RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 62.267/3
van 27 oktober 2017

over

een ontwerp van koninklijk besluit ‘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 bepaalde producten bestemd voor de intieme hygiënische bescherming en externe defibrillatoren betreft’

CONSEIL D’ÉTAT
section de législation

avis 62.267/3
du 27 octobre 2017

sur

un projet d’arrêté royal ‘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 certains produits destinés à la protection hygiénique intime et les défibrillateurs externes’

‡LW-BDLRNBFBA-GCCGHVT‡

Op 10 oktober 2017 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. 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 bepaalde producten bestemd voor de intieme hygiënische bescherming en externe defibrillatoren betreft'.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 24 oktober 2017. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS en Jeroen VAN NIEUWENHOVE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Astrid TRUYENS, 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 27 oktober 2017.

*

Le 10 octobre 2017, 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° 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 certains produits destinés à la protection hygiénique intime et les défibrillateurs externes'.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 24 octobre 2017. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jan SMETS et Jeroen VAN NIEUWENHOVE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Astrid TRUYENS, 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 27 octobre 2017.

*

‡LW-BDLRNBFBA-GCCGHVT‡

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 ertoe om vanaf 1 januari 2018 bepaalde producten bestemd voor de hygiënische bescherming van personen en externe defibrillatoren te onderwerpen aan het verlaagde btw-tarief van 6%. Daartoe worden wijzigingen aangebracht aan de rubrieken XXIII, XXVI en XXXIV van tabel A van de bijlage bij 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' (hierna: koninklijk besluit nr. 20).

RECHTSGROND

3. De rechtsgrond voor het ontworpen besluit is te vinden in artikel 37, § 1, van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde (hierna: Btw-wetboek). Op grond daarvan bepaalt de Koning bij een besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad de tarieven en geeft hij de indeling van de goederen en diensten bij die tarieven, rekening houdende met de door de Europese Unie ter zake uitgevaardigde reglementering. Op grond van diezelfde bepaling kan hij ook die indeling en die tarieven wijzigen wanneer de economische of sociale omstandigheden zulks vereisen. Of het ontworpen besluit volledig binnen deze rechtsgrond valt, wordt in opmerking 5 onderzocht.

4. Uit artikel 37, § 2, van het Btw-wetboek volgt dat de bekrachtiging door de wetgever is vereist; na het nemen van het besluit zal daartoe onmiddellijk een ontwerp van wet moeten worden ingediend bij de Kamer van volksvertegenwoordigers.

ALGEMENE OPMERKING

5. 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' (hierna: Btw-richtlijn), 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.

‡LW-BDLRNBFBA-GCCGHVT‡

5.1. Voor het invoeren van een verlaagd btw-tarief voor de producten bestemd voor de hygiënische bescherming van personen vermeld in het ontworpen onderdeel 10 van rubriek XXIII van tabel A van de bijlage bij koninklijk besluit nr. 20 (artikel 1, b, van het ontwerp) wordt een beroep gedaan op punt 3 van bijlage III bij de Btw-richtlijn, dat luidt:

> "farmaceutische producten van een soort die gewoonlijk gebruikt wordt voor de gezondheidszorg, het voorkomen van ziekten of voor medische en veterinaire behandelingen, met inbegrip van voorbehoedsmiddelen en producten bestemd voor de hygiënische bescherming van de vrouw."

Daarmee kan worden ingestemd.

5.2. Voor het invoeren van een verlaagd btw-tarief voor externe defibrillatoren meent de adviesaanvrager dan weer te kunnen terugvallen op punt 4 van bijlage III van de Btw-richtlijn, dat luidt:

> "medische uitrusting, hieronder begrepen in huur, hulpmiddelen en andere apparaten die gewoonlijk bestemd zijn voor verlichting of behandeling van handicaps, voor uitsluitend persoonlijk gebruik door gehandicapten, met inbegrip van de herstelling daarvan, en levering van kinderzitjes voor motorvoertuigen."[1]

Het sociaaleconomische doel van bijlage III bij de Btw-richtlijn is om de kostprijs voor de consument van bepaalde bijzonder noodzakelijk geachte goederen te verminderen.[2] De erin opgenomen punten moeten strikt worden uitgelegd, vermits het gaat om afwijkingen van het beginsel dat de lidstaten op aan de btw onderworpen handelingen een normaal btw‑tarief toepassen.[3] De erin gebruikte begrippen moeten bovendien worden uitgelegd volgens de gebruikelijke betekenis van de betrokken bewoordingen.[4]

---

[1] Vergelijk met andere taalversies:
- Engels : "medical equipment, aids and other appliances normally intended to alleviate or treat disability, for the exclusive personal use of the disabled, including the repair of such goods, and supply of children's car seats";
- Duits: "medizinische Geräte, Hilfsmittel und sonstige Vorrichtungen, die üblicherweise für die Linderung und die Behandlung von Behinderungen verwendet werden und die ausschließlich für den persönlichen Gebrauch von Behinderten bestimmt sind, einschließlich der Instandsetzung solcher Gegenstände, sowie Kindersitze für Kraftfahrzeuge";
- Italiaans: "apparecchi medici, materiale ausiliario ed altri strumenti medici, normalmente destinati ad alleviare o curare invalidità, per uso personale esclusivo degli invalidi, compresa la riparazione di tali beni, e la cessione di seggiolini per bambini installati negli autoveicoli";
- Spaans: "Los equipos médicos, los aparatos y demás instrumental utilizados normalmente para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de minusválidos, incluida la reparación de dichos bienes y la entrega de asientos infantiles para acoplar en automóviles"

[2] HvJ 17 januari 2013, C‑360/11, *Commissie v. Spanje*, punten 48, 65 en 86; HvJ 9 maart 2017, C‑573/15, *België v. Osycure Belgium NV*, punt 22.

[3] HvJ 17 januari 2013, C‑360/11, *Commissie v. Spanje*, punten 18, 20 en 63; HvJ 9 maart 2017, C‑573/15, *België v. Osycure Belgium NV*, punt 25.

[4] HvJ 17 januari 2013, C‑360/11, *Commissie v. Spanje*, punt 63.

‡LW-BDLRNBFBA-GCCGHVT‡

Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie volgt dat de drie criteria die zijn vermeld in punt 4 van bijlage III van de Btw-richtlijn (*gewoonlijk* bestemd zijn voor de verlichting of behandeling van handicaps; *persoonlijk* door gehandicapten worden gebruikt; *uitsluitend* door gehandicapten worden gebruikt) niet enkel zijn verbonden met de erin vermelde "hulpmiddelen en andere apparaten", maar ook met de er eveneens in vermelde "medische uitrusting".[5] Een externe defibrillator is weliswaar te beschouwen als "medische uitrusting", maar doordat de in punt 4 van bijlage III van de Btw-richtlijn opgenomen criteria niet worden overgenomen, is de ontworpen regeling niet in overeenstemming met het recht van de Europese Unie.[6]

Het gegeven dat in Nederland een belastingtarief voor externe defibrillatoren geldt van 6%,[7] hetgeen een concurrentieel nadeel inhoudt voor de Belgische binnenlandse handel,[8] kan niet als verantwoording worden gebruikt om in te gaan tegen de bepalingen van de Btw-richtlijn,[9] namelijk artikel 98 ervan en punt 4 van bijlage III erbij.

Het invoeren van een verlaagd btw-tarief voor externe defibrillatoren is derhalve enkel mogelijk indien de Btw-richtlijn zou worden aangepast om dit mogelijk te maken.[10]

*

[5] HvJ 17 januari 2013, C‑360/11, *Commissie v. Spanje*, punten 85, 86 en 88; HvJ 4 juni 2015, C‑678/13, *Commissie v. Polen*, punten 47 en 48; HvJ 9 maart 2017, C‑573/15, *België v. Osycure Belgium NV*, punt 34.

[6] HvJ 9 maart 2017, C‑573/15, *België v. Osycure Belgium* NV, punt 35.

[7] Zie: https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/tarieven_en_vrijstellingen/goederen_6_btw/geneesmiddelen_en_hulpmiddelen/prothesen/hart_en_spierstimulatoren.

[8] Zie de toelichting bij het wetsvoorstel Vercammen c.s.: *Parl.St.* Kamer 2014-15, nr. 54-1035/001, 4.

[9] HvJ 4 juni 2015, C‑678/13, *Commissie v. Polen*, punten 24 en 51.

[10] Over een mogelijk concurrentieverstorend effect van het verlaagde tarief dat in Nederland van kracht is, wordt het best in dialoog getreden met Nederland en met de diensten van de Europese Commissie.

‡LW-BDLRNBFBA-GCCGHVT‡

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1er, 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 soumettre à partir du 1er janvier 2018 certains produits destinés à la protection hygiénique des personnes et les défibrillateurs externes au taux réduit de TVA de 6%. À cette fin, des modifications sont apportées aux rubriques XXIII, XXVI et XXXIV du 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' (ci-après : l'arrêté royal n° 20).

FONDEMENT JURIDIQUE

3. L'arrêté en projet trouve son fondement juridique dans l'article 37, § 1er, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : C.T.V.A.). Cet article dispose que, par arrêté délibéré en Conseil des ministres, le Roi fixe les taux et arrête la répartition des biens et des services entre ces taux en tenant compte de la réglementation édictée en la matière par l'Union européenne. Cette même disposition l'habilite également à modifier cette répartition et ces taux, lorsque les contingences économiques ou sociales rendent ces mesures nécessaires. La question de savoir si l'arrêté en projet s'inscrit pleinement dans ce fondement juridique sera examinée dans l'observation 5.

4. Il découle de l'article 37, § 2, du C.T.V.A. que la confirmation par le législateur est requise; après l'adoption de l'arrêté, la Chambre des représentants devra immédiatement être saisie d'un projet de loi à cette fin.

OBSERVATION GÉNÉRALE

5. 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' (ci-après : la directive TVA), 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.

‡LW-BDLRNBFBA-GCCGHVT‡

5.1. L'instauration d'un taux réduit de TVA pour les produits destinés à la protection hygiénique des personnes, mentionnés au point 10, en projet, de la rubrique XXIII du tableau A de l'annexe de l'arrêté royal n° 20 (article 1er, b, du projet) s'appuie sur le point 3 de l'annexe III de la directive TVA, qui s'énonce comme suit :

> « les produits pharmaceutiques normalement utilisés pour les soins de santé, la prévention de maladies et le traitement à des fins médicales et vétérinaires, y compris les produits utilisés à des fins de contraception et de protection hygiénique féminine ».

On peut se rallier à ce point de vue.

5.2. Pour instaurer un taux réduit de TVA pour les défibrillateurs externes, le demandeur d'avis estime par ailleurs pouvoir s'appuyer sur le point 4 de l'annexe III de la directive TVA, qui dispose :

> « les équipements médicaux, le matériel auxiliaire et les autres appareils normalement destinés à soulager ou traiter des handicaps, à l'usage personnel et exclusif des handicapés, y compris la réparation de ces biens, ainsi que la livraison de sièges d'enfant pour voitures automobiles » [1].

L'objectif socio-économique de l'annexe III de la directive TVA est de rendre moins onéreux pour le consommateur certains biens considérés comme étant particulièrement nécessaires [2]. Les points contenus dans cette annexe doivent être interprétés de manière stricte, étant donné qu'il s'agit de dérogations au principe selon lequel les États membres appliquent un taux normal aux actes soumis à la TVA [3]. Les notions employées dans cette annexe doivent en outre être interprétées conformément au sens habituel des termes en cause [4].

[1] Comparer avec d'autres versions linguistiques :
- en anglais : « medical equipment, aids and other appliances normally intended to alleviate or treat disability, for the exclusive personal use of the disabled, including the repair of such goods, and supply of children's car seats »;
- en allemand : « medizinische Geräte, Hilfsmittel und sonstige Vorrichtungen, die üblicherweise für die Linderung und die Behandlung von Behinderungen verwendet werden und die ausschließlich für den persönlichen Gebrauch von Behinderten bestimmt sind, einschließlich der Instandsetzung solcher Gegenstände, sowie Kindersitze für Kraftfahrzeuge »;
- en italien : « apparecchi medici, materiale ausiliario ed altri strumenti medici, normalmente destinati ad alleviare o curare invalidità, per uso personale esclusivo degli invalidi, compresa la riparazione di tali beni, e la cessione di seggiolini per bambini installati negli autoveicoli »;
- en espagnol : « Los equipos médicos, los aparatos y demás instrumental utilizados normalmente para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de minusválidos, incluida la reparación de dichos bienes y la entrega de asientos infantiles para acoplar en automóviles ».

[2] C.J.U.E. 17 janvier 2013, C‑360/11, *Commission c. Espagne*, points 48, 65 et 86; C.J.U.E. 9 mars 2017, C‑573/15, *Belgique c. Osycure Belgium SA*, point 22.

[3] C.J.U.E., 17 janvier 2013, C-360/11, *Commission c. Espagne*, points 18, 20 et 63; C.J.U.E. 9 mars 2017, C‑573/15, *Belgique c. Osycure Belgium SA*, point 25.

[4] C.J.U.E. 17 janvier 2013, C‑360/11, *Commission c. Espagne*, point 63.

‡LW-BDLRNBFBA-GCCGHVT‡

Il résulte de la jurisprudence de la Cour de justice que les trois critères mentionnés au point 4 de l'annexe III de la directive TVA (*normalement* destinés à soulager ou traiter des handicaps; à l'usage *personnel* et *exclusif* des handicapés) sont non seulement liés aux « matériel auxiliaire et […] autres appareils » qui y sont mentionnés, mais aussi aux « équipements médicaux » qui y sont également visés [5]. Un défibrillateur externe doit certes être considéré comme un « équipement médical », mais dès lors que les critères mentionnés au point 4 de l'annexe III de la directive TVA ne sont pas reproduits, le dispositif en projet n'est pas conforme au droit de l'Union européenne [6].

L'application faite aux Pays-Bas [7] d'un taux d'imposition de 6% aux défibrillateurs externes, qui nuit à la compétitivité du commerce intérieur belge [8], ne saurait justifier une intervention allant à l'encontre des dispositions de la directive TVA [9], à savoir de son article 98 et du point 4 de son annexe III.

Dès lors, l'instauration d'un taux réduit de TVA pour les défibrillateurs externes ne serait envisageable que si la directive TVA était adaptée en ce sens [10].

DE GRIFFIER - LE GREFFIER DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS Jo BAERT

[5] C.J.U.E. 17 janvier 2013, C‑360/11, *Commission c. Espagne*, points 85, 86 et 88; C.J.U.E. 4 juin 2015, C‑678/13, *Commission c. Pologne*, points 47 et 48; C.J.U.E. 9 mars 2017, C‑573/15, *Belgique c. Osycure Belgium SA*, point 34.

[6] C.J.U.E. 9 mars 2017, C‑573/15, *Belgique c. Osycure Belgium SA*, point 35.

[7] Voir : https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/tarieven_en_vrijstellingen/goederen_6_btw/geneesmiddelen_en_hulpmiddelen/prothesen/hart_en_spierstimulatoren.

[8] Voir les développements de la proposition de loi Vercammen et consorts : *Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, n° 54-1035/001, p. 4.

[9] C.J.U.E. 4 juin 2015, C‑678/13, *Commission c. Pologne*, points 24 et 51.

[10] Quant à l'éventuel effet anticoncurrentiel du taux réduit applicable aux Pays-Bas, il serait préférable d'entamer un dialogue avec les Pays-Bas et les services de la Commission européenne.

‡LW-BDLRNBFBA-GCCGHVT‡