



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 71.271/3
van 25 april 2022

avis 71.271/3
du 25 avril 2022

over

sur

een ontwerp van ministerieel
besluit 'tot vaststelling van de
forfaitaire grondslagen van
aanslag inzake de belasting
over de toegevoegde waarde
voor caféhouders en kleine
caféhouders'

un projet d'arrêté ministériel
'fixant les bases forfaitaires de
taxation en matière de taxe sur
la valeur ajoutée pour les
cafetiers et les petits cafetiers'

Op 28 maart 2022 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 ministerieel besluit ‘tot vaststelling van de forfaitaire grondslagen van aanslag inzake de belasting over de toegevoegde waarde voor caféhouders en kleine caféhouders’.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 19 april 2022. De kamer was samengesteld uit Wilfried VAN VAERENBERGH, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Astrid TRUYENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Tim CORTHAUT, eerste auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Koen MUYLLE, staatsraad.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 25 april 2022.

*

Le 28 mars 2022, 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 ministériel ‘fixant les bases forfaitaires de taxation en matière de taxe sur la valeur ajoutée pour les cafetiers et les petits cafetiers’.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 19 avril 2022. La chambre était composée de Wilfried VAN VAERENBERGH, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Astrid TRUYENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Tim CORTHAUT, premier auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Koen MUYLLE, conseiller d'État.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 25 avril 2022.

*

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 voor advies voorgelegde ontwerp van besluit van de minister van Financiën strekt ertoe de berekeningswijze te bepalen van de forfaitaire grondslagen van aanslag inzake btw voor de caféhouders en de kleine caféhouders overeenkomstig de bepalingen van artikel 56 van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: Btw-wetboek) en artikel 9 van het koninklijk besluit nr. 2 van 19 december 2018 ‘met betrekking tot de forfaitaire regeling inzake belasting over de toegevoegde waarde’ (artikel 1 van het ontwerp).

In hoofdstuk 1 van het ontwerp (artikelen 1 tot 4) wordt bepaald wie als caféhouder en kleine caféhouder wordt beschouwd (artikel 2), wordt voor kleine caféhouders in de mogelijkheid voorzien om volgens de forfaitaire grondslagen van aanslag voor caféhouders te worden belast (artikel 3) en worden “speciale exploitaties” uitgesloten van de toepassing van het te nemen besluit (artikel 4).

In hoofdstuk 2 van het ontwerp (artikelen 5 tot 11) wordt de berekening geregeld van de forfaitaire grondslagen van aanslag inzake btw voor kleine caféhouders. Daarbij wordt in een regeling voorzien voor koude en warme dranken (artikelen 7 en 8), voor kleine niet door de caféhouder bereide etenswaren en gekookte eieren (artikelen 9 en 10), en voor sterke dranken (artikel 11).

In hoofdstuk 3 van het ontwerp (artikelen 12 tot 24) wordt de berekening geregeld van de forfaitaire grondslagen van aanslag inzake btw voor de overige caféhouders. Daarbij wordt in een regeling voorzien voor bier in vaten (artikelen 13 tot 15), voor flessenbier (artikel 16), voor waters, limonade, coladranken, melkdranken, vruchten- en groentesappen (artikel 17), voor wijnen, aperitieven, portowijnen en sterke dranken (artikel 18), voor koffie (artikel 19), thee (artikel 20) en bouillon (artikel 21), voor ingekochte vooraf bereide soepen (artikel 22), voor kleine niet door de caféhouder bereide eetwaren en gekookte eieren (artikel 23) en voor frisdranken en spuitwater getapt door middel van post- of premixinstallaties (artikel 24).

Hoofdstuk 4 van het ontwerp (artikelen 25 tot 30) bevat een aantal gemeenschappelijke bepalingen voor de caféhouders en de kleine caféhouders, met betrekking tot het facturenboek (artikel 25), de berekeningsbladen (artikel 26), de prijzentabel (artikel 27), het eigen verbruik (artikel 28), het niet langer voldoen aan de voorwaarden voor de ontworpen regeling (artikel 29) en de uitsluiting van caféhouders of kleine caféhouders die andere maaltijden serveren (artikel 30).

In hoofdstuk 5 van het ontwerp (artikelen 31 en 32) wordt de inwerkingtreding van het te nemen besluit geregeld.

Bijlage 1 bij het ontwerp bevat een model van het boek voor inkomende facturen. Bijlage 2 bevat een model van berekeningsblad voor caféhouders, met in bijlage 3 de toelichting. Bijlage 4 bevat een model van berekeningsblad voor kleine caféhouders, met in bijlage 5 een toelichting.

RECHTSGROND

3. Voor het ontwerp wordt rechtsgrond gezocht in artikel 9 van het koninklijk besluit nr. 2 van 19 december 2018 ‘met betrekking tot de forfaitaire regeling inzake belasting over de toegevoegde waarde’, zoals dat vervangen zou worden door het koninklijk besluit ‘tot wijziging van het koninklijke besluit nr. 2 van 19 december 2018 met betrekking tot de forfaitaire regeling inzake belasting over de toegevoegde waarde wat de vaststelling van de forfaitaire grondslagen betreft’ waarover de Raad van State eveneens om advies werd gevraagd (adviesaanvraag 71.268/3).

Zoals wordt opgemerkt in advies 71.268/3 dat vandaag over het laatstgenoemde ontwerp wordt gegeven, kan de in die bepaling vervatte machtiging aan de minister om de praktische toepassingsmodaliteiten van het koninklijk besluit nr. 2 van 19 december 2018 te bepalen wat betreft de vaststelling van de forfaitaire grondslagen niet worden aanvaard. Bijgevolg moet de in het ontwerp vervatte regeling die aan die machtiging uitvoering wil geven worden omgewerkt tot een ontwerp van koninklijk besluit, dat dan rechtsgrond vindt in artikel 56 van het Btw-wetboek.

De opmerkingen die hieronder volgen, worden gemaakt onder dat voorbehoud.

ALGEMENE OPMERKINGEN

4. De berekeningswijze van de forfaitaire grondslagen van aanslag inzake btw voor kleine caféhouders en caféhouders gebeurt door de inkoopprijs van bepaalde producten te vermenigvuldigen met een bepaalde coëfficiënt of door aan te nemen dat een fles of een vat een bepaald aantal consumpties oplevert.

De Raad van State beschikt niet over de nodige gegevens om te beoordelen of de gebruikte aannames overeenstemmen met de gebruikelijke bedrijfsvoering van caféhouders en kleine caféhouders.

5.1. Uit de artikelen 31 en 32 van het ontwerp vloeit voort dat het te nemen besluit met terugwerkende kracht uitwerking heeft op (lees: met ingang van) 1 januari 2020 en dat de forfaitaire grondslagen van aanslag zoals bepaald in dit besluit van toepassing zijn op de handelingen verricht vanaf 1 januari 2020.

5.2. In dat verband moet worden opgemerkt dat het verlenen van terugwerkende kracht aan besluiten enkel toelaatbaar is ingeval voor de retroactiviteit een wettelijke grondslag bestaat, de retroactiviteit betrekking heeft op een regeling waarbij, met inachtneming van het gelijkheidsbeginsel, voordelen worden toegekend of in zoverre de retroactiviteit noodzakelijk is voor de continuïteit of de goede werking van het bestuur en daardoor, in beginsel, geen verkregen situaties worden aangetast.

Enkel indien de retroactiviteit van de ontworpen regeling in één van de opgesomde gevallen valt in te passen, kan deze worden gebillijkt.

5.3. Zoals blijkt uit het verslag aan de Koning bij het ontwerp waarover de Raad van State vandaag het voormelde advies 71.268/3 geeft, wordt met de terugwerkende kracht tot 1 januari 2020 beoogd de situatie te verhelpen die is ontstaan door de vernietiging van de Forfaitaire regeling inzake BTW 2020 – FO4-24 Caféhouders door de Raad van State bij arrest nr. 251.520 van 17 september 2021.¹ In dat verslag aan de Koning wordt dienaangaande onder meer het volgende gesteld:

“Zoals in detail werd uiteengezet in de toelichting met betrekking tot artikel 1 van het ontwerp zijn alle berekeningsmodaliteiten van de forfaitaire grondslagen van aanslag voor caféhouders en kleine caféhouders opgenomen in een voor elk jaar opnieuw gepubliceerde en desgevallend bijgewerkte circulaire. De circulaire voor het jaar 2020 werd om formeel-juridische redenen vernietigd door de Raad van State en ook de circulaire voor het jaar 2021 zal waarschijnlijk om dezelfde redenen worden vernietigd. Bij gebrek aan remediëring van dit formeel-juridisch probleem, bestaat er uiteraard een risico dat elke nieuwe circulaire opnieuw om dezelfde redenen zou worden vernietigd, wat op zich niet alleen geen goed bestuur uitmaakt, maar bovendien afbreuk doet aan de rechtszekerheid voor alle betrokkenen.

De bedoeling van de combinatie van dit koninklijk besluit met het bijhorende ministerieel besluit is om een einde te stellen aan de fundamentele toestand van rechtsonzekerheid met betrekking tot de correcte berekeningsmodaliteiten van de forfaitaire grondslagen van aanslag voor caféhouders en kleine caféhouder vanaf het jaar 2020 en voor alle jaren die daarop volgen. Daartoe zal de rechtstoestand zoals die voor alle betrokkenen bestond vóór de vernietiging van de circulaire(s) door de Raad van State om formeel-juridische redenen inhoudelijk ongewijzigd worden hersteld.”

5.4. In beginsel kan aan een belasting geen terugwerkende kracht worden gegeven, omdat zo aan een verkregen situatie wordt geraakt.

In dit geval is het echter in het voordeel van de caféhouders en de kleine caféhouders dat ze een forfaitaire aangifte kunnen doen. De vernietiging van de voormelde Forfaitaire regeling inzake BTW 2020 – FO4-24 betekende immers niet dat ze geen belasting verschuldigd waren, maar enkel dat ze niet langer konden kiezen voor de forfaitaire regeling, ofschoon die in veel gevallen gunstiger uitvalt.

¹ RvS 17 september 2021, asbl Fédération des cafés de Belgique e.a.

Aangezien de terugwerkende kracht die mogelijkheid voor de caféhouders en kleine caféhouders herstelt, en de ontworpen regeling inhoudelijk identiek is aan de regeling die werd vernietigd, zodat er ook voor wie kiest voor de forfaitaire regeling geen nieuwe lasten ontstaan, kan de terugwerkende kracht worden gebillijkt met het oog op de rechtszekerheid.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 2

6. In de Nederlandse tekst van artikel 2, tweede lid, 3°, van het ontwerp schrijve men “bijna uitsluitend” (in plaats van “in hoofdzaak”), zodat die bepaling beter aansluit bij de Franse tekst ervan (“quasi exclusivement”).

Artikel 15

7. In de Nederlandse tekst van artikel 15, § 2, eerste lid, van het ontwerp schrijve men “de drie soorten van glazen”.

Artikel 25

8. In de Nederlandse tekst van artikel 25 moet de datum van het koninklijk besluit nr. 1, namelijk 29 december 1992, nog worden vermeld.

*

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 du ministre des Finances, soumis pour avis, a pour objet de déterminer le mode de calcul des bases forfaitaires de taxation en matière de taxe sur la valeur ajoutée pour les cafetiers et les petits cafetiers, conformément aux dispositions des articles 56 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la TVA) et 9 de l'arrêté royal n° 2 du 19 décembre 2018 'relatif au régime du forfait en matière de taxe sur la valeur ajoutée' (article 1^{er} du projet).

Le chapitre 1^{er} du projet (articles 1^{er} à 4) précise qui est considéré comme cafetier et petit cafetier (article 2), prévoit la possibilité pour les petits cafetiers d'être imposés selon le régime des bases forfaitaires de taxation pour les cafetiers (article 3) et exclut de l'application de l'arrêté envisagé les « exploitations de nature particulière » (article 4).

Le chapitre 2 du projet (articles 5 à 11) règle le calcul des bases forfaitaires de taxation en matière de taxe sur la valeur ajoutée pour les petits cafetiers. Il prévoit à cet effet un régime pour les boissons froides et chaudes (articles 7 et 8), pour les menues denrées alimentaires non préparées par le cafetier et œufs durs (articles 9 et 10) ainsi que pour les boissons alcoolisées (article 11).

Le chapitre 3 du projet (articles 12 à 24) règle le calcul des bases forfaitaires de taxation en matière de taxe sur la valeur ajoutée pour les autres cafetiers. Il prévoit à cet égard un régime pour la bière en fûts (articles 13 à 15), pour la bière en bouteilles (article 16), pour les eaux, limonades, boissons à base de cola ou de lait, jus de fruits et de légumes (article 17), pour les vins, apéritifs, portos et boissons alcoolisées (article 18), pour le café (article 19), pour le thé (article 20) et le bouillon (article 21), pour les potages achetés préparés (article 22), pour les menues denrées alimentaires non préparées par le cafetier et œufs durs (article 23) ainsi que pour les boissons rafraichissantes et eaux gazeuses débitées au moyen d'installations du type post- ou premix (article 24).

Le chapitre 4 du projet (articles 25 à 30) contient un certain nombre de dispositions communes aux cafetiers et petits cafetiers en ce qui concerne le facturier (article 25), les feuilles de calcul (article 26), le tarif des prix (article 27), la consommation personnelle (article 28), le non-respect des conditions du régime en projet (article 29) et l'exclusion des cafetiers ou petits cafetiers qui fournissent d'autres repas (article 30).

Le chapitre 5 du projet (articles 31 et 32) règle l'entrée en vigueur de l'arrêté envisagé.

L'annexe 1^{re} du projet contient un modèle du facturier d'entrée. L'annexe 2 comporte un modèle de feuille de calcul pour les cafetiers et l'annexe 3, les notes explicatives. L'annexe 4 comprend un modèle de feuille de calcul pour les petits cafetiers et l'annexe 5, les notes explicatives.

FONDEMENT JURIDIQUE

3. Le fondement juridique du projet est recherché dans l'article 9 de l'arrêté royal n° 2 du 19 décembre 2018 'relatif au régime du forfait en matière de taxe sur la valeur ajoutée', tel qu'il serait remplacé par l'arrêté royal 'modifiant l'arrêté royal n° 2, du 19 décembre 2018, relatif au régime du forfait en matière de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne la détermination des bases forfaitaires de taxation', sur lequel l'avis du Conseil d'État a également été demandé (demande d'avis 71.268/3).

Ainsi qu'il est observé dans l'avis 71.268/3, donné ce jour sur ce dernier projet, l'habilitation que cette disposition confère au ministre pour déterminer les modalités d'application pratiques de l'arrêté royal n° 2 du 19 décembre 2018 en ce qui concerne la détermination des bases forfaitaires de taxation ne peut être admise. Par conséquent, le régime contenu dans le projet qui entend mettre en œuvre cette habilitation doit être refondu en un projet d'arrêté royal, qui trouverait ainsi son fondement juridique dans l'article 56 du Code de la TVA.

Les observations qui suivent sont formulées sous cette réserve.

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

4. Les bases forfaitaires de taxation en matière de taxe sur la valeur ajoutée pour les petits cafetiers et cafetiers sont calculées en multipliant le prix d'achat de certains produits par un coefficient déterminé ou en considérant qu'une bouteille ou un fût contient un nombre de consommations déterminé.

Le Conseil d'État ne dispose pas des éléments nécessaires lui permettant d'apprécier si les hypothèses utilisées correspondent à la gestion usuelle des cafetiers et petits cafetiers.

5.1. Il découle des articles 31 et 32 du projet que l'arrêté envisagé produit ses effets avec effet rétroactif le 1^{er} janvier 2020 et que les bases forfaitaires de taxation, telles que déterminées par cet arrêté, s'appliquent aux opérations réalisées à partir du 1^{er} janvier 2020.

5.2. À cet égard, il faut observer que l'attribution d'un effet rétroactif aux arrêtés n'est admissible que dans les cas où la rétroactivité repose sur une base légale, où elle concerne une règle qui accorde des avantages dans le respect du principe de l'égalité, ou dans la mesure où elle s'impose pour assurer la continuité ou le bon fonctionnement de l'administration, et ne porte pas atteinte, en principe, à des situations acquises.

Ce n'est que si la rétroactivité du régime en projet s'inscrit dans l'une des hypothèses énumérées qu'elle pourra être admise.

5.3. Ainsi qu'il ressort du rapport au Roi accompagnant le projet sur lequel le Conseil d'État donne ce jour l'avis 71.268/3 précité, la rétroactivité au 1^{er} janvier 2020 vise à remédier à la situation qui a résulté de l'annulation de la réglementation forfaitaire en matière de TVA pour les cafetiers – année 2020 – F04-24 par le Conseil d'État dans son arrêt n° 251.520 du 17 septembre 2021¹. Le rapport au Roi indique à cet égard notamment ce qui suit :

« Comme expliqué en détail dans le commentaire relatif à l'article 1^{er} du projet, toutes les modalités de calcul des bases forfaitaires pour les cafetiers et les petits cafetiers sont reprises dans une circulaire publiée pour chaque année et, si nécessaire, mise à jour. La circulaire relative à l'année 2020 a été annulée par le Conseil d'État pour des raisons juridiques de nature formelle et la circulaire relative à l'année 2021 sera probablement également annulée pour les mêmes raisons. En l'absence d'un remède à ce problème juridique lié aux exigences formelles, il existe manifestement un risque que chaque nouvelle circulaire soit à nouveau annulée pour les mêmes raisons, ce qui en soi ne garantit pas une bonne gouvernance, mais nuit également à la sécurité juridique de toutes les parties concernées.

La combinaison de cet arrêté royal et de l'arrêté ministériel qui l'accompagne a pour but de mettre fin à la situation de grande insécurité juridique concernant les modalités correctes de calcul des bases forfaitaires de taxation pour les cafetiers et les petits cafetiers à partir de l'année 2020 et pour toutes les années qui suivent. À cette fin, la situation juridique telle qu'elle existait pour toutes les parties concernées avant l'annulation de la ou des circulaire(s) par le Conseil d'État sera rétablie sans aucune modification de fond et ce pour des raisons juridiques liées aux exigences de nature formelle ».

5.4. En principe, aucun effet rétroactif ne peut être conféré à une taxation, au motif qu'il est ainsi porté atteinte à une situation acquise.

Or, en l'occurrence, le fait de pouvoir faire une déclaration forfaitaire constitue un avantage pour les cafetiers et les petits cafetiers. En effet, l'annulation de la réglementation forfaitaire en matière de TVA – année 2020 – F04-24 précitée ne signifiait pas qu'ils n'étaient plus redevables de la taxe, mais uniquement qu'ils ne pouvaient plus opter pour la réglementation forfaitaire, même si celle-ci était plus avantageuse dans de nombreux cas.

Dès lors que la rétroactivité rétablit cette possibilité pour les cafetiers et petits cafetiers et que la réglementation en projet est identique sur le fond à celle qui a été annulée, de sorte qu'elle ne crée pas de nouvelles charges, également pour celui qui opte pour la réglementation forfaitaire, la rétroactivité peut se justifier dans un souci de sécurité juridique.

¹ C.E., 17 septembre 2021, asbl Fédération des cafés de Belgique e.a.

EXAMEN DU TEXTEArticle 2

6. Dans le texte néerlandais de l'article 2, alinéa 2, 3°, du projet, on écrira « bijna uitsluitend » (au lieu de « in hoofdzaak »), afin que cette disposition s'aligne mieux sur son texte français (« quasi exclusivement »).

Article 15

7. Dans le texte néerlandais de l'article 15, § 2, alinéa 1^{er}, du projet, on écrira « de drie soorten van glazen ».

Article 25

8. Le texte néerlandais de l'article 25 doit encore mentionner la date de l'arrêté royal n° 1, à savoir le 29 décembre 1992.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Wilfried VAN VAERENBERGH