



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 67.643/3
van 25 juni 2020

avis 67.643/3
du 25 juin 2020

over

sur

een wetsvoorstel 'tot verlaging
van het btw-tarief op zeep,
organische tensioactieve
producten en wasmiddelen'
(*Parl.St.* Kamer 2019-20,
nr. 55-1275/001)

une proposition de loi
'diminuant le taux de TVA sur
les savons, agents de surface
organiques et préparations pour
lessives' (*Parl. Doc.*, Chambre,
2019-20, n° 55-1275/001)

Op 18 juni 2020 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Voorzitter van de Kamer van volksvertegenwoordigers verzocht binnen een termijn van vijf werkdagen een advies te verstrekken over een wetsvoorstel 'tot verlaging van het btw-tarief op zeep, organische tensioactieve producten en wasmiddelen' (*Parl.St. Kamer 2019-20, nr. 55-1275/001*).

Het voorstel is door de derde kamer onderzocht op 23 juni 2020. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Dries VAN EECKHOUTTE, eerste 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 25 juni 2020.

*

Le 18 juin 2020, 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 cinq jours ouvrables, sur une proposition de loi 'diminuant le taux de TVA sur les savons, agents de surface organiques et préparations pour lessives' (*Parl. Doc., Chambre, 2019-20, n° 55-1275/001*).

La proposition a été examinée par la troisième chambre le 23 juin 2020. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Dries VAN EECKHOUTTE, premier 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 25 juin 2020.

*

1. Volgens artikel 84, § 1, eerste lid, 3°, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, moeten in de adviesaanvraag de redenen worden opgegeven tot staving van het spoedeisende karakter ervan.

In het onderhavige geval wordt het verzoek om spoedbehandeling als volgt gemotiveerd:

“Om de verspreiding van het Covid-19-virus een halt toe te roepen en zoals is aangegeven in het wetsvoorstel, bevelen gezondheidsdeskundigen essentiële beschermingsmaatregelen aan. Zo raden zij aan om gedurende de hele dag een regelmatige en belangrijke hygiëne in stand te houden. De eerste stap daarbij is het regelmatig wassen van de handen met een hydroalcoholische gel of met water en zeep. Een verlaging van de btw op zeepproducten en wasmiddelen moet regelmatig wassen van de handen met een hydroalcoholische gel of met water en zeep bevorderen. Om de verspreiding van het Covid-19-virus een halt toe te roepen, is de behandeling van dit wetsvoorstel en de amendementen nrs. 1 en 2 dan ook hoogdringend.

Ook het feit dat onderwijsinstellingen momenteel terug de deuren openen, maakt dat dit wetsvoorstel hoogdringend is. Dringende aankopen van grote hoeveelheden zeep en wasmiddelen zullen noodzakelijk zijn om de gezondheid van leerlingen, studenten en onderwijzend personeel te kunnen blijven garanderen.

De gezondheidscrisis is op dit moment onder controle, maar het heeft waardevol gedrag gesmeed in termen van beschermingsmaatregelen, waaronder het gebruik van zeep en het schoonmaken van maskers.

Ziekenhuizen, scholen en overheidsinstellingen plannen al hun voorraden en bestellingen voor het begin van het nieuwe schooljaar en een eventuele terugkeer van de epidemie; om hen te helpen moet het BTW-tarief zo snel mogelijk bekend zijn en worden vastgesteld, zodat het zijn vruchten kan afwerpen op bestellingen die al in september moeten worden geleverd.

De maatregel treedt in werking op de dag dat hij wordt gepubliceerd; hoe eerder we de kennisgeving krijgen, hoe eerder we deze kunnen uitvoeren ten behoeve van de betrokken structuren en degenen die er gebruik van maken.”

*

2. Overeenkomstig artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, heeft de afdeling Wetgeving zich moeten beperken tot 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.

*

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

STREKKING VAN HET WETSVOORSTEL

3. Het om advies voorgelegde wetsvoorstel strekt ertoe om zeep (en bepaalde aanverwante producten), organische tensioactieve producten, tensioactieve bereidingen, wasmiddelen en reinigingsmiddelen te onderwerpen aan het verlaagde btw-tarief van 6%. Daartoe worden aan rubriek XVII, 1°, 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) twee punten toegevoegd.

BESPREKING

4. 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.

5. Voor het invoeren van een verlaagd btw-tarief voor de bedoelde producten in rubriek XVII (“Geneesmiddelen en medische hulpmiddelen”) van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 wordt volgens de gemachtigde een beroep gedaan op punt 3 van bijlage III bij de Btw-richtlijn:

“Étant entendu que nous avons visé dans la proposition de loi initiale, le point XVII ‘Médicaments et dispositifs médicaux’ dans le tableau A de l’annexe à l’Arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 fixant le taux de la taxe sur la valeur ajoutée, cela peut être rapproché du point 3) de la Directive TVA (...).”

6. Punt 3 van bijlage III bij de Btw-richtlijn vermeldt de volgende producten waarvoor de verlaagde tarieven bedoeld in artikel 98 van de richtlijn mogen worden toegepast:

“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.”

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

² HvJ 17 januari 2013, *Commissie v. Spanje*, C-360/11, ECLI:EU:C:2013:17, punten 48, 65 en 86; HvJ 9 maart 2017, *België v. Osycure Belgium NV*, C-573/15, ECLI:EU:C:2017:189, punt 22.

toepassen.³ De erin gebruikte begrippen moeten bovendien worden uitgelegd volgens de gebruikelijke betekenis van de betrokken bewoordingen.⁴

7. Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie volgt dat het begrip ‘farmaceutisch product’ in de zin van punt 3 van bijlage III bij de Btw-richtlijn, niet enkel het begrip ‘geneesmiddel’ (voor menselijk gebruik) in de zin van richtlijn 2001/83⁵ omvat, maar een ruimere betekenis heeft vermits ook het veterinaire gebruik van geneesmiddelen er onder valt alsook andere bereidingen en farmaceutische artikelen, zoals watten, gaas, verband en dergelijke artikelen.

Op grond van dat punt kan een verlaagd btw-tarief worden toegepast op goederen die aan twee voorwaarden voldoen. *Ten eerste* moet het gaan om “farmaceutische producten” begrepen in de gebruikelijke betekenis van de betrokken bewoordingen en *ten tweede* moeten deze producten “gewoonlijk gebruikt worden voor de gezondheidszorg, het voorkomen van ziekten of voor medische en veterinaire behandelingen”. Producten voor algemeen gebruik kunnen er dus niet onder vallen.⁶

Uit wat voorafgaat blijkt dat zeep en aanverwante producten, organische tensioactieve producten, tensioactieve bereidingen, wasmiddelen en reinigingsmiddelen niet onder punt 3 van bijlage III van de Btw-richtlijn kunnen vallen. In de eerste plaats gaat het niet om farmaceutische producten en in de tweede plaats zijn het producten die algemeen gebruikt kunnen worden. Het belang van een goede handhygiëne in de strijd tegen de COVID-19-pandemie doet hieraan geen afbreuk.

8. Het invoeren van een verlaagd btw-tarief voor de bedoelde producten kan derhalve enkel indien de Btw-richtlijn zou worden aangepast om dit mogelijk te maken.

Om de nagestreefde beleidsdoelstelling te bereiken, zal de wetgever bijgevolg gebruik moeten maken van een ander middel dan een btw-verlaging.

*

³ HvJ 17 januari 2013, *Commissie v. Spanje*, C-360/11, ECLI:EU:C:2013:17, punten 18, 20 en 63; HvJ 9 maart 2017, *België v. Osycure Belgium NV*, C-573/15, ECLI:EU:C:2017:189, punt 25.

⁴ HvJ 17 januari 2013, *Commissie v. Spanje*, C-360/11, ECLI:EU:C:2013:17, punt 63.

⁵ Richtlijn 2001/83/EG van het Europees Parlement en de Raad van 6 november 2001 ‘tot vaststelling van een communautair wetboek betreffende geneesmiddelen voor menselijk gebruik’.

⁶ HvJ 17 januari 2013, *Commissie v. Spanje*, C-360/11, ECLI:EU:C:2013:17, punten 39, 42, 43, 44, 62 en 63.

1. Conformément à l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3^o, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la demande d'avis doit indiquer les motifs qui en justifient le caractère urgent.

En l'occurrence, l'urgence est motivée comme suit :

« Afin d'arrêter la propagation du virus Covid-19, et comme indiqué dans la proposition de loi, les experts de la santé recommandent des mesures de protection essentielles. Par exemple, ils recommandent de maintenir une hygiène régulière et importante tout au long de la journée. La première étape consiste à se laver régulièrement les mains avec un gel hydro-alcoolique ou avec de l'eau et du savon. Une réduction de la TVA sur les produits à base de savon et les détergents devrait encourager le lavage régulier des mains avec un gel hydro-alcoolique ou avec du savon et de l'eau. Afin d'arrêter la propagation du virus Covid-19, le traitement de ce projet de loi et les amendements 1 et 2 est donc très urgents.

Le fait que les établissements d'enseignement ouvrent à nouveau leurs portes actuellement rend également ce projet de loi très urgent. Des achats urgents de grandes quantités de savon et de détergents seront nécessaires afin de continuer à garantir la santé des élèves, des étudiants et du personnel enseignant.

La crise sanitaire est momentanément sous contrôle, mais elle a forgé des comportements précieux en termes de gestes-barrières, et notamment l'utilisation du savon et le nettoyage des masques.

Les hôpitaux, écoles et structures publiques sont en train dès à présent de prévoir leurs stocks et leurs commandes pour la rentrée et un éventuel retour de l'épidémie; pour les aider, comme le souhaite la proposition, il convient que le taux de TVA soit connu et établi le plus rapidement possible, afin de porter ses fruits sur les commandes amenées à être livrées dès le mois de septembre.

(...) La mesure entre en vigueur le jour de sa parution. Au plus tôt l'avis sera rendu, au plus vite la mesure pourra-t-elle s'appliquer au bénéfice des structures visées ».

*

2. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, la section de législation a dû se limiter à l'examen de la compétence de l'auteur de l'acte, du fondement juridique ¹ et de l'accomplissement des formalités prescrites.

*

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

PORTÉE DE LA PROPOSITION DE LOI

3. La proposition de loi soumise pour avis a pour objet de soumettre les savons (et certains produits connexes), agents de surface organiques, préparations tensio-actives, préparations pour lessives et préparations de nettoyage au taux réduit de TVA de 6%. À cette fin, deux points sont ajoutés à la rubrique XVII, 1°, 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).

EXAMEN

4. 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.

5. Selon le délégué, l'instauration d'un taux réduit de TVA pour les produits visés dans la rubrique XVII (« Médicaments et dispositifs médicaux ») du tableau A de l'annexe de l'arrêté royal n° 20 s'appuie sur le point 3 de l'annexe III de la directive TVA :

« Étant entendu que nous avons visé dans la proposition de loi initiale, le point XVII 'Médicaments et dispositifs médicaux' dans le tableau A de l'annexe à l'Arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 fixant le taux de la taxe sur la valeur ajoutée, cela peut être rapproché du point 3) de la Directive TVA (...) ».

6. Le point 3 de l'annexe III de la directive TVA mentionne les produits suivants, pour lesquels les taux réduits visés à l'article 98 de la directive peuvent être appliqués :

« 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 ».

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 nécessaires². 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

² CJUE, 17 janvier 2013, *Commission c. Espagne*, C-360/11, ECLI:EU:C:2013:17, points 48, 65 et 86 ; CJUE, 9 mars 2017, *Belgique c. Osycore Belgium SA*, C-573/15, ECLI:EU:C:2017:189, point 22.

taux normal aux actes soumis à la TVA³. Les notions employées dans cette annexe doivent en outre être interprétées conformément au sens habituel des termes en cause⁴.

7. Il ressort de la jurisprudence de la Cour de Justice que la notion de ‘produit pharmaceutique’ au sens du point 3 de l’annexe III de la directive TVA vise non seulement la notion de ‘médicament’ (à usage humain) au sens de la directive 2001/83⁵, mais revêt une signification plus large, dès lors qu’elle se rapporte également à l’usage vétérinaire des médicaments ainsi qu’à d’autres préparations et articles pharmaceutiques, comme les ouates, les gazes, les bandes et les articles similaires.

Ce point permet d’appliquer un taux réduit de TVA aux biens remplissant deux conditions. Il doit s’agir, *d’une part*, de « produits pharmaceutiques », interprétés conformément au sens habituel des termes concernés et, *d’autre part*, lesdits produits doivent être « normalement utilisés pour les soins de santé, la prévention de maladies et le traitement à des fins médicales et vétérinaires ». Les produits destinés à un usage général ne peuvent donc pas relever de ce point⁶.

Il se déduit de ce qui précède que les savons et produits connexes, les agents de surface organiques, les préparations tensio-actives, les préparations pour lessives et les préparations de nettoyage ne peuvent relever du point 3 de l’annexe III de la directive TVA. Tout d’abord, il ne s’agit pas de produits pharmaceutiques et, ensuite, il s’agit de produits destinés à un usage général. L’importance d’une bonne hygiène des mains dans la lutte contre la pandémie de COVID-19 n’y change rien.

8. Dès lors, l’instauration d’un taux réduit de TVA pour les produits visés ne serait possible que si la directive TVA était adaptée en ce sens.

Pour atteindre cet objectif politique, le législateur devra dès lors recourir à une autre méthode qu’une réduction de TVA.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jo BAERT

³ CJUE, 17 janvier 2013, *Commission c. Espagne*, C-360/11, ECLI:EU:C:2013:17, points 18, 20 et 63 ; CJUE, 9 mars 2017, *Belgique c. Osycure Belgium SA*, C-573/15, ECLI:EU:C:2017:189, point 25.

⁴ CJUE, 17 janvier 2013, *Commission c. Espagne*, C-360/11, ECLI:EU:C:2013:17, point 63.

⁵ Directive 2001/83/CE du Parlement européen et du Conseil du 6 novembre 2001 ‘instituant un code communautaire relatif aux médicaments à usage humain’.

⁶ CJUE, 17 janvier 2013, *Commission c. Espagne*, C-360/11, ECLI:EU:C:2013:17, points 39, 42, 43, 44, 62 et 63.