



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 60.923/3
van 20 februari 2017

avis 60.923/3
du 20 février 2017

over

sur

een voorstel van wet ‘tot
wijziging van het koninklijk
besluit nr. 20 van 20 juli 1970 tot
vaststelling van de tarieven van
de belasting over de toegevoegde
waarde en tot indeling van de
goederen en de diensten bij die
tarieven wat betreft het
btw-tarief voor de levering van
planten en bloemen bij
tuinaanleg en -onderhoud’
(*Parl.St.* Kamer 2016-17,
nr. 54-2261/001)

une proposition de loi ‘modifiant
l’arrêté royal n° 20 du
20 juillet 1970 fixant les taux de
la taxe sur la valeur ajoutée et
déterminant la répartition des
biens et des services selon ces
taux en ce qui concerne le taux
de TVA applicable à la
fourniture de plantes et de fleurs
destinées à l’aménagement et à
l’entretien de jardins’
(*Doc. parl.*, Chambre, 2016-17,
n° 54-2261/001)

Op 31 januari 2017 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Voorzitter van de Kamer van volksvertegenwoordigers verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een voorstel van wet ‘tot wijziging van het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven wat betreft het btw-tarief voor de levering van planten en bloemen bij tuinaanleg en –onderhoud’ (*Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54-2261/001).

Het voorstel is door de derde kamer onderzocht op 14 februari 2017. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Johan PUT en Bruno PEETERS, assessoren, en Annemie GOOSSENS, 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 Koen MUYLLE, staatsraad.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 20 februari 2017.

*

Le 31 janvier 2017, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Président de la Chambre des représentants à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur une proposition de loi ‘modifiant l’arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux en ce qui concerne le taux de TVA applicable à la fourniture de plantes et de fleurs destinées à l’aménagement et à l’entretien de jardins’ (*Doc. parl.*, Chambre, 2016-17, n° 54-2261/001).

La proposition a été examinée par la troisième chambre le 14 février 2017. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Johan PUT et Bruno PEETERS, assesseurs, et Annemie GOOSSENS, 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 Koen MUYLLE, conseiller d'État.

L’avis, dont le texte suit, a été donné le 20 février 2017.

*

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 rechtsgrond¹, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET WETSVOORSTEL

2. Overeenkomstig de punten 13 en 14 van rubriek VII (“Plantaardige producten”), eerste lid, van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 ‘tot vaststelling van de tarieven van de belastingen over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij de tarieven’ wordt de belasting over de toegevoegde waarde geheven tegen het verlaagde tarief van 6 % voor de volgende goederen:

“13° Levende woudbomen, levende fruitbomen, -heesters, en -struiken, alsmede plantgoed daarvan.

14° Levende sierbomen, -heesters, -struiken en andere levende sierplanten; bollen, knollen, wortels en ander plantgoed voor de sierteelt; verse snijbloemen en vers snijgroen.”

Het voor advies voorgelegde wetsvoorstel strekt ertoe het verlaagde tarief van 6 % uit te breiden tot de levering van diezelfde goederen bij de aanleg en het onderhoud van tuinen.

ALGEMENE OPMERKINGEN

3.1. Overeenkomstig artikel 98, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 ‘betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde’, kunnen de lidstaten een of twee verlaagde tarieven toepassen. Overeenkomstig artikel 98, lid 2, eerste alinea, van die richtlijn zijn die verlaagde tarieven uitsluitend van toepassing op de goederenleveringen en de diensten die tot de in bijlage III bij de richtlijn genoemde categorieën behoren.

In die bijlage III komt echter geen categorie van goederenleveringen of diensten voor waartoe de ontworpen regeling zou kunnen behoren.

¹ Aangezien het om een wetsvoorstel gaat, wordt onder “rechtsgrond” de overeenstemming met de hogere rechtsnormen verstaan.

3.2. Daarnaast voorziet hoofdstuk 4 (“Bijzondere bepalingen van toepassing tot de invoering van de definitieve regeling”) van titel VIII (“Tarieven”) van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 echter in “bijzondere bepalingen” die van toepassing zijn “tot de invoering van de in artikel 402 bedoelde definitieve regeling”.² Overeenkomstig artikel 122 van die richtlijn, dat deel uitmaakt van het voormelde hoofdstuk 4, mogen lidstaten een verlaagd tarief toepassen op “leveringen van levende planten en andere producten van de bloementeel, met inbegrip van bollen, wortelen en dergelijke, snijbloemen en snijgroen, alsmede op leveringen van brandhout”.

Het materiële toepassingsgebied van het in artikel 122 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 toegestane verlaagde tarief (“levende planten en andere producten van de bloementeel”) lijkt evenwel beperkter dan dat van het voor advies voorgelegde wetsvoorstel. Het woord “andere” suggereert immers dat ook de levende planten producten van de bloementeel moeten zijn. De ontworpen regeling heeft daarentegen ook betrekking op, onder meer, woudbomen, fruitbomen en sierbomen, die niet als producten van de bloementeel kunnen worden beschouwd. Hieromtrent om uitleg gevraagd, heeft de gemachtigde het volgende geantwoord:

“Het materiële toepassingsgebied van artikel 122 van de btw-richtlijn verwijst in de Nederlandse versie *prima facie* inderdaad schijnbaar naar bloemen of bloeiende planten in de strikte zin van het woord.

Een vergelijking met een aantal andere taalversies, een analyse van de aldaar gehanteerde termen en een vergelijking met de inspiratiebron van de betrokken bepalingen tonen evenwel aan dat de bepaling niet louter betrekking heeft op bloemen of levende planten geteeld voor de bloei maar wel op alle producten van de sierteelt.

De inspiratiebron voor de omschrijving van de bepaling was met name manifest de Engelse tekst van de Gecombineerde Nomenclatuur (in het bijzonder afdeling II, Hoofdstuk 6).

In het Engels luidt (...) de titel van voormeld hoofdstuk 6 als volgt: ‘*Live trees and other plants; Bulbs, roots and the like; cut flowers and ornamental foliage*’, wat samengevat neerkomt op de producten van de sierteelt in alle fasen en stadia. In de Nederlandse versie luidt dezelfde titel van hoofdstuk 6 als volgt: ‘*Levende planten en producten van de bloementeel*’.

Uit de oorspronkelijke commentaar met betrekking tot voormeld hoofdstuk 6 (1996) blijkt dat ‘(...) dit hoofdstuk uitsluitend produkten (omvat) die gewoonlijk door tuinders, boomkwekers en bloemisten worden geleverd om te worden geplant of voor versiering. Van dit hoofdstuk zijn evenwel uitgezonderd: aardappelen, uien, sjalotten, knoflook en de andere producten bedoeld bij hoofdstuk 7’ (hoofdstuk 7 betreft de planten die worden geteeld voor voedingsdoeleinden).

Uit het voorgaande blijkt duidelijk dat de draagwijdte van de verwijzing naar bloementeel niet beperkend mag gelezen worden als een strikte verwijzing naar bloemen en planten louter geteeld voor de bloei, maar wel als een verwijzing naar de sierteelt.

² Artikel 109 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006. Artikel 402, lid 1, van diezelfde richtlijn, waar die bepaling naar verwijst, luidt: “De in deze richtlijn vastgestelde regeling voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten is een overgangsregeling en zal worden vervangen door een definitieve regeling, in beginsel gebaseerd op belastingheffing in de lidstaat van oorsprong van de goederenleveringen en de diensten.”

De andere taalversies van artikel 122 van de btw-richtlijn verwijzen onder meer naar ‘floriculture’ (EN + FR) en ‘Pflanzenanbau’ (DE). De Duitse taalversie laat hoe dan ook al geen twijfel bestaan over de draagwijdte. De verwijzing in de Engelse en Franse taalversie moet ook worden gelezen tegen de gangbare interpretatie van deze termen. Ter zake kan bijvoorbeeld verwezen worden naar de website van de Europese Commissie, Directoraat-generaal Landbouw (https://ec.europa.eu/agriculture/flowers_en [offlowers_fr](https://ec.europa.eu/agriculture/flowers_fr)). Onder de titel ‘Live plants and products of floriculture’ wordt daar onder meer aangegeven dat ‘*Live plants and floriculture products include live trees, shrubs and bushes and other goods commonly supplied by nursery gardeners or florists for planting or ornamental use*’.

In zoverre het voorstel betrekking heeft op andere planten dan sierplanten (fruitbomen, fruitheesters, fruitstruiken) vormt punt 1) van de bijlage III een voldoende aanvullende rechtsgrondslag om de toepassing van een verlaagd btw-tarief te verantwoorden.

Indien er hieromtrent nog enige twijfel zou blijven, *quod non*, dan moet er tevens worden op gewezen dat op grond van artikel 118 de lidstaten die op 1 januari 1991 een verlaagd btw-tarief toepasten voor andere leveringen van goederen en voor andere diensten dan de in bijlage III genoemde, voor die leveringen of voor die diensten een verlaagd btw-tarief mogen toepassen.

Ter zake valt op te merken dat het voorstel de lijst van goederen die aan een verlaagd btw-tarief worden onderworpen niet uitbreidt.”

Op grond hiervan kan inderdaad worden aangenomen dat het toepassingsgebied van artikel 122 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 niet beperkt is tot producten van de bloemeteelt, en dat aan het woord “planten” een ruimere draagwijdte kan worden gegeven. In die interpretatie lijkt overigens geen onderscheid te moeten worden gemaakt tussen, enerzijds, sierbomen, -heesters en -struiken en, anderzijds, fruitbomen, -heesters en -struiken. In beide gevallen gaat het immers om levende planten. Bijgevolg moet voor die tweede categorie geen beroep worden gedaan op punt 1) van de bijlage III bij de voormelde richtlijn, naar luid waarvan het verlaagde tarief kan worden toegepast op de levering van, onder meer, “zaaigoed, planten en ingrediënten die gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen”. Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie kan overigens worden afgeleid dat dit punt beperkt is tot zaaigoed en planten “voor zover zij gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen”,³ zodat die bepaling sowieso niet in aanmerking kan komen voor de levering van goederen bij de aanleg en het onderhoud van tuinen.

3.3.1. De vraag rijst evenwel of, wanneer de in de ontworpen punten 13 en 14 van rubriek VII, eerste lid, van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 vermelde goederen worden geleverd bij de aanleg en het onderhoud van tuinen, er nog sprake kan zijn van de levering van levende planten en andere producten van de bloemeteelt, zoals bedoeld bij artikel 122 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006, dan wel of die levering, samen met de aanleg en het onderhoud van de tuin in kwestie, moet worden beschouwd als een onderdeel van één prestatie, die als dienstverrichting moet worden gekwalificeerd en die niet in aanmerking komt voor het verlaagde tarief.

³ HvJ 3 maart 2011, C-41/09, *Commissie v. Nederland*, punt 50.

3.3.2. Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie vloeit voort dat voor de toepassing van de btw elke prestatie normalerwijze als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd.⁴ Evenwel moeten in bepaalde omstandigheden meerdere formeel onderscheiden prestaties die afzonderlijk kunnen worden verricht en zodoende ieder als zodanig tot belastingheffing of tot vrijstelling kunnen leiden, worden beschouwd als één enkele prestatie wanneer zij niet zelfstandig zijn.⁵ Van één enkele prestatie is met name sprake wanneer twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige levert of verricht, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één enkele ondeelbare economische prestatie vormen, waarvan een splitsing kunstmatig zou zijn. Dat is ook het geval wanneer een of meer prestaties de hoofdprestatie vormen, terwijl een of meer andere prestaties ondergeschikte prestaties zijn die het fiscale lot van de hoofdprestatie delen. Een prestatie moet met name als ondergeschikt aan een hoofdprestatie worden beschouwd wanneer zij voor de klant geen doel op zich is, maar een middel om optimaal te kunnen gebruikmaken van de hoofdprestatie van de dienstverrichter.⁶ Om te bepalen of de verrichte prestaties uit het oogpunt van de btw meerdere zelfstandige prestaties dan wel één enkele prestatie vormen, moet worden nagegaan wat de kenmerkende elementen van de betrokken handeling zijn.⁷ Bij de bepaling of een uit meerdere prestaties bestaande transactie één enkele transactie vormt voor de btw, houdt het Hof rekening met het economische doel van die transactie,⁸ alsook met het belang van de ontvangers van de prestaties.⁹

3.3.3. In de toelichting bij het voor advies voorgelegde wetsvoorstel wordt uiteengezet dat een tuineigenaar zelf de planten en bloemen in kwestie kan aankopen bij een sierteler aan een verlaagd tarief van 6 % en vervolgens een beroep kan doen op een tuinaannemer om ze te planten. Daar komt nog bij dat de aanleg en het onderhoud van tuinen niet noodzakelijkerwijs de levering van planten en bloemen inhoudt. Het is immers mogelijk dat een tuinaannemer een bestaande tuin heraanlegt of onderhoudt zonder levering van bijkomende planten en bloemen.

Ten aanzien van de ontworpen regeling zou derhalve kunnen worden aangenomen dat de levering van planten en bloemen, enerzijds, en de aanleg en het onderhoud van tuinen, anderzijds, niet als één enkele prestatie, maar als twee onderscheiden prestaties moeten worden beschouwd.

Voor zover dat het geval is, is de toepassing van het verlaagde tarief van 6 % op de levering van de in de ontworpen punten 13 en 14 van rubriek VII, eerste lid, van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 vermelde goederen bij de aanleg en het

⁴ HvJ 27 september 2012, C-392/11, *Field Fisher Waterhouse LLP*, punt 14; HvJ 16 april 2015, C-42/14, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, punt 30; HvJ 8 december 2016, C-208/15, *Stock '94 Szolgáltató Zrt*, punt 26.

⁵ HvJ 21 februari 2008, C-425/06, *Part Service Srl*, punt 51; HvJ 2 december 2010, C-276/09, *Everything Everywhere Ltd*, punt 23; HvJ 17 januari 2013, C-224/11, *BGŻ Leasing*, punt 30.

⁶ HvJ 16 april 2015, C-42/14, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, punt 31; HvJ 8 december 2016, C-208/15, *Stock '94 Szolgáltató Zrt*, punt 27.

⁷ HvJ 17 januari 2013, C-224/11, *BGŻ Leasing*, punt 32; HvJ 16 april 2015, C-42/14, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, punt 32; HvJ 8 december 2016, C-208/15, *Stock '94 Szolgáltató Zrt*, punt 28.

⁸ HvJ 19 november 2009, C-461/08, *Don Bosco Onroerend Goed*, punt 39; HvJ 28 oktober 2010, C-175/09, *Axa UK plc*, punt 23; HvJ 27 september 2012, C-392/11, *Field Fisher Waterhouse LLP*, punt 23.

⁹ HvJ 16 april 2015, C-42/14, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, punt 35; HvJ 8 december 2016, C-208/15, *Stock '94 Szolgáltató Zrt*, punt 29.

onderhoud van tuinen, bestaanbaar met richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006. Te dien aanzien moet evenwel worden vastgesteld dat verschillende opvattingen worden verdedigd over de vraag of er sprake is van één enkele prestatie, dan wel twee onderscheiden prestaties.¹⁰ Het komt aan het Hof van Justitie toe om hierover uiteindelijk te oordelen. In afwachting hiervan doen de indieners van het wetsvoorstel er goed aan contact op te nemen met de Europese Commissie om meer zekerheid te verwerven over de ene, dan wel de andere interpretatie.

*

¹⁰ Zo lijkt de Nederlandse belastingdienst te aanvaarden dat het om twee onderscheiden prestaties gaat: “De aanleg en het onderhoud van tuinen, parken en sportvelden en het verzorgen van plantenbakken valt inclusief de geleverde materialen onder het 21%-tarief. Over de meegeleverde sierteeltproducten mag u 6% btw in rekening brengen.” (https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/tarieven_en_vrijstellinge_n/goederen_6_btw/agrarische_goederen/sierteeltproducten/). Anders: Luik, 10 februari 2010, aangehaald door M. GOVERS, “Tarief van de btw”, in W. PANIS (ed.), *Fiscale Rechtspraakoverzichten. BTW 2009-2014*, Larcier, 2015, 98 (de aanleg van tuinen, met inbegrip van geplante en gezaaide planten, is te beschouwen als werk in onroerende staat en dergelijke verrichting moet in haar geheel worden geanalyseerd als een dienstverlening).

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 juridique¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DE LA PROPOSITION DE LOI

2. Conformément aux points 13 et 14 de la rubrique VII (« Produits végétaux »), alinéa 1^{er}, tableau A, de l'annexe de l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 'fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux', la taxe sur la valeur ajoutée est perçue au taux réduit de 6% en ce qui concerne les biens suivants :

« 13° Les arbres forestiers vivants, les arbres, arbustes, arbrisseaux et buissons vivants à fruits comestibles, ainsi que leurs plants.

14° Les arbres, arbustes, arbrisseaux et buissons d'ornement, vivants et les autres plantes d'ornement vivantes; les bulbes, oignons, racines et autres plants pour l'horticulture; les fleurs coupées fraîches et les feuillages frais coupés pour ornement ».

La proposition de loi soumise pour avis vise à étendre le taux réduit de 6% à la livraison de ces mêmes biens dans le cadre de l'aménagement et de l'entretien de jardins.

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

3.1. Conformément à l'article 98, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 'relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée', les États membres peuvent appliquer soit un, soit deux taux réduits. Conformément à l'article 98, paragraphe 2, premier alinéa, de cette directive, ces taux réduits s'appliquent uniquement aux livraisons de biens et aux prestations de services des catégories figurant à l'annexe III de la directive.

Or, cette annexe III ne comporte pas de catégorie de livraisons de biens ou de prestations de services dont le régime en projet pourrait relever.

3.2. En outre, le chapitre 4 (« Dispositions particulières applicables jusqu'à l'introduction du régime définitif ») du titre VIII (« Taux ») de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 prévoit toutefois des « dispositions particulières » qui s'appliquent « jusqu'à l'introduction du régime définitif visé à l'article 402 »². Conformément à l'article 122

¹ S'agissant d'une proposition de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité avec les normes supérieures.

² Article 109 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006. L'article 402, paragraphe 1, de cette même directive, à laquelle cette disposition fait référence, s'énonce comme suit : « Le régime de taxation des échanges entre les États membres prévu par la présente directive est transitoire et sera remplacé par un régime définitif reposant en principe sur la base de l'imposition, dans l'État membre d'origine, des livraisons de biens et des prestations de services ».

de cette directive, qui fait partie du chapitre 4 précité, les États membres peuvent appliquer un taux réduit aux « livraisons de plantes vivantes et autres produits de la floriculture, y compris les bulbes, les racines et produits similaires, les fleurs coupées et les feuillages pour ornement, ainsi qu'aux livraisons de bois de chauffage ».

Toutefois, le champ d'application matériel du taux réduit accordé par l'article 122 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 (« plantes vivantes et autres produits de la floriculture ») semble plus limité que celui de la proposition de loi soumise pour avis. En effet, le mot « autres » donne à penser que les plantes vivantes doivent, elles aussi, être des produits de la floriculture. Par contre, le régime en projet concerne aussi, notamment, les arbres forestiers, à fruits comestibles et d'ornement, qui ne peuvent pas être considérés comme des produits de la floriculture. Invité à fournir des précisions à ce sujet, le délégué a répondu ce qui suit :

« Het materiële toepassingsgebied van artikel 122 van de btw-richtlijn verwijst in de Nederlandse versie prima facie inderdaad schijnbaar naar bloemen of bloeiende planten in de strikte zin van het woord.

Een vergelijking met een aantal andere taalversies, een analyse van de aldaar gehanteerde termen en een vergelijking met de inspiratiebron van de betrokken bepalingen tonen evenwel aan dat de bepaling niet louter betrekking heeft op bloemen of levende planten geteeld voor de bloei maar wel op alle producten van de sierteelt.

De inspiratiebron voor de omschrijving van de bepaling was met name manifest de Engelse tekst van de Gecombineerde Nomenclatuur (in het bijzonder afdeling II, Hoofdstuk 6).

In het Engels luidt (...) de titel van voormeld hoofdstuk 6 als volgt: 'Live trees and other plants; Bulbs, roots and the like; cut flowers and ornamental foliage', wat samengevat neerkomt op de producten van de sierteelt in alle fasen en stadia. In de Nederlandse versie luidt dezelfde titel van hoofdstuk 6 als volgt: 'Levende planten en producten van de bloementeelt'.

Uit de oorspronkelijke commentaar met betrekking tot voormeld hoofdstuk 6 (1996) blijkt dat '(...) dit hoofdstuk uitsluitend produkten (omvat) die gewoonlijk door tuinders, boomkwekers en bloemisten worden geleverd om te worden geplant of voor versiering. Van dit hoofdstuk zijn evenwel uitgezonderd: aardappelen, uien, sjalotten, knoflook en de andere producten bedoeld bij hoofdstuk 7' (hoofdstuk 7 betreft de planten die worden geteeld voor voedingsdoeleinden).

Uit het voorgaande blijkt duidelijk dat de draagwijdte van de verwijzing naar bloementeelt niet beperkend mag gelezen worden als een strikte verwijzing naar bloemen en planten louter geteeld voor de bloei, maar wel als een verwijzing naar de sierteelt.

De andere taalversies van artikel 122 van de btw-richtlijn verwijzen onder meer naar 'floriculture' (EN + FR) en 'Pflanzenanbau' (DE). De Duitse taalversie laat hoe dan ook al geen twijfel bestaan over de draagwijdte. De verwijzing in de Engelse en Franse taalversie moet ook worden gelezen tegen de gangbare interpretatie van deze termen. Ter zake kan bijvoorbeeld verwezen worden naar de website van de Europese Commissie, Directoraat-generaal Landbouw (https://ec.europa.eu/agriculture/flowers_en offlowers_fr). Onder de titel 'Live plants and products of floriculture' wordt daar onder meer aangegeven dat 'Live plants and floriculture products include live trees, shrubs and

bushes and other goods commonly supplied by nursery gardeners or florists for planting or ornamental use’.

In zoverre het voorstel betrekking heeft op andere planten dan sierplanten (fruitbomen, fruitheesters, fruitstruiken) vormt punt 1) van de bijlage III een voldoende aanvullende rechtsgrondslag om de toepassing van een verlaagd btw-tarief te verantwoorden.

Indien er hieromtrent nog enige twijfel zou blijven, quod non, dan moet er tevens worden op gewezen dat op grond van artikel 118 de lidstaten die op 1 januari 1991 een verlaagd btw-tarief toepasten voor andere leveringen van goederen en voor andere diensten dan de in bijlage III genoemde, voor die leveringen of voor die diensten een verlaagd btw-tarief mogen toepassen.

Ter zake valt op te merken dat het voorstel de lijst van goederen die aan een verlaagd btw-tarief worden onderworpen niet uitbreidt ».

Compte tenu de ces précisions, il peut en effet être admis que le champ d’application de l’article 122 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 n’est pas limité aux produits de la floriculture et qu’une portée plus large peut être conférée au mot « plantes ». Dans cette interprétation, il semble d’ailleurs qu’il ne faille pas opérer de distinction entre, d’une part, les arbres, arbustes, arbrisseaux et buissons d’ornement, et, d’autre part, les arbres, arbustes, arbrisseaux et buissons à fruits comestibles. Dans les deux cas, il s’agit en effet de plantes vivantes. Par conséquent, pour cette deuxième catégorie, il ne faut pas invoquer le point 1) de l’annexe III de la directive précitée, selon lequel le taux réduit peut être appliqué à la livraison, notamment, de « (...) graines, (...) plantes et [d’] ingrédients normalement destinés à être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires ». Au demeurant, il peut se déduire de la jurisprudence de la Cour de Justice de l’Union européenne que ce point est limité aux graines et plantes « dans la mesure où [elles] sont normalement destiné[e]s à être utilis[é]s dans la préparation des denrées alimentaires »³, de sorte que cette disposition ne peut de toute façon s’appliquer à la livraison de biens dans le cadre de l’aménagement et de l’entretien de jardins.

3.3.1. La question se pose toutefois de savoir si, lorsque les biens visés aux points 13 et 14, en projet, de la rubrique VII, alinéa 1^{er}, du tableau A de l’annexe de l’arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 sont livrés dans le cadre de l’aménagement et de l’entretien de jardins, il peut encore être question de livraison de plantes vivantes et autres produits de la floriculture, au sens de l’article 122 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006, ou si cette livraison, ainsi que l’aménagement et l’entretien du jardin en question, doit être considérée comme un élément d’une prestation unique, qui doit être qualifiée de prestation de services et qui ne peut bénéficier du taux réduit.

3.3.2. Il résulte de la jurisprudence de la Cour de Justice qu’aux fins de l’application de la T.V.A, chaque prestation doit normalement être considérée comme distincte et indépendante⁴. Toutefois, dans certaines circonstances, plusieurs prestations formellement distinctes, qui

³ C.J., 3 mars 2011, C-41/09, *Commission c. Pays-Bas*, point 50.

⁴ C.J., 27 septembre 2012, C-392/11, *Field Fisher Waterhouse LLP*, point 14 ; C.J., 16 avril 2015, C-42/14, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, point 30 ; C.J., 8 décembre 2016, C-208/15, *Stock ‘94 Szolgáltató Zrt*, point 26.

pourraient être fournies séparément et ainsi donner lieu, distributivement, à taxation ou à exonération, doivent être considérées comme une opération unique lorsqu'elles ne sont pas indépendantes⁵. Il s'agit d'une opération unique, notamment, lorsque deux ou plusieurs éléments ou actes fournis par l'assujetti sont si étroitement liés qu'ils forment, objectivement, une seule prestation économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel. Tel est également le cas lorsqu'une ou plusieurs prestations constituent une prestation principale et que la ou les autres prestations constituent une ou plusieurs prestations accessoires partageant le sort fiscal de la prestation principale. Notamment, une prestation doit être considérée comme accessoire à une prestation principale lorsqu'elle constitue pour la clientèle non pas une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal du prestataire⁶. Afin de déterminer si du point de vue de la T.V.A. les prestations fournies constituent plusieurs prestations indépendantes ou une prestation unique, il importe de rechercher les éléments caractéristiques de l'opération concernée⁷. Pour déterminer si une opération qui comporte plusieurs prestations constitue une opération unique aux fins de la T.V.A, la Cour tient compte de l'objectif économique de cette opération⁸, ainsi que de l'intérêt des destinataires des prestations⁹.

3.3.3. Les développements de la proposition de loi soumise pour avis indiquent qu'un propriétaire d'un jardin peut acheter lui-même les plantes et les fleurs en question à un horticulteur à un taux réduit de 6% et peut ensuite faire appel à un entrepreneur de jardin pour les planter. Par ailleurs, l'aménagement et l'entretien de jardins ne donnent pas nécessairement lieu à une livraison de plantes et de fleurs. En effet, il est possible qu'un entrepreneur de jardin réaménage ou entretienne un jardin existant sans livraison de plantes et fleurs supplémentaires.

En ce qui concerne le régime en projet, on pourrait dès lors admettre que la livraison de plantes et de fleurs, d'une part, et l'aménagement et l'entretien de jardins, d'autre part, ne doivent pas être considérés comme une prestation unique, mais comme deux prestations distinctes.

Dans la mesure où tel est le cas, l'application du taux réduit de 6% à la livraison des biens visés aux points 13 et 14, en projet, de la rubrique VII, alinéa 1^{er}, du tableau A de l'annexe de l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970, effectuée dans le cadre de l'aménagement et de l'entretien de jardins, est compatible avec la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006. À cet égard, il faut cependant constater que différentes conceptions sont défendues quant à la question de savoir s'il s'agit d'une prestation unique ou de deux prestations

⁵ C.J., 21 février 2008, C-425/06, *Part Service Srl*, point 51 ; C.J., 2 décembre 2010, C-276/09, *Everything Everywhere Ltd*, point 23 ; C.J., 17 janvier 2013, C-224/11, *BGŻ Leasing*, point 30.

⁶ C.J., 16 avril 2015, C-42/14, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, point 31 ; C.J., 8 décembre 2016, C-208/15, *Stock '94 Szolgáltató Zrt*, point 27.

⁷ C.J., 17 janvier 2013, C-224/11, *BGŻ Leasing*, point 32 ; C.J., 16 avril 2015, C-42/14, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, point 32 ; C.J., 8 décembre 2016, C-208/15, *Stock '94 Szolgáltató Zrt*, point 28.

⁸ C.J., 19 novembre 2009, C-461/08, *Don Bosco Onroerend Goed*, point 39 ; C.J., 28 octobre 2010, C-175/09, *Axa UK plc*, point 23 ; C.J., 27 septembre 2012, C-392/11, *Field Fisher Waterhouse LLP*, point 23.

⁹ C.J., 16 avril 2015, C-42/14, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, point 35 ; C.J., 8 décembre 2016, C-208/15, *Stock '94 Szolgáltató Zrt*, point 29.

distinctes¹⁰. Il revient à la Cour de Justice de trancher en définitive cette question. En attendant, les auteurs de la proposition de loi seraient bien avisés de prendre contact avec la Commission européenne afin d'acquérir plus de certitude quant à l'une ou l'autre interprétation.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jo BAERT

¹⁰ Ainsi, l'administration fiscale des Pays-Bas semble accepter qu'il s'agit de deux prestations distinctes : (traduction) L'aménagement et l'entretien de jardins, parcs et terrains de sport et l'entretien de jardinières sont passibles d'un taux de 21%, en ce compris les matériaux livrés. Un taux de 6% peut être porté en compte pour les produits de l'horticulture faisant partie de la même livraison. https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/tarieven_en_vrijstellinge_n/goederen_6_btw/agrarische_goederen/sierteeltproducten/). Autre approche : Liège, 10 février 2010, cité par M. GOVERS, « Tarief van de btw », dans W. PANIS (éd.), *Fiscale Rechtspraakoverzichten. BTW 2009-2014*, Larcier, 2015, 98 (l'aménagement de jardins, en ce compris les plantes mises en terre et semées, doit être considéré comme un travail immobilier et une telle opération doit être qualifiée dans son ensemble de prestation de services).