés ne disposeront que de dix jours pour se conformer au nouveau dispositif. On peut sérieusement se demander s'il s'agit là d'un

délai raisonnable, dès lors que, dans ce bref délai, les intéressés devront probablement acquérir un système de caisse enregistreuse, le mettre en service et aussi se faire enregistrer².

Le projet devra être soumis à un nouvel examen sur ce point.

EXAMEN DU TEXTE

Intitulé

7. Un intitulé ayant pour principale fonction de permettre l'identification d'une réglementation, il doit reproduire le contenu de manière précise et concise. En se bornant à mentionner que l'arrêté envisagé concerne une modification de l'arrêté royal n° 1, le lecteur n'en aperçoit pas la véritable portée. L'intitulé devra par conséquent être complété, par exemple, en ajoutant la précision « en ce qui concerne la délivrance d'un ticket de caisse au moyen d'un système de caisse enregistreuse dans le secteur Horeca ».

Article 1^{er}

8. On rédigera la phrase liminaire de l'article 1^{er} du projet comme suit :

« L'article 21bis 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, inséré par l'arrêté royal du 19 décembre 2012, est remplacé par ce qui suit : ».

Il ne faut en effet pas faire mention d'un arrêté modificatif qui, dès lors qu'il a été annulé, doit être considéré comme n'ayant jamais existé.

9. Selon l'article 21bis, en projet, l'obligation de délivrer un ticket de caisse au sens de 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' s'applique « lorsque le chiffre d'affaires annuel, hors taxe sur la valeur ajoutée, relatif aux prestations de services de restaurant et de restauration à l'exclusion de la fourniture de boissons, excède 25.000 euros ».

9.1. Il a été demandé au délégué si l'intention n'est pas plutôt de prévoir que l'obligation s'applique si ce montant limite a été dépassé au cours de l'année précédente.

Le délégué a répondu ce qui suit :

« De bedoeling is inderdaad dat een horeca-onderneming een geregistreerd kassa-systeem zal moeten gebruiken indien blijkt dat de jaaromzet met betrekking tot de restaurant- en cateringdiensten in het voorafgaande kalenderjaar het bedrag van 25.000 euro heeft overschreden. De tekst van artikel 1, ontworpen artikel 21bis, §1, zal in

² Voir l'article 2bis de 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'.

die zin worden vervolledigd. Er zal ook een regeling worden opgenomen voor die horeca-ondernemingen die de drempel in de loop van een toekomstig jaar overschrijden ».

Une précision en ce sens s'impose effectivement.

9.2. On n'aperçoit en outre pas ce que vise l'exclusion de « la fourniture de boissons ». Vise-t-on les boissons qui sont livrées avec le repas ou également celles qui sont livrées indépendamment de tout repas (à des fins de consommation sur place ou non) ?

Invité à fournir des précisions à cet égard, le délégué a communiqué ce qui suit :

« De bedoelde jaaromzet heeft eerst en vooral enkel betrekking op restaurant- en cateringdiensten. De afzonderlijke verkopen van dranken die niet kunnen worden beschouwd als een dienst maar moeten worden gekwalificeerd als een levering van goederen (wegens niet gecombineerd met voldoende bijkomende diensten ten behoeve van de onmiddellijke consumptie van die dranken – zie artikel 6 van de uitvoeringsverordening nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011) zijn om die reden al uitgesloten. Deze handelingen moeten verder dan ook niet mee worden opgenomen in de uitsluiting, aangezien zij al geen deel uitmaken van het begrip waarop de uitsluiting van toepassing is.

De draagwijdte van de uitsluiting met betrekking tot 'het verschaffen van dranken' heeft vervolgens betrekking op het verschaffen van dranken, al dan niet bij de maaltijd (want niet gespecificeerd), die wel als een dienst moeten worden gekwalificeerd.

De globale uitdrukking 'restaurant- en cateringdiensten, met uitsluiting van het verschaffen van dranken' in het ontworpen artikel 21bis, §1, eerste lid heeft dus op die manier enkel betrekking op het verschaffen van maaltijden (als dienstverrichting), met uitsluiting van het verschaffen van dranken en dat ongeacht of:

- het verschaffen van die dranken als een levering van een goed of als een dienstverrichting moet worden gekwalificeerd;
- de dranken al dan niet bij de maaltijd worden verschaft ».

Sur ce point également, le dispositif en projet doit être précisé.

10. L'article 21bis, § 2, 1°, en projet prévoit une exception à l'obligation de délivrer un ticket de caisse au client pour l'assujetti qui fournit au consommateur final des services de restaurant ou de restauration et qui fait appel à cet effet à un sous-traitant. Cette exception est formulée en des termes très larges, dès lors qu'elle vise tout assujetti qui « fait appel à un sous-traitant ».

Il ressort cependant de la demande d'avis et du rapport au Roi joint au projet que telle n'est pas l'intention de l'auteur du projet. L'exception ne s'appliquerait qu'à l'assujetti qui, pour l'ensemble des services de restaurant ou de restauration fournis, fait appel à un sous-traitant, qui doit en outre, à son tour, être lui-même soumis à l'obligation de délivrer un ticket de caisse au moyen d'un système de caisse enregistreuse.

Au demeurant, il ressort du rapport au Roi qu'il y a encore une certaine flexibilité concernant l'exigence selon laquelle l'ensemble des services de restaurant ou de restauration doivent être confiés en sous-traitance. Il est ainsi prévu que pour l'application de l'exception, le

fait que l'assujetti fournisse encore lui-même quelques services, tels que mettre à disposition sa propre infrastructure, prendre en charge le service à table à l'aide de son propre personnel ou de bénévoles et se charger du rangement et de la vaisselle, ne pose pas de problème. L'assujetti ne pourrait toutefois pas aider à la préparation des repas et ne pourrait pas non plus se charger de l'achat d'aliments non préparés.

La définition souple de l'exigence précitée, évoquée dans le rapport, doit également être exprimée avec suffisamment de clarté dans le texte du projet.

11. En ce qui concerne la dispense prévue pour les exploitants d'un restaurant d'entreprise (article 21bis, § 2, 3°, en projet), la question se pose de savoir s'il ne faut pas préciser que cette dispense ne s'applique que si – voire : dans la mesure où – ce restaurant n'est pas accessible aux tiers. La notion de « restaurant d'entreprise » n'est en effet pas claire.

Invité à apporter des informations complémentaires, le délégué a précisé ce qui suit :

« Met bedrijfsrestaurants worden die restaurants bedoeld die:

- worden geëxploiteerd door een onderneming wiens activiteit een andere is dan de horeca-activiteit;

- slechts toegankelijk zijn voor personeelsleden van de onderneming of eventueel voor het personeel van de gelieerde onderneming evenals voor personen die door een outsourcingcontract op middellange of lange termijn tewerkgesteld zijn bij de onderneming;

- slechts toegankelijk zijn tijdens de werkuren ».

Cette définition doit être inscrite dans la disposition en projet.

12. L'article 21bis, § 4, en projet comporte une délégation au « Ministre des Finances ou son délégué » pour fixer « les conditions d'application pratiques » de l'article.

Selon l'article 108 de la Constitution, il appartient en principe au Roi de faire les règlements nécessaires pour l'exécution des lois. Des dérogations à ce principe, par lesquelles le Roi délègue son pouvoir réglementaire à un ministre, ne sont réputées se concilier avec la règle constitutionnelle précitée que pour autant que les délégations accordées se rapportent à des mesures d'exécution accessoires ou de détail.

L'attribution d'un pouvoir réglementaire à un fonctionnaire qui n'est pas politiquement responsable devant une assemblée démocratiquement élue n'est en principe pas admissible dès lors qu'elle porte atteinte au principe de l'unité du pouvoir réglementaire et à celui de la responsabilité politique des ministres. Une telle délégation ne peut être acceptée que lorsqu'il s'agit de mesures ayant une portée limitée et technique.

En l'occurrence, on ne peut pas apprécier s'il s'agit de mesures d'exécution d'ordre accessoire ou secondaire ou même de mesures qui ont une portée limitée et technique. On n'aperçoit en effet pas clairement ce qu'il y a lieu d'entendre par « les conditions d'application pratiques ». Interrogé à ce sujet, le délégué a répondu ce qui suit :

« Ook al zullen een aantal praktische elementen die verduidelijking behoeven pas in overleg met de betrokken sectoren aan het licht komen, kan er bijvoorbeeld in casu al worden gedacht aan:

- de bepaling van het moment van uitreiking van het kassaticket door traiteurs wanneer de onmiddellijke aflevering praktisch onmogelijk blijkt;

- de praktische modaliteiten van de uitreiking [van] een vereenvoudigd kassaticket (bv. bij ondernemingen met verschillende foodtrucks of bij foorkramers, bij gebruik van automaten, bij uitgifte van geschenk- of cadeaubonnen, ...);

- werkwijze in geval van onvrijwillige storing van het geregistreerde kassasysteem;

- ... ».

Il est dès lors indiqué de limiter la délégation au ministre qui a les Finances dans ses attributions et de déterminer concrètement quelles dispositions peuvent être fixées sur la base de cette délégation.

13. Dans un texte normatif, il y a lieu d'éviter autant que possible des mots tels que « devoir », « être tenu de » ou « il est requis que », dès lors que l'obligation découle déjà de la nature même de la réglementation. Eu égard à cette prescription, on remplacera, dans l'article 21bis, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, en projet, les mots « sont tenus de délivrer (...) le ticket de caisse » par les mots « délivrent (...) le ticket de caisse ».

Article 2

14. Dans l'article 2 du projet, les mots « modifié par l'arrêté royal du 15 décembre 2013 et annulé par les arrêts du Conseil d'État n° 232.545 et n° 232.548 du 14 octobre 2015, » doivent être omis (pour les mêmes motifs que ceux mentionnés dans l'observation 8).

15. Contrairement à ce qui est prévu à l'article 21bis, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, en projet, l'exclusion pour la fourniture de boissons n'est pas mentionnée à l'article 22, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, en projet. On n'aperçoit pas pourquoi les deux dispositions en projet s'écartent l'une de l'autre sur ce point.

À ce sujet, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Het is inderdaad de bedoeling de exploitanten van inrichtingen die niet gehouden zijn tot het uitreiken van een kasticket door middel van een geregistreerd kassasysteem omdat zij in die inrichting een omzet realiseren die overeenkomstig het bepaalde in het ontworpen artikel 21bis, §1 onder de drempel van 25.000 EUR ligt,³ bij voortduur te onderwerpen aan de verplichting tot het uitreiken van een ‘traditionele’ rekening of ‘traditioneel’ ontvangstbewijs. In het licht daarvan is het wenselijk dat de manier waarop de drempels worden berekend beter op elkaar wordt afgestemd. Om dit te realiseren wordt voorgesteld de bepaling aan te vullen als volgt, zodat expliciet wordt gemaakt dat de berekening van de jaaromzet voor beide voormelde gevallen op dezelfde manier moet gebeuren:

‘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 jaaromzet, exclusief btw, bedoeld in artikel 21bis, §1, eerste lid niet meer bedraagt dan 25.000 euro’ ».

On peut se rallier à cette proposition.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Greet VERBERCKMOES

Jo BAERT

³ Lire: n'excède pas le seuil de 25.000 euros.