RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 78.759/3
van 5 februari 2026

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 de hervorming van bepaalde btw-tarieven in het kader van het meerjarig begrotingsakkoord’

CONSEIL D’ÉTAT
section de législation

avis 78.759/3
du 5 février 2026

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 la réforme de certains taux de T.V.A. dans le cadre de l’accord budgétaire pluriannuel’

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

Op 6 januari 2026 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 de hervorming van bepaalde btw-tarieven in het kader van het meerjarig begrotingsakkoord'.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 27 januari 2026. De kamer was samengesteld uit Jeroen VAN NIEUWENHOVE, kamervoorzitter, Koen MUYLLE en Elly VAN DE VELDE, staatsraden, Jan VELAERS, assessor, en Yves DEPOORTER, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Dries VAN EECKHOUTTE, eerste auditeur-afdelingshoofd.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Elly VAN DE VELDE, staatsraad.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 5 februari 2026.

*

Le 6 janvier 2026, 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 la réforme de certains taux de T.V.A. dans le cadre de l'accord budgétaire pluriannuel'.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 27 janvier 2026. La chambre était composée de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, président de chambre, Koen MUYLLE et Elly VAN DE VELDE, conseillers d'État, Jan VELAERS, assesseur, et Yves DEPOORTER, greffier.

Le rapport a été présenté par Dries VAN EECKHOUTTE, premier auditeur chef de section.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Elly VAN DE VELDE, conseiller d'État.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 5 février 2026.

*

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

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 koninklijk besluit strekt tot wijziging van verschillende tarieven inzake de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: btw) vervat in 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) in het kader van het meerjarig begrotingsakkoord. Daartoe worden niet alleen de regelingen vervat in artikel 1, tweede lid, van, en de tabellen A en B van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 gewijzigd, maar worden ook nieuwe (sub)categorieën voor goederen en diensten ingevoerd die aan een verschillend verlaagd btw-tarief worden onderworpen (artikelen 1 tot 8 van het ontwerp). In het verslag aan de Koning wordt gewag gemaakt van de volgende maatregelen:

> "- de verhoging van het btw-tarief van 12 pct. naar 21 pct. voor de levering van pesticiden en, in het algemeen, van fytofarmaceutische producten;
>
> - de verhoging van het btw-tarief van 6 pct. naar 12 pct. voor diensten van het verschaffen van gemeubeld logies en de terbeschikkingstelling van plaats om te kamperen;
>
> - de verhoging van het btw-tarief van 6 pct. naar 12 pct. voor de levering van bepaalde categorieën meeneemmaaltijden en van bepaalde categorieën voedingsmiddelen die kunnen worden geconsumeerd zonder verdere bereiding;
>
> - de verlaging van het btw-tarief van 21 pct. naar 12 pct. voor het verstrekken van niet-alcoholische dranken in het kader van restaurant- en cateringdiensten;
>
> - de verhoging van het btw-tarief van 6 pct. naar 12 pct. voor bepaalde diensten van toekenning van het recht op toegang tot inrichtingen voor cultuur, sport of vermaak."

Het te nemen besluit treedt in werking op 1 maart 2026 (artikel 9).

RECHTSGROND

3. Het ontwerp vindt rechtsgrond in het in de aanhef vermelde artikel 37, § 1, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde van 3 juli 1969 (hierna: Btw-wetboek), naar luid waarvan de Koning, bij een besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad, de tarieven bepaalt en de indeling van de goederen en diensten bij die tarieven geeft, rekening houdend met de door de Europese Gemeenschappen ter zake uitgevaardigde reglementering. Bij eenzelfde procedure kan de Koning de indeling en de tarieven wijzigen wanneer de economische of sociale omstandigheden zulks vereisen.

‡LW-BGCIOAFCD-HIHFJVT‡

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

ALGEMENE OPMERKINGEN

A. Discordantie tussen de tekst van het ontwerp en het verslag aan de Koning

5. Bevraagd over meerdere bepalingen van het ontwerp en gewezen op de discordantie ervan met de toelichting in het verslag aan de Koning, verklaarde de gemachtigde dat het aan de Raad van State, afdeling Wetgeving, bezorgde verslag aan de Koning niet steeds in lijn was met de laatste versie van de tekst van het ontwerp die door de Ministerraad was aangenomen:

> "Tegelijk kan worden aangegeven dat de wijzigingen die in het kader van die beslissing *in extremis* in de teksten werden aangebracht ervoor gezorgd hebben dat het verslag aan de Koning op sommige punten nog vatbaar is voor verdere verfijning en aanpassing."

Daarom gevraagd, bezorgde de gemachtigde een officieuze nieuwe versie van het verslag aan de Koning, die in lijn zou zijn gebracht met de laatste versie van de tekst van het ontwerp zelf. Het onderzoek van de Raad van State gaat uit van de officiële initiële versie van het verslag aan de Koning, maar waar nodig, zal worden geciteerd uit de aangepaste officieuze versie ervan (hierna: aangepast verslag aan de Koning).

Alleszins zal het verslag aan de Koning verder moeten worden aangevuld, rekening houdende met de toelichting die door de gemachtigde aan de Raad van State is verstrekt en met het voorliggende advies.

B. Het beginsel van de fiscale neutraliteit inzake btw en het grondwettelijke fiscale legaliteits- en gelijkheidsbeginsel

6. Het ontwerp strekt niet alleen tot wijziging van het btw-tarief voor bepaalde goederen en diensten, maar ook tot invoering van nieuwe (sub)categorieën voor goederen en diensten die aan een verschillend verlaagd btw-tarief worden onderworpen. De vraag rijst of het verschil in behandeling tussen de onderscheiden categorieën van goederen en diensten voldoet aan het beginsel van de fiscale neutraliteit inzake btw en het grondwettelijke fiscale legaliteits- en gelijkheidsbeginsel.

1. Het juridische kader

6.1. Meerdere overwegingen[1] bij richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 'betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde' (hierna: btw-richtlijn) verwijzen naar de neutraliteit inzake btw. Het Hof van Justitie van

[1] Overwegingen 5, 7, 13, 30 en 34 bij de btw-richtlijn.

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

de Europese Unie heeft in zijn arresten dat beginsel van de fiscale neutraliteit vorm gegeven, zoals de inachtneming ervan bij de invoering van verlaagde btw-tarieven.

Naar luid van artikel 96 van de btw-richtlijn wordt hetzelfde btw-tarief, te weten het normale tarief dat door elke lidstaat wordt vastgesteld, toegepast op goederenleveringen en voor diensten.[2] In afwijking van dat beginsel is in artikel 98 van die richtlijn voorzien in de mogelijkheid om verlaagde btw-tarieven toe te passen. Bijlage III bij de btw-richtlijn bevat een exhaustieve lijst van categorieën goederenleveringen en diensten waarop de in dat artikel 98 bedoelde verlaagde tarieven mogen worden toegepast.[3] Het doel van die bijlage is om bepaalde bijzonder noodzakelijk geachte goederen goedkoper te maken en dus toegankelijker voor de eindconsument, die de btw uiteindelijk draagt.[4] Aangaande de specifieke inhoud van bijlage III bij de btw-richtlijn heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat aan de Uniewetgever een grote beoordelingsvrijheid toekomt, aangezien hij bij het nemen van een belastingmaatregel politieke, economische en sociale keuzes moet maken en uiteenlopende belangen moet afwegen of ingewikkelde beoordelingen moet verrichten.[5] Zo staat het aan de lidstaten, mits zij het aan het gemeenschappelijke btw-stelsel inherente beginsel van fiscale neutraliteit eerbiedigen, om nader te bepalen welke van de in bijlage III bij de btw-richtlijn genoemde categorieën goederenleveringen en diensten aan het verlaagde btw-tarief zullen worden onderworpen.[6] Wanneer aldus een lidstaat ervoor kiest om gebruik te maken van de mogelijkheid om het *verlaagde* btw-tarief *selectief* toe te passen op bepaalde specifieke goederen of diensten die zijn vermeld in bijlage III bij de btw-richtlijn, moet daarbij het beginsel van fiscale neutraliteit worden geëerbiedigd.[7] Dienaangaande oordeelde het Hof van Justitie het volgende:

> "43 Dit beginsel verzet zich ertegen dat soortgelijke goederen of diensten, die met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld (arrest van 9 september 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
>
> 44 Volgens vaste rechtspraak moet bij de beantwoording van de vraag of goederen of diensten soortgelijk zijn, voornamelijk rekening worden gehouden met het oogpunt van de gemiddelde consument. Goederen of diensten zijn soortgelijk wanneer zij overeenkomstige eigenschappen vertonen en aan dezelfde behoeften van de consument voldoen – waarbij het vergelijkbare gebruik de maatstaf is – en wanneer de bestaande verschillen de beslissing van de gemiddelde consument om het ene of het andere goed dan wel de ene of de andere dienst te betrekken niet aanmerkelijk beïnvloeden (arrest van

[2] HvJ 4 juni 2015, C-161/14, niet-gepubliceerd, ECLI:EU:C:2015:355, *Commissie/Verenigd Koninkrijk*, overweging 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

[3] HvJ 9 maart 2017, C-573/15, ECLI:EU:C:2017:189, *Belgische Staat/Oxycure Belgium NV*, overwegingen 20-23 en 28.

[4] HvJ 17 januari 2013, C-360/11, ECLI:EU:C:2013:17, *Commissie t. Spanje*, overweging 48.

[5] HvJ 7 maart 2017, C-390/15, ECLI:EU:C:2017:174, *RPO*, overweging 54.

[6] HvJ 9 september 2021, C-406/20, ECLI:EU:C:2021:720, *Phantasialand*, overweging 25; HvJ 9 november 2017, C-499/16, ECLI:EU:C:2017:846, *AZ*, overweging 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

[7] HvJ 27 februari 2014, C-454/12 en C-455/12, ECLI:EU:C:2014:111, *Pro Med Logistik en Pongratz*, overweging 45; HvJ 6 mei 2010, C-94/09, ECLI:EU:C:2010:253, *Commissie/Frankrijk*, overweging 30; HvJ 3 april 2008, C-442/05, ECLI:EU:C:2008:184, *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, overwegingen 41 en 43.

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

9 september 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

45 Met andere woorden, onderzocht moet worden of de betreffende goederen of diensten uit het oogpunt van de gemiddelde consument onderling verwisselbaar zijn. In dat geval kan de toepassing van verschillende btw-tarieven immers van invloed zijn op de keuze van de consument, hetgeen bijgevolg een schending van het beginsel van fiscale neutraliteit zou opleveren (arrest van 9 september 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak)."[8]

Het Hof van Justitie voegde daar nog aan toe dat begrippen in overeenstemming met de in de omgangstaal gebruikelijke betekenis ervan moeten worden uitgelegd en dat zij voorts strikt moeten worden uitgelegd, aangezien de mogelijkheid om een verlaagd btw-tarief toe te passen een afwijking vormt van het beginsel van de toepassing van het normale tarief.[9]

6.2. Aangezien het te nemen koninklijk besluit onmiddellijk moet worden bekrachtigd door de wetgever (opmerking 4), behoort ook het fiscale legaliteitsbeginsel tot het juridische kader. Uit het legaliteitsbeginsel inzake belastingen, neergelegd in de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet, vloeit voort dat de wetgever zelf alle wezenlijke elementen dient vast te stellen aan de hand waarvan de belastingschuld van de belastingplichtigen kan worden bepaald, zoals de aanwijzing van de belastingplichtigen, de belastbare materie, de heffingsgrondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen.

Volgens het Grondwettelijk Hof vereist het fiscale legaliteitsbeginsel daarnaast dat de wet nauwkeurige, ondubbelzinnige en duidelijke criteria bevat waaruit kan worden afgeleid wie belastingplichtig is en voor welk bedrag. Aan het vereiste dat belastingen en belastingvrijstellingen duidelijk moeten worden omschreven in de wet is voldaan wanneer de rechtzoekende, op basis van de bewoordingen van de relevante bepaling en, indien nodig, met behulp van de interpretatie daarvan door de rechtscolleges, kan weten of hij al dan niet belastingplichtig is en voor welk bedrag.[10]

6.3. Volgens de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof is een verschil in behandeling slechts verenigbaar met de grondwettelijke beginselen van gelijkheid en niet-discriminatie, wanneer dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld, rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betrokken maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.[11] Bij artikel 172 van de Grondwet wordt de toepasselijkheid van de grondwettelijke regels van gelijkheid en van

[8] HvJ 3 februari 2022, C-515/20, ECLI:EU:C:2022:73, *B AG/Finanzamt A*.

[9] HvJ 9 september 2021, C-406/20, ECLI:EU:C:2021:720, *Phantasialand*, overweging 29; HvJ 19 december 2019, C-715/18, ECLI:EU:C:2019:1138, *Segler-Vereinigung Cuxhaven*, overweging 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

[10] GwH 14 maart 2024, nr. 30/2024, B.3.2.

[11] Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof. Zie bv.: GwH 17 juli 2014, nr. 107/2014, B.12; GwH 25 september 2014, nr. 141/2014, B.4.1; GwH 30 april 2015, nr. 50/2015, B.16; GwH 18 juni 2015, nr. 91/2015, B.5.1; GwH 16 juli 2015, nr. 104/2015, B.6; GwH 16 juni 2016, nr. 94/2016, B.3; GwH 18 mei 2017, nr. 60/2017, B.11; GwH 15 juni 2017, nr. 79/2017, B.3.1; GwH 19 juli 2017, nr. 99/2017, B.11; GwH 28 september 2017, nr. 104/2017, B.8.

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

niet-discriminatie (artikelen 10 en 11 van de Grondwet) bevestigd in fiscale aangelegenheden. Deze bepaling is immers een precisering of een bijzondere toepassing van het in artikel 10 van de Grondwet algemeen geformuleerde gelijkheidsbeginsel.

Het Grondwettelijk Hof kent de fiscale wetgever daarbij een ruime beoordelingsvrijheid toe. Zo overweegt het Hof:

> "In fiscale zaken beschikt de wetgever over een ruime beoordelingsvrijheid. Dat is met name het geval wanneer hij de belastingplichtigen, de belastbare materie, de heffingsgrondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen bepaalt van de belastingen waarin hij voorziet. Het Hof vermag, in die aangelegenheid, de beleidskeuzes van de wetgever, alsook de motieven die daaraan ten grondslag liggen, slechts af te keuren indien zij op een manifeste vergissing zouden berusten of indien zij onredelijk zouden zijn."[12]

2. De beoordeling van de ontworpen maatregelen in het licht van het juridische kader

7. Het ontwerp bevat verscheidene uiteenlopende maatregelen, die in wat volgt elk afzonderlijk werden onderzocht op hun overeenstemming met het fiscale neutraliteitsbeginsel, het legaliteitsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel.

7.1. De volgende ontworpen maatregelen zijn volgens de Raad van State verantwoordbaar in het licht van de voormelde beginselen, mits in het verslag aan de Koning een nadere toelichting en een steviger verantwoording worden opgenomen:

- de verhoging van het btw-tarief van 12 % naar 21 % voor de levering van pesticiden en, in het algemeen, van fytofarmaceutische producten (artikelen 2 en 7 van het ontwerp);

- de verhoging van het btw-tarief van 6 % naar 12 % voor diensten van het verschaffen van gemeubeld logies en de terbeschikkingstelling van plaats om te kamperen (artikelen 4 en 8 van het ontwerp) en

- de verlaging van het btw-tarief van 21 % naar 12 % voor het verstrekken van niet-alcoholische dranken in het kader van restaurant- en cateringdiensten (artikel 5 van het ontwerp).

7.2. Dat is evenwel anders voor de volgende ontworpen maatregelen, waarvan de Raad van State niet inziet hoe ze kunnen worden verantwoord in het licht van de voormelde beginselen:

- de verhoging van het btw-tarief van 6 % naar 12 % voor bepaalde diensten van toekenning van het recht op toegang tot inrichtingen voor cultuur of vermaak (artikelen 3 en 6 van het ontwerp) en

[12] GwH 13 maart 2025, nr. 42/2025, B.5.

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

- de verhoging van het btw-tarief van 6 % naar 12 % voor de levering van bepaalde categorieën meeneemmaaltijden en van bepaalde categorieën voedingsmiddelen die kunnen worden geconsumeerd zonder verdere bereiding (artikel 5 van het ontwerp).

2.1. Ontworpen maatregelen die verantwoordbaar zijn in het licht van het juridische kader, mits nadere toelichting en steviger verantwoording

1) De verhoging van het btw-tarief van 12 % naar 21 % voor de levering van pesticiden en, in het algemeen, van fytofarmaceutische producten (artikelen 2 en 7 van het ontwerp)

8. Artikel 7 van het ontwerp heft rubriek III van tabel B van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 op. Hierdoor worden "fytofarmaceutische produkten erkend door de Minister die de Landbouw onder zijn bevoegdheid heeft" niet langer onderworpen aan het verlaagde btw-tarief van 12 %, maar aan het gewone btw-tarief van 21 %. Artikel 2 van het ontwerp voegt een verduidelijking toe in punt 8 van rubriek XII van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, met name dat het verlaagde btw-tarief van 6 % voor meststoffen geen betrekking heeft op deze "die vermengd zijn met fytofarmaceutische producten".

8.1. Om nadere toelichting gevraagd, verduidelijkte de gemachtigde dat de verhoging van het btw-tarief van 12 % naar 21 % voor fytofarmaceutische producten geen aanleiding zou geven tot een compenserende maatregel voor de zogenaamde forfaitaire landbouwondernemingen, en dat de tariefverhoging voor die categorie van landbouwondernemingen bijgevolg een meerkost zou inhouden:

> "De landbouwondernemingen in België passen ofwel de normale btw-regeling toe, ofwel een bijzondere btw-regeling die niet in een recht op aftrek voorziet ten aanzien van de btw die hen in rekening werd gebracht.
>
> In het eerste geval komt de btw-verhoging niet ten laste van de betrokken landbouwondernemingen aangezien ze het verhoogde btw-bedrag dat hen na de tariefverhoging in rekening wordt gebracht door hun leverancier van fytofarmeceutische producten volledig in aftrek zullen kunnen brengen.
>
> In het tweede geval moet rekening worden gehouden met het feit dat de bijzondere btw-regeling die van toepassing is op landbouwondernemers een forfaitaire regeling uitmaakt '*ter compensatie van de btw die is betaald over de aankopen van goederen en diensten van de forfaitair belaste landbouwers*' (artikel 296, lid 1, in fine, van de btw-richtlijn – zie ook artikel 57, § 2, van het Btw-Wetboek). Aldus wordt de niet-aftrekbare btw voor de landbouwers gecompenseerd aan de hand van de binnen de regeling geldende forfaitaire compensatiepercentages die worden bepaald aan de hand van de macro-economische gegevens over de laatste drie jaar betreffende uitsluitend de forfaitair belaste landbouwers en mogen naar boven of naar beneden op een half punt worden afgerond (artikel 298, eerste en tweede alinea, van de btw-richtlijn). De percentages worden in België afgerond op een half procent naar beneden (artikel 57, § 2, vierde lid, tweede zin, van het Btw-Wetboek).
>
> Uit de berekeningen van de studiedienst is gebleken dat de impact van de tariefverhoging voor de fytofarmaceutische producten voor de landbouwondernemingen die de bijzondere landbouwregeling toepassen binnen de voormelde afrondingsmarge zou vallen."

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

8.2. Voor de verantwoording van de maatregel wordt in het verslag aan de Koning verwezen naar artikel 105*bis*, lid 4, tweede zin, van de btw-richtlijn, dat luidt als volgt:

> "De verlaagde tarieven of vrijstellingen met recht op aftrek van de in het voorgaande stadium betaalde btw voor chemische bestrijdingsmiddelen en chemische meststoffen worden uiterlijk op 1 januari 2032 niet meer toegepast."

Die bepaling kan in het licht van het neutraliteits- en gelijkheidsbeginsel evenwel op zich geen afdoende verantwoording bieden voor de nieuwe onderscheiden tussen meststoffen en fytofarmaceutische producten die de artikelen 2 en 7 van het ontwerp invoeren. Op dit ogenblik is er immers nog geen verplichting om het verlaagde btw-tarief niet meer toe te passen. In het licht hiervan rijst de vraag of de stellers van het ontwerp veeleer beogen te verwijzen naar de *overwegingen die ten grondslag liggen* aan de invoering van artikel 105*bis*, lid 4, tweede zin, van de btw-richtlijn. Overweging 4 van richtlijn (EU) 2022/542 van de Raad van 5 april 2022 'tot wijziging van Richtlijnen 2006/112/EG en (EU) 2020/285 wat de btw-tarieven betreft' (die artikel 105*bis* in de btw-richtlijn invoegde) vermeldt het volgende:

> "Het juridisch kader voor de toepassing van verlaagde tarieven moet algemeen gezien coherent zijn met ander beleid van de Unie, zoals Verordening (EU) 2021/522 van het Europees Parlement en de Raad[(...)] en de mededeling van de Commissie van 11 december 2019 over de Europese Green Deal. (…) Voorts moeten lidstaten de mogelijkheid krijgen om bij te dragen tot een klimaatneutrale en groene economie door verlaagde tarieven toe te passen op milieuvriendelijke handelingen en tegelijkertijd de geleidelijke afschaffing van de bestaande preferentiële behandeling van milieuschadelijke handelingen voor te bereiden."

Ook de overwegingen die ten grondslag liggen aan de invoering van artikel 105*bis*, lid 4, tweede zin, van de btw-richtlijn, lijken evenwel de door de artikelen 2 en 7 van het ontwerp ingevoerde verhoging van het btw-tarief van 12 % naar 21 % niet te kunnen verantwoorden. De ontworpen bepalingen hebben luidens het verslag aan de Koning immers niet alleen chemische bestrijdingsmiddelen op het oog, maar bijvoorbeeld ook onzelieveheersbeestjes die als bestrijdingsmiddel worden gehanteerd, terwijl het verlaagde btw-tarief van 6 % voor (chemische) meststoffen wél behouden blijft.

Gevraagd hoe de afschaffing van het verlaagde btw-tarief van 12 % voor "fytofarmaceutische produkten erkend door de Minister die de Landbouw onder zijn bevoegdheid heeft" dan wel te verantwoorden valt (artikel 7 van het ontwerp), terwijl het verlaagde btw-tarief van 6 % voor chemische meststoffen behouden blijft (artikel 2 van het ontwerp), antwoordde de gemachtigde het volgende:

> "Deze maatregel is een politieke (budgettaire) keuze die binnen de grenzen van de btw-richtlijn valt. De toepassing van een verlaagd btw-tarief vormt immers louter een optie voor de lidstaten en maakt geen verplichting uit voor de lidstaten. In die context heeft het feit dat vanaf 2032 in ieder geval geen verlaagd tarief meer kan worden toegepast voor de chemische bestrijdingsmiddelen ertoe bijgedragen dat die goederen in het kader van het onderhandelingsproces prioritair werden onderzocht, aangezien derhalve minstens voor een belangrijk deel van de fytofarmaceutische producten vanaf die datum hoe dan ook het verlaagd btw-tarief zou moeten worden verlaten.

‡LW-BGCIOAFCD-HIHFJVT‡

Het (tijdelijke) verschil in behandeling tussen chemische bestrijdingsmiddelen en chemische meststoffen is verder eveneens een beleidskeuze die evenmin in strijd is met de door het Hof van Justitie van de Europese Unie vastgestelde rechtspraak inzake btw-tarieven. Die twee producten zijn niet soortgelijk en vormen geen concurrentie voor elkaar, aangezien ze naar aard en functie voor de gemiddelde consument duidelijk verschillend zijn. De toepassing van verschillende tarieven op die twee producten vormt dan ook geen juridisch probleem in het kader van de btw-richtlijn.

Daarnaast zou de gelijktijdige toepassing van het normale btw-tarief op deze twee types producten voor de landbouwsector (zie […] hierboven – in het bijzonder voor de landbouwondernemingen die de bijzondere btw-regeling verder willen blijven toepassen) mogelijks aanleiding geven tot een onevenredige verdeling van de inspanningen die van de burgers en de ondernemingen worden gevraagd in het kader van het huidige begrotingsoefening (of desgevallend aanleiding geven tot een aanpassing van het forfaitaire compensatiepercentage waardoor de budgettaire efficiëntie van de maatregel zou worden ondergraven)."

Meer specifiek gevraagd hoe in het verslag aan de Koning de toelichting dat *biologische* bestrijdingsmiddelen aan het gewoon tarief onderworpen zijn, te rijmen valt met de onmiddellijk erop volgende verantwoording van de achterliggende doelstelling van de btw-richtlijn om tegen 1 januari 2032 de verlaagde btw-tarieven op "chemische" pesticiden af te schaffen, antwoordde de gemachtigde als volgt:

"De btw-richtlijn voorziet dat lidstaten een verlaagd btw-tarief kunnen toepassen op de leveringen van goederen en diensten die zijn opgenomen in bijlage III van de btw-richtlijn. Vermits het een optie betreft, zijn lidstaten er niet toe gehouden om van die mogelijkheid gebruik te maken. Wanneer ze wel van die optie gebruik maken, zijn ze er evenmin toe gehouden om het verlaagd btw-tarief toe te passen op alle handelingen van een bepaald punt of op de volledige draagwijdte van een onderdeel van dat punt, mits ze rekening houden met neutraliteitsbeginsel dat zich op dwingende wijze aan hen opdringt.

Met betrekking tot bestrijdingsmiddelen (ongeacht de aard ervan) gold, tot voor de hervorming van de bijlage III van de btw-richtlijn bij richtlijn (EU) 2022/542 van de Raad van 5 april 2022 tot wijziging van Richtlijnen 2006/112/EG en (EU) 2020/285 wat de btw-tarieven betreft, dat de levering ervan aan een verlaagd btw-tarief kon worden onderworpen op grond van punt 11 van de bijlage III van de btw-richtlijn.

Ingevolge de voormelde Europese btw-tariefhervorming heeft de Europese wetgever beslist dat die mogelijkheid vanaf 1 januari 2032 niet langer zou openstaan voor de chemische bestrijdingsmiddelen. De mogelijkheid om desgevallend na die datum een verlaagd btw-tarief in te voeren of te behouden voor andere dan chemische bestrijdingsmiddelen werd dus, *a contrario*, behouden.

De btw-richtlijn verplicht lidstaten derhalve enkel om een [standaard] btw-tarief in te voeren voor chemische bestrijdingsmiddelen vanaf 1 januari 2032. Lidstaten die voor die datum al een verlaagd btw-tarief toepassen op bestrijdingsmiddelen worden in die context dus de volgende beleidsopties gelaten:

- Anticiperen op die uitsluiting door voor 1 januari 2032 al in de toepassing van het standaard btw-tarief te voorzien:

  ° louter voor chemische bestrijdingsmiddelen, of

  ° voor alle bestrijdingsmiddelen;

‡LW-BGCIOAFCD-HIHFJVT‡

- Wachten tot 1 januari 2032 om in de toepassing van het standaard btw-tarief te voorzien:

° louter voor chemische bestrijdingsmiddelen (en desgevallend op een later tijdstip het standaard btw-tarief uitbreiden tot alle bestrijdingsmiddelen), of

° voor alle bestrijdingsmiddelen.

Binnen deze mogelijke beleidsopties heeft de regering ervoor geopteerd om, rekening houdend met de verplichting om vanaf 1 januari 2032 hoe dan ook het standaard btw-tarief toe te passen op de chemische bestrijdingsmiddelen, nu op die verplichting te anticiperen en tegelijkertijd af te zien van de mogelijkheid om nog verder een verlaagd btw-tarief toe te passen voor de andere dan chemische bestrijdingsmiddelen voor zover zij op dit moment konden gelden als erkende fytofarmaceutische producten (wat niet het geval is voor levende organismen zoals bv. lieveheersbeestjes die worden gebruikt in het kader van de bestrijding van bladluizen, die momenteel hoe dan ook al aan het standaard btw-tarief onderworpen zijn). Op die manier worden de bestrijdingsmiddelen, ongeacht de specifieke aard ervan, aldus voortaan aan een uniforme btw-tarifering onderworpen, wat juridisch een correcte uitoefening vormt van de opties die momenteel door de btw-richtlijn worden geboden en het meteen overbodig maakt om op 1 januari 2032 in deze materie nog tarifair in te grijpen.

Deze benadering houdt aldus in dat er geen bijkomende uitzondering wordt voorzien op de normale btw-regels (belastingheffing aan het standaardtarief), maar dat er wel wordt voorzien in het herstel van de normaal toepasselijke btw-regels door een bestaande categorie waarvoor ooit in een uitzondering werd voorzien (verlaagd btw-tarief van 6 pct.) voortaan globaal terug te onderwerpen aan belastingheffing aan het standaard btw-tarief.

Deze benadering kadert, zoals een aantal andere tarifaire maatregelen in deze hervorming, in een globale dubbele doelstelling:

- de vermindering van de zogenaamde '*VAT gap*[13]' door zowel maatregelen te nemen om de zogenaamde '*VAT compliance gap*[14]' terug te dringen (maatregelen om de niet-naleving tegen te gaan zoals de recent ingevoerde elektronische facturering waarop later een elektronische rapportering zal worden geënt) als de *(actionable)* '*VAT policy gap*[15]' terug te dringen door geleidelijk aan, waar de nationale regelgever daartoe de juridische mogelijkheden heeft, afwijkingen op de normale regels van belastingheffing aan het standaard btw-tarief terug te schroeven;
- de geleidelijke overgang van belastingheffing op inkomsten naar belastingheffing op consumptie."

8.3. In het licht van de beginselen van fiscale neutraliteit en gelijkheid, moet het verslag aan de Koning worden aangevuld met de nadere toelichting en de verantwoording van de gemachtigde voor de afschaffing van het verlaagde btw-tarief van 12 % voor "fytofarmaceutische produkten erkend door de Minister die de Landbouw onder zijn bevoegdheid heeft", terwijl het verlaagde btw-tarief van 6 % voor (chemische) meststoffen behouden blijft.

[13] Btw-kloof.

[14] Btw-nalevingskloof.

[15] Beleidsmatig beïnvloedbare btw-beleidskloof.

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

2) De verhoging van het btw-tarief van 6 % naar 12 % voor diensten van het verschaffen van gemeubeld logies en de terbeschikkingstelling van plaats om te kamperen (artikelen 4 en 8 van het ontwerp)

9. Artikel 4 van het ontwerp schrapt rubriek XXX ('Hotels, camping': "1° Het verschaffen van gemeubeld logies met of zonder ontbijt. 2° De terbeschikkingstelling van plaats om te kamperen.") uit tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, terwijl artikel 8 van het ontwerp die diensten invoegt in rubriek IV van tabel B van de bijlage bij datzelfde koninklijk besluit. Hierdoor stijgt het verlaagde btw-tarief voor die diensten van 6 % naar 12 %.

Gevraagd naar de toepassing van de ontworpen regeling op verblijfsvormen zoals *Airbnb*, gaf de gemachtigde het volgende antwoord:

> "In de circulaire wordt inderdaad niet specifiek melding gemaakt van Airbnb, maar er wordt wel op neutrale wijze en in objectieve termen beschreven wat de voorwaarden zijn waaronder andere aanbieders van gemeubeld logies dan hotels en motels binnen het toepassingsgebied kunnen vallen van de in artikel 44, § 3, 2°, a), derde streepje, van het Btw-Wetboek bedoelde uitzondering op de vrijstelling voor onroerende verhuur.
>
> De verwijzing naar het type Airbnb in combinatie met de verwijzing naar de circulaire 2022/C/119 moet dan ook in die zin worden begrepen dat het gaat om die gevallen van gemeubeld logies binnen Airbnb die beantwoorden aan de in die circulaire toegelichte toepassingsvoorwaarden van artikel 44, § 3, 2°, a), derde streepje, van het Btw-Wetboek."

Ter wille van de duidelijkheid wordt de nuancering in het antwoord van de gemachtigde het best in het verslag aan de Koning opgenomen.

3) De verlaging van het btw-tarief van 21 % naar 12 % voor het verstrekken van niet-alcoholische dranken in het kader van restaurant- en cateringdiensten (artikel 5 van het ontwerp)

10. Wat de verlaging van het btw-tarief van 21 % naar 12 % in het ontworpen punt 1 van rubriek I van tabel B van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 betreft voor niet-alcoholische dranken in het kader van restaurant- en cateringdiensten, ontbreekt in het verslag aan de Koning elke verantwoording.

In het verslag aan de Koning wordt wel het volgende vermeld: "Deze maatregel wordt in feite integraal en permanent overgenomen van de tijdelijke maatregel die van toepassing was tijdens de Covid-periode van 8 juni 2020 tot en met 31 december 2020". In zoverre de ontworpen maatregel overeenstemt met de maatregel tijdens de Covid-periode (toen werd voorzien in een verlaagd btw-tarief van 6 %), moet worden vastgesteld dat de verantwoording voor het koninklijk besluit van 8 juni 2020 '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 met betrekking tot maatregelen ter ondersteuning van de horeca' wegens zijn specifieke maatschappelijke context niet transponeerbaar is naar het thans om advies voorgelegde ontwerp.

‡LW-BGCIOAFCD-HIHFJVT‡

De uitsluiting van alcoholische dranken zou overigens zo kunnen worden begrepen dat rekening wordt gehouden met gezondheidseffecten. Dat doet dan evenwel de vraag rijzen naar de verantwoording voor een verlaging van het btw-tarief voor gesuikerde dranken.[16]

In het licht van het gelijkheidsbeginsel doen de stellers van het ontwerp er goed aan om die verlaging van het btw-tarief deugdelijk te verantwoorden in het verslag aan de Koning.

2.2. Ontworpen maatregelen waarvoor de Raad van State in het licht van het juridische kader geen redelijke verantwoording ziet

1) De verhoging van het btw-tarief van 6 % naar 12 % voor bepaalde diensten van toekenning van het recht op toegang tot inrichtingen voor cultuur of vermaak (artikelen 3 en 6 van het ontwerp)

11. Artikel 6 van het ontwerp herstelt rubriek II in tabel B van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, waardoor het verlaagde btw-tarief voor "[d]e toekenning van het recht op toegang tot inrichtingen voor cultuur, sport of vermaak", alsmede de toekenning van het recht gebruik ervan te maken,[17] wordt verhoogd van 6 % naar 12 %. Daarnaast wordt rubriek XXVIII van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, waarin die toekenning van het recht op toegang tot inrichtingen voor cultuur, sport of vermaak thans ligt vervat, bij artikel 3 van het ontwerp vervangen door een regeling die wordt beperkt tot bepaalde kunstvormen waarvoor het verlaagde btw-tarief van 6 % behouden blijft. Zo wordt enkel nog "[d]e toekenning van het recht op toegang tot inrichtingen voor (straat)theater, choreografie, circus, opera en klassieke muziek", alsmede de toekenning van het recht gebruik ervan te maken,[18] onderworpen aan het verlaagde btw-tarief van 6 %.

11.1. In het verslag aan de Koning wordt verduidelijkt dat deze ontworpen maatregel op geen enkele wijze afbreuk doet aan de draagwijdte van de vrijstellingen bedoeld in artikel 44, § 2, 7° en 9°, van het Btw-wetboek. Naar luid van die bepalingen zijn van btw vrijgesteld:

> "7° de diensten en de leveringen van goederen die daarmee nauw samenhangen die door de exploitant aan de bezoekers worden verstrekt met betrekking tot al of niet geleid bezoek aan musea, monumenten, natuurmonumenten, plantentuinen en dierentuinen, wanneer die exploitant een instelling is die geen winstoogmerk heeft en hij de ontvangsten uit de vrijgestelde werkzaamheden uitsluitend gebruikt tot dekking van de kosten ervan;"

en

[16] Zie HOGE GEZONDHEIDSRAAD, 'Voedingsaanbevelingen voor de Belgische bevolking – 2025', nr. 9808-9807, 45-48, https://www.hgr-css.be/file/download/23fea4f7-5bdb-4901-a5b2-971e07d2e52e/UFb43vRSIsVndlrcyc0R8ldR2Vw1FmMIOvD9xNrUQuY3d.pdf).

[17] Met uitzondering van:
1° de toekenning van het recht gebruik te maken van automatische ontspanningstoestellen;
2° de terbeschikkingstelling van roerende goederen.

[18] Met uitzondering van:
1° de toekenning van het recht gebruik te maken van automatische ontspanningstoestellen;
2° de terbeschikkingstelling van roerende goederen.

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

"9° de organisatie van toneel-, ballet- of filmvoorstellingen, van tentoonstellingen, concerten of conferenties alsook de leveringen van goederen die nauw samenhangen met deze diensten door instellingen erkend door de bevoegde overheid, mits de inkomsten die zij verkrijgen uit hun werkzaamheid uitsluitend gebruikt worden tot dekking van de kosten ervan".

Daarbij wordt in het verslag aan de Koning, onder verwijzing naar de btw-commentaar bij de huidige rubriek XXVIII van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, toegelicht dat voor de toepassing van de vrijstelling vervat in artikel 44, § 2, 9°, van het Btw-wetboek twee cumulatieve voorwaarden moeten zijn vervuld: de instelling moet door de bevoegde overheid zijn erkend en de door die instelling uit haar werkzaamheid verkregen inkomsten mogen uitsluitend worden gebruikt tot dekking van de kosten ervan. Overigens wordt verduidelijkt dat voor de toepassing van artikel 44, § 2, 9°, van het Btw-wetboek "geen enkel kwalitatief onderscheid [wordt] gemaakt tussen de verschillende artistieke evenementen. De artistieke of culturele aard van die activiteit hangt niet af van criteria die inzake fiscaliteit zijn vastgelegd, maar wel van criteria die werden opgenomen in bepalingen die de erkenning van die culturele aard omkaderen en werden vastgelegd door de bevoegde overheden".

De ontworpen regeling beoogt aldus niet die vrijstelling van btw voor die welbepaalde erkende instellingen te wijzigen. Wel moet er ook voor de ontworpen regeling, luidens het verslag aan de Koning, in de eerste plaats sprake zijn van een "inrichting":

"Het gaat om een ruimte of een plaats waartoe gebruikers toegang hebben. Het is niet vereist dat die ruimte of plaats permanent is; ze kan ook een tijdelijk karakter hebben (bijvoorbeeld een kermisattractie). Bovendien moet die inrichting bestemd zijn voor cultuur, sport of ontspanning."

Het verslag aan de Koning verduidelijkt daarbij dat "[d]e volgende activiteiten en evenementen die plaatsvinden in dergelijke inrichtingen" aldus worden bedoeld:

"- de toegang tot een sporthal, fitnesszaal, danszaal, enz.;

- de toegang tot sportmanifestaties (voetbal, basketbal, tennis, enz.);

- toegang tot musea, monumenten, sites, aangelegde parken, avonturenparken, sauna's, bowling, karting, escape rooms, botanische tuinen en dierentuinen;

- muziek- en/of zangconcerten (ongeacht de artistieke aard ervan), zowel in openlucht als in een zaal, in het kader van een specifiek evenement of een festival;

- film- of theatervoorstellingen, dans-, magie- of stand-upshows, enz.;

- de toegang tot tentoonstellingen of conferenties."

Het verslag aan de Koning verschaft bij de selectie van die activiteiten en evenementen geen bijkomende toelichting.

11.2. Ter verduidelijking van de ontworpen regeling en met het oog op de beoordeling ervan in het licht van de beginselen van fiscale neutraliteit, legaliteit en gelijkheid, werden aan de gemachtigde meerdere vragen gesteld.

‡LW-BGCIOAFCD-HIHFJVT‡

11.2.1. In het algemeen gevraagd of de verwijzing naar de btw-commentaar bij de huidige rubriek XXVIII van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 onverkort in het verslag aan de Koning zal worden behouden, terwijl de artikelen 3 en 6 van het ontwerp een opsplitsing invoeren tussen verschillende inrichtingen voor cultuur of vermaak die aan een btw-tarief van hetzij 6 % hetzij 12 % zijn onderworpen, antwoordde de gemachtigde het volgende:

> "De verwijzing in het verslag aan de Koning dateert van vóór de wijziging, in extremis, van de tekst waarbij de toekenning van het recht van toegang tot inrichtingen die bepaalde culturele diensten verstrekken toch aan het verlaagd btw-tarief van 6 pct. werd gehouden**.** De commentaar wordt daarbij aangehaald om te verduidelijken onder welke aanvullende voorwaarden, die losstaan van de aard van de verstrekte dienst op zich, de vrijstelling van toepassing is en dus, a contrario, wanneer het verlaagd btw-tarief (voortaan dus van 6 of 12 pct, van toepassing kan zijn). Dat specifieke aspect behoudt nog altijd onverkort zijn relevantie, zowel voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief van 6 pct. als van het verlaagde btw-tarief van 12 pct.
>
> Dat neemt niet weg dat voor de aspecten die wel rechtstreeks verbonden zijn met de aard van de verstrekte dienst de commentaar inderdaad zal moeten worden aangevuld met een bijkomend deel dat specifiek daarop betrekking heeft."

Minstens moeten, in het licht van het fiscale legaliteitsbeginsel, de onduidelijkheid en de verwarring die (ook nog) door het (aangepaste) verslag aan de Koning worden gecreëerd, worden weggenomen.

11.2.2. Gevraagd naar de verantwoording voor het verschil in behandeling tussen de inrichtingen bedoeld in artikel 3 van het ontwerp ("Inrichtingen voor (straat)theater, choreografie, circus, opera en klassieke muziek") en in artikel 6 van het ontwerp ("Inrichtingen voor cultuur, sport of ontspanning"), antwoordde de gemachtigde het volgende:

> "Zoals aangegeven in het verslag aan de Koning voorziet het Btw-Wetboek momenteel in twee afzonderlijke vrijstellingen met betrekking tot de toekenning van het recht op toegang tot instellingen van culturele aard, met name artikel 44, § 2, 7° en 9°, van het Btw-Wetboek. Het verlaagd btw-tarief werd eerst en vooral beperkt tot die diensten die niet worden bedoeld in artikel 44, § 2, 7°, van het Wetboek en uitsluitend op eerder passieve diensten betrekking hebben. Het verlaagd btw-tarief van 6 pct. werd aldus beperkt tot de in artikel 44, § 2, 9°, van het Btw-Wetboek bedoelde diensten die doorgaans eerder betrekking hebben op diensten in de vorm van voorstellingen of opvoeringen met een actieve betrokkenheid van uitvoerende kunstenaars."

Dat het verlaagde btw-tarief van 6 % "voorstellingen of opvoeringen met een actieve betrokkenheid van uitvoerende kunstenaars" op het oog heeft, terwijl "eerder passieve diensten" aan het verlaagde btw-tarief van 12 % zullen worden onderworpen, blijkt thans niet uit het verslag aan de Koning. Zoals uit wat volgt blijkt, ziet de Raad van State echter sowieso niet in waarom inrichtingen voor "voorstellingen of opvoeringen met een actieve betrokkenheid van uitvoerende kunstenaars" in de zin van artikel 3 van het ontwerp onderworpen blijven aan het verlaagde btw-tarief van 6 %, terwijl soortgelijke voorstellingen of opvoeringen die niet kwalificeren als (straat)theater, choreografie, circus, opera en klassieke muziek maar evenzeer plaatsvinden "met een actieve betrokkenheid van uitvoerende kunstenaars" aan het verlaagde btw-tarief van 12 % zijn onderworpen (artikel 6 van het ontwerp).

‡LW-BGCJOAFCD-HIHFJVT‡

11.2.3. Omdat de toelichting in het verslag aan de Koning de indruk wekt dat de lijst van "activiteiten en evenementen die plaatsvinden in dergelijke inrichtingen" (opmerking 11.1) gelezen moet worden met het oog op de toepassing van "de nieuwe rubriek II van tabel B van de bijlage bij [het] koninklijk besluit nr. 20" (artikel 6 van het ontwerp), waarop de btw-commentaar bij de huidige rubriek XXVIII van tabel A van die bijlage luidens die passage in het verslag aan de Koning *mutatis mutandis* van toepassing is (opmerking 11.2.1),[19] werd de gemachtigde gevraagd om nadere toelichting omtrent het onderscheid in btw-tarief tussen welbepaalde voorstellingen. De gemachtigde antwoordde hierop als volgt:

> "- '(straat)*theater*' (artikel 3 = 6 %) en '*theater*voorstellingen' (toelichting bij artikel 6 = 12 %)
>
> De verhouding tussen beide voormelde termen legt een meer fundamentele incongruentie bloot tussen de verwoording in de tekst en in het verslag aan de Koning.
>
> De tekst luidt:
>
> *'De toekenning van het recht op toegang tot inrichtingen voor theater, straattheater, choreografie, circus, opera en klassieke muziek alsmede de toekenning van het recht gebruik ervan te maken*,'.
>
> De toelichting luidt:
>
> *'Het tarief van 6 pct. blijft behouden voor de toekenning van het recht op toegang tot inrichtingen, zoals bedoeld in rubriek XXVIII van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, wat betreft voorstellingen van theater, straattheater, choreografie, circus, opera en klassieke muziek.*'.
>
> Rekening houdend met het neutraliteitsbeginsel dat overeenkomstig de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie moet worden in acht genomen bij tariefdifferentiëring, moet rekening gehouden worden met de aard van de dienst bekeken vanuit het standpunt van de gemiddelde consument en niet met de hoedanigheid van de dienstverrichter.
>
> In het licht daarvan verdient het aldus de voorkeur om, zoals in het Verslag aan de Koning, de formulering van de tekst van het ontwerp in die zin licht te wijzigen dat het tarief van 6 pct. toepassing vindt op *de toekenning van het recht op toegang tot inrichtingen voor cultuur, ten aanzien van theater- en straattheatervoorstellingen, balletvoorstellingen* [zie volgende streepje]*, opvoeringen van opera en klassieke muziek en circusvoorstellingen.*
>
> Er wordt voorgesteld de teksten in die zin aan te passen.
>
> - 'choreografie' (artikel 3 = 6 %) en 'dansshows' (toelichting bij artikel 6 = 12 %)
>
> Choreografie is een term die in de Franse taalversie ('oeuvres choréographiques') teruggaat op de btw-vrijstelling die momenteel, onder bepaalde voorwaarden, is voorzien in artikel 44, § 2, 9°, van het Btw-Wetboek. In die bepaling wordt die term in het Nederlands vertaald als 'balletten'. De tekst in ontwerp houdt zich aan die reeds bestaande inhoud die aan de term 'oeuvres choréographiques' wordt gegeven in het kader van de vrijstellingsregeling, die desgevallend in de Nederlandstalige versie van de tekst ook als 'balletvoorstellingen' kan worden geëxpliciteerd.
>
> - 'circus' (artikel 3 = 6 %) en 'magie' (toelichting bij artikel 6 = 12 %)

[19] In het verslag aan de Koning wordt immers met één oplijsting verduidelijking verschaft bij zowel inrichtingen voor cultuur of vermaak als voor sport.

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

Een circusvoorstelling is het geheel van opeenvolgende acts (goochelaars, clowns, acrobatie,….) dat doorgaans in een circus (i.e. een rond of ovaal podium met volledig zicht rondom waarbij het publiek volledig rondom zit, traditioneel overdekt door een tent) wordt opgevoerd, met dien verstande dat er in de loop der tijden naast de traditionele circusvoorstellingen ook meer eigentijdse voorstellingen zijn ontstaan (genre 'cirque du soleil' bijvoorbeeld, die nog vaak maar niet meer altijd in een circustent worden opgevoerd).

Magie is een specifieke act van een goochelaar die, afzonderlijk genomen, niet langer onder het tarief van 6 pct. zal vallen. In zoverre die act evenwel onderdeel uitmaakt van een circusvoorstelling, zal de goochelact mee worden onderworpen aan het tarief van 6 pct. als niet-geïndividualiseerd onderdeel van de circusvoorstelling waarvoor een globale prijs in rekening wordt gebracht."

In het aangepaste verslag aan de Koning luidt de toelichting wat betreft de cultuur en het vermaak als volgt:

"- muziek- en/of zangconcerten (~~ongeacht de artistieke aard ervan~~ *met uitsluiting van operavoorstellingen en opvoeringen van klassieke muziek*), zowel in openlucht als in een zaal, in het kader van een specifiek evenement of een festival;

- film~~- of theater~~voorstellingen, dans~~- en choreografie~~voorstellingen (*met uitsluiting van balletvoorstellingen*), ~~magie~~*goochel-* of stand-upshows, enz.;".

Uit de antwoorden van de gemachtigde en de formulering van het aangepaste verslag aan de Koning lijkt te kunnen worden begrepen dat de stellers van het ontwerp met die oplijsting van evenementen en activiteiten in het aangepaste verslag aan de Koning wel degelijk het toepassingsgebied van het verlaagde btw-tarief van 12 % voor ogen hebben, terwijl de toepassing van het verlaagde btw-tarief van 6 % strikt blijft voorbehouden voor theater- en straattheatervoorstellingen, balletvoorstellingen, opvoeringen van opera en klassieke muziek en circusvoorstellingen. Dat die oplijsting in het aangepaste verslag aan de Koning effectief met het oog op de toepassing van het btw-tarief van 12 % is bedoeld, wordt het best met zoveel woorden daarin verduidelijkt. Daarbij blijft het overigens onduidelijk wat in het (aangepaste) verslag aan de Koning met de zinsnede "in het kader van een specifiek evenement of een festival" wordt bedoeld en of die toevoeging al dan niet moet worden begrepen als een bijkomende voorwaarde of veeleer overbodig is.

11.2.4. Bij gebrek aan enige toelichting hieromtrent, rijst in het licht van het gelijkheidsbeginsel meer fundamenteel de vraag naar de betekenis van de begrippen "(straat)theater", "ballet", "opera", "klassieke muziek" en "circus". Zoals blijkt uit de voormelde opmerkingen, brengt de gemachtigde die afsplitsing in verband met de vrijstelling van btw vervat in artikel 44, § 2, 7° en 9°, van het Btw-wetboek.

Artikel 44, § 2, 9°, van het Btw-wetboek vermeldde bij de invoering van dat wetboek een vrijstelling van btw voor "de organisatie van toneel-, ballet- of filmvoorstellingen, van tentoonstellingen, concerten of conferenties door instellingen erkend door het Ministerie van Nationale Opvoeding en Cultuur, mits de inkomsten die zij verkrijgen uit hun werkzaamheid uitsluitend dienen om de kosten ervan te bestrijden". Deze middels een in de Senaat aangenomen amendement op het wetsontwerp 'tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde' ingevoegde tekst strekt er, luidens de commentaar bij artikel 44 van dat wetsontwerp, toe "vrijstelling te verlenen voor de culturele manifestaties ingericht door instellingen

‡LW-BGCIOAFCD-HIHFJVT‡

die door het Ministerie van Nationale Opvoeding en Cultuur erkend zijn, die geen winstoogmerk hebben en waarvan de ontvangsten uitsluitend dienen tot dekking van de kosten".[20]

Aldus lijken, volgens de voormelde antwoorden van de gemachtigde, de stellers van het ontwerp bij de ontworpen regeling te hebben voortgebouwd op de *ratio legis* van die historische vrijstelling uit de jaren 60 van de vorige eeuw. In tegenstelling tot artikel 44, § 2, 9°, van het Btw-wetboek worden bij de ontworpen regeling voor de niet-erkende instellingen evenwel niet alleen balletvoorstellingen onderscheiden van dansvoorstellingen, maar ook opera en klassieke muziek van muziek- en/of zangconcerten (terwijl artikel 44, § 2, 9°, van het Btw-wetboek enkel spreekt van "concerten"). Tevens wordt in het aangepaste verslag aan de Koning "circus" onderscheiden van "goochelshows". Bij de ontworpen regeling ontbreekt elke verantwoording voor het gegeven dat (straat)theater, ballet, opera, klassieke muziek en circus worden uitgesloten van rubriek II van tabel B van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, en onderworpen blijven aan het verlaagde btw-tarief van 6 %.

De Raad van State ziet op grond van de voormelde antwoorden van de gemachtigde nog steeds niet in hoe met het oog op de toepassing van het verlaagde btw-tarief van hetzij 6 % hetzij 12 %, op objectieve wijze een onderscheid kan worden gemaakt tussen soortgelijke "voorstellingen of opvoeringen met een actieve betrokkenheid van uitvoerende kunstenaars": wat bijvoorbeeld met moderne dans, vaak ook verwerkt in balletvoorstellingen? Verschillende soorten danstheaters? Musicals? Operettes? Opera in de cinema? Klassieke ensembles die jazz spelen? Filmmuziekvoorstellingen? (Pop)concerten die deel uitmaken van een circus of begeleid worden door een symfonisch orkest? Avant-garde muziek? Muziek op het snijvlak van hedendaagse klassieke muziek, opera en jazz?

Evenmin begrijpt de Raad van State hoe het onderscheid tussen, enerzijds, (straat)theater, ballet, opera, klassieke muziek en circus en, anderzijds, elke andere voorstelling met actieve betrokkenheid van uitvoerende kunstenaars als een pertinent criterium kan worden beschouwd in het licht van de doelstelling van de verhoging van het verlaagde btw-tarief (met name zowel budgettair, als het aanmoedigen van voorstellingen of opvoeringen met een actieve betrokkenheid van uitvoerende kunstenaars die aan 6 % onderworpen blijven).

11.2.5. Daarbij rijst overigens de vraag hoe het vereiste dat er sprake moet zijn van een "inrichting" in het licht van het onderscheid naargelang het gaat om (straat)theater, ballet, opera, klassieke muziek of circus moet worden begrepen. Meer specifiek rijst de vraag naar inrichtingen met een gemengde programmatie en die bijvoorbeeld allerlei soorten van dans-, muziek- en/of zang-concerten aanbieden of waarbij één voorstelling op zich reeds gemengd is. Hierover bevraagd, antwoordde de gemachtigde het volgende:

> "[D]e aard van de voorstelling en niet de hoedanigheid van de dienstverrichter is determinerend voor de toepassing van het verlaagd btw-tarief. Zoals aangegeven in het antwoord waarnaar wordt verwezen [zie opmerking 11.2.3 van voorliggend advies], lijkt het aangewezen om de ontwerptekst op dat punt te verfijnen om die benadering meer expliciet tot uiting te brengen.

[20] Verslag namens de Commissie voor de Financiën, *Parl.St.* Kamer 1968-69, doc. 40-88/25, 11.

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

In het licht van dat principe zal bij culturele instellingen met een gemengde programmatie dus het tarief van 6 pct. van toepassing zijn op *theater- en straattheatervoorstellingen, balletvoorstellingen, opvoeringen van opera en klassieke muziek en circusvoorstellingen,* en het tarief van 12 pct. op andere culturele activiteiten."

De gemachtigde voegde daar nog het volgende aan toe:

"Uit die expliciteringen volgt dan dat (betalende) operavoorstellingen, ongeacht de inrichting waarin ze worden gebracht, aan het verlaagd btw-tarief van 6 pct. onderworpen zijn."

Het antwoord van de gemachtigde volstaat niet. De aard van de voorstelling als determinerend criterium voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief van 6 % is niet alleen problematisch gelet op de onduidelijkheid die er rijst over de belastbare materie en de belastbare grondslag bij gemengde voorstellingen en zelfs individuele optredens, maar ook in het licht van het gelijkheidsbeginsel en de fiscale neutraliteit inzake btw.

Wat dat laatste beginsel betreft (zie opmerking 6.1), kan worden gewezen op bijlage III bij de btw-richtlijn die een lijst bevat van de goederenleveringen en de diensten waarop de in artikel 98 van de btw-richtlijn bedoelde verlaagde tarieven mogen worden toegepast. Naar luid van punt 7 van die bijlage III mag door de lidstaten een verlaagd btw-tarief worden toegepast op "het verlenen van toegang tot shows, schouwburgen, circussen, kermissen, amusementsparken, concerten, musea, dierentuinen, bioscopen, tentoonstellingen en soortgelijke culturele evenementen en voorzieningen".[21] Ook luidens bijlage III bij de btw-richtlijn gaat het aldus om de toegang tot welbepaalde inrichtingen en wordt geen onderscheid gemaakt naargelang de aard van de voorstelling. Volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie mag een lidstaat evenwel het verlaagde btw-tarief selectief toepassen op bepaalde specifieke goederen of diensten die zijn vermeld in die bijlage III bij de btw-richtlijn, mits daarbij het beginsel van de fiscale neutraliteit wordt geëerbiedigd. Dit beginsel verzet zich ertegen dat soortgelijke goederen of diensten, die met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld. Om te beoordelen of goederen of diensten soortgelijk zijn, moet door de nationale rechter worden onderzocht of de betreffende goederen of diensten uit het oogpunt van de gemiddelde consument onderling verwisselbaar zijn.

In het verslag aan de Koning wordt op generlei wijze verantwoord waarom de toekenning van het recht op toegang tot inrichtingen voor "cultuur niet bedoeld in tabel A, rubriek XXVIII" niet soortgelijk is aan die voor "cultuur, ten aanzien van theater- en straattheatervoorstellingen, balletvoorstellingen, opvoeringen van opera en klassieke muziek en circusvoorstellingen" (zoals geherformuleerd door de gemachtigde in opmerking 11.2.3) en waarom die opvoeringen en voorstellingen uit het oogpunt van de gemiddelde consument niet met elkaar concurreren en aldus onderling niet inwisselbaar zijn. Bij gebrek aan enige motivering hieromtrent, ziet de Raad van State niet in hoe een verschil in verlaagd btw-tarief voor de toegang tot soortgelijke niet-erkende instellingen kan worden verantwoord.

[21] In de Engelse taalversie van punt 7 van die bijlage III: "admission to shows, theatres, circuses, fairs, amusement parks, concerts, museums, zoos, cinemas, exhibitions and similar cultural events and facilities".

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

11.3. Gelet op de toets aan het juridische kader, is het besluit dat de Raad van State bij de artikelen 3 en 6 van het ontwerp in de eerste plaats niet inziet hoe deze bepalingen kunnen worden verantwoord in het licht van het beginsel van de fiscale neutraliteit inzake btw. De Raad ziet immers niet in waarom er met het oog op de toepassing van het verlaagde btw-tarief van 6 % of 12 % geen soortgelijkheid zou zijn vanuit het oogpunt van de gemiddelde consument tussen ballet- en andere dansvoorstellingen en tussen opvoeringen van opera en klassieke muziek en andere zang- en muziekvoorstellingen. Die vaststelling hangt nauw samen met de onduidelijkheid over wat bijvoorbeeld opvoeringen of voorstellingen van "ballet" of "klassieke muziek" precies inhouden. In de tweede plaats blijkt uit het onderzoek van de ontworpen maatregel dat er in het licht van het fiscale legaliteitsbeginsel geen nauwkeurige, ondubbelzinnige en duidelijke criteria voorhanden zijn waaruit kan worden afgeleid welk btw-tarief op de toekenning van het recht op toegang tot inrichtingen voor "cultuur" (in de zin van artikel 3 of artikel 6 van het ontwerp) van toepassing is. In de derde plaats kan evenmin worden vastgesteld dat de ontworpen regeling in het licht van het fiscale gelijkheidsbeginsel op objectieve criteria steunt die pertinent zijn met het oog op de doelstelling ervan. Dit heeft tot gevolg dat ook de rechtszekerheid in het gedrang kan komen door de onvoorzienbaarheid van de ontworpen regeling in hoofde van zowel de belastingplichtigen als de btw-controlediensten. De ontworpen regeling dient dan ook grondig te worden herbekeken.

2) De verhoging van het btw-tarief van 6 % naar 12 % voor de levering van bepaalde categorieën meeneemmaaltijden en van bepaalde categorieën voedingsmiddelen die kunnen worden geconsumeerd zonder verdere bereiding (artikel 5 van het ontwerp)

12. Luidens de thans geldende rubriek I van tabel B van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 worden "Restaurant- en cateringdiensten, met uitsluiting van het verschaffen van dranken" aan het verlaagde btw-tarief van 12 % onderworpen. Is er evenwel geen sprake van een restaurant- of cateringdienst, maar betreft het de levering van een voedingsmiddel, is het verlaagde btw-tarief van 6 % van toepassing op grond van meerdere rubrieken van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20. Dat is vaak ook het geval indien die voedingsmiddelen bereid zijn.[22]

[22] Zo zijn luidens die tabel A aan het verlaagde btw-tarief van 6 % *onder meer* onderworpen de levering van:
- vlees en eetbare slachtafvallen van alle soorten, *ook indien bereid* of verduurzaamd (rubriek II);
- vis, schaal-, schelp- en weekdieren voor menselijke consumptie, *ook indien bereid* of verduurzaamd, met uitzondering van (dus aan 21 % onderworpen): a) kaviaar en kaviaarsurrogaten; b) langoesten, zeekreeften, krabben, rivierkreeften en oesters, vers (zowel levend als dood), gekookt in water, gekoeld, bevroren, gedroogd, gezouten, gepekeld, ook indien zij ontdaan zijn van de schaal of de schelp; c) bereidingen en gebruiksklare gerechten van langoesten, zeekreeften, krabben, rivierkreeften en oesters, in de schaal of de schelp, al dan niet in gehele staat (rubriek III);
- melk en zuivelproducten (yoghurt, room, boter, kaas, wrongel melkdranken, enz.), vogeleieren en eigeel, natuurhonig (rubriek IV);
- groenten, planten, wortels en knollen, voor voedingsdoeleinden, *ook indien bereid* of verduurzaamd, en plantgoed daarvan (rubriek V);
- fruit, *ook indien bereid* of verduurzaamd, schillen van citrusvruchten en van meloenen, *ook indien bereid* of verduurzaamd (rubriek VI);
- granen, oliehoudende zaden en vruchten, ook indien gebroken (rubriek VII);
- meel, grutten, gries, griesmeel en vlokken, van granen, van zaden van peulgroenten, van vruchten, van aardappelen of van andere wortels en knollen; gort en parelgort en andere gepelde, geparelde, gebroken of geplette granen; graankiemen, ook indien gemalen; mout, ook indien gebrand; zetmeel, met uitzondering van oplosbare, gerooste of tot lijm verwerkte producten, alsmede van producten die verwerkt zijn tot of opgemaakt zijn als parfumerie of toiletartikel en van preparaten voor het appreteren (rubriek VIII);

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

Artikel 1 van het ontwerp, waarbij in het ontworpen artikel 1, tweede lid, a), van het koninklijk besluit nr. 20 een voorrangsregel voor het btw-tarief van 12 % wordt ingevoerd, moet verhinderen dat bijvoorbeeld bij de bereiding van voedingsmiddelen vermeld in de voormelde rubrieken van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 alsnog het btw-tarief van 6 % zou worden toegepast wanneer het btw-tarief van 12 % van toepassing is (zie opmerkingen 14 tot 14.3).

Artikel 5 van het ontwerp vervangt rubriek I van tabel B van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 als volgt:

"I. Restaurant- en cateringdiensten en levering van bereide meeneemmaaltijden

1. Restaurant- en cateringdiensten, met uitsluiting van het verschaffen van bieren met een effectief alcoholvolumegehalte van meer dan 0,5 pct. volume en andere dranken met een effectief alcoholvolumegehalte van meer dan 1,2 pct. volume.

2. De levering van de volgende voedingsmiddelen, met uitzondering van degene bedoeld in de punten a), b), c), van rubriek III van tabel A:

a) bereide maaltijden en bereide voedingsmiddelen die doorgaans bestemd zijn om te worden gegeten als onderdeel van een maaltijd, die:

- bestemd zijn om zonder verdere bereiding door de klant doorgaans te worden gegeten;

- een beperkte houdbaarheidstermijn hebben;

b) ander dan onder a) bedoelde bereide voedingsmiddelen, met inbegrip van niet in punt 1 bedoelde bereide dranken, die ter plaatse op vraag van de klant bereid worden met het oog op de onmiddellijke levering ervan aan de klant, die:

- bestemd zijn om zonder verdere bereiding door de klant doorgaans onmiddellijk te worden geconsumeerd;

- een beperkte houdbaarheidstermijn hebben.

Voor de toepassing van punt 2, wordt verstaan onder:

1° 'maaltijd': een al dan niet uit meerdere componenten samengesteld gerecht dat op zich doorgaans als middag- of avondeten kan worden genuttigd;

2° 'verdere bereiding door de klant': elke bewerking, verwerking of behandeling, met uitzondering van het opwarmen, het versnijden of het portioneren;

3° 'beperkte houdbaarheidstermijn': de periode tot en met de uiterste consumptiedatum van de levensmiddelen, die om redenen die verband houden met voedselveiligheid, maximaal twee dagen bedraagt vanaf de dag waarop ze zijn bereid."

- dierlijke vetten en oliën, ruw, gesmolten, geperst of geraffineerd; plantaardige vette oliën, ruw, gezuiverd of geraffineerd; dierlijke en plantaardige oliën en vetten, gehydrogeneerd, gehard of in vaste toestand gebracht, ook indien gezuiverd, doch niet verder bereid; *bereide* spijsvetten met uitzondering van margarine (rubriek IX);
- andere voedingsmiddelen, waarbij tot slot wordt vermeld: producten voor menselijke consumptie niet hierboven genoemd (rubriek X).

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

Aldus komt de ontworpen regeling op het volgende neer:

- een tariefverlaging van 21 % naar 12 % voor niet-alcoholische dranken die in het kader van restaurant- en cateringdiensten worden geleverd (ontworpen punt 1 van rubriek I van tabel B – zie opmerking 10) en

- een tariefverhoging van 6 % naar 12 % voor de levering van bepaalde bereide maaltijden en bereide voedingsmiddelen (ontworpen punt 2 van rubriek I van tabel B). Daarbij gaat het om bereide maaltijden of bereide voedingsmiddelen (of bereide dranken) die al dan niet ter plaatse op vraag van de klant worden bereid met het oog op de onmiddellijke levering ervan aan de klant (ontworpen punten a) en b) onder punt 2, eerste lid, van rubriek I van tabel B). Dit ontworpen punt 2 moet worden beoordeeld in het licht van het juridische kader vermeld in de opmerkingen 6 tot 6.3.

1. De eerste categorie: bereide maaltijden en bereide voedingsmiddelen

12.1. Een eerste reeks vragen betreft de verduidelijking van de begrippen "bereide maaltijden" en "bereide voedingsmiddelen" in de zin van de ontworpen rubriek I, 2, eerste lid, a), van tabel B van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20.

Zijn aan het btw-tarief van 12 % onderworpen: "[d]e levering van (…) bereide maaltijden [volgens het tweede lid van het ontworpen punt 2: 'een al dan niet uit meerdere componenten samengesteld gerecht dat op zich doorgaans als middag- of avondeten kan worden genuttigd'] en bereide voedingsmiddelen die doorgaans bestemd zijn om te worden gegeten als onderdeel van een maaltijd, die: bestemd zijn om zonder verdere bereiding door de klant [volgens het tweede lid van het ontworpen punt 2: 'elke bewerking, verwerking of behandeling, met uitzondering van het opwarmen, het versnijden of het portioneren'] doorgaans te worden gegeten [en][23] een beperkte houdbaarheidstermijn [volgens het tweede lid van het ontworpen punt 2: 'de periode tot en met de uiterste consumptiedatum van de levensmiddelen, die om redenen die verband houden met voedselveiligheid, maximaal twee dagen bedraagt vanaf de dag waarop ze zijn bereid'] hebben".

Die zeer onduidelijk geformuleerde ontworpen bepaling doet heel wat vragen rijzen, waarop het verslag aan de Koning niet steeds een antwoord biedt. Met het oog op de beoordeling van de verhoging van het verlaagde btw-tarief van 6 % naar 12 % voor de levering van bereide maaltijden en bereide voedingsmiddelen in het licht van de beginselen van fiscale neutraliteit inzake btw, legaliteit en gelijkheid, zijn dan ook de volgende vragen aan de gemachtigde voorgelegd.

[23] De gemachtigde antwoordde bevestigend op de vraag of tussen de beide streepjes het woord "en" moet worden ingevoegd. Het gaat met andere woorden om cumulatieve voorwaarden.

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

12.1.1. Gevraagd wat de draagwijdte is van de term "doorgaans", die wel tot driemaal[24] toe wordt vermeld in éénzelfde omschrijving van welke bereide maaltijden en bereide voedingsmiddelen aan het btw-tarief van 12 % zullen worden onderworpen, antwoordde de gemachtigde het volgende:

> "De term 'doorgaans' moet worden begrepen in de gangbare betekenis van het woord, met name 'gewoonlijk', 'meestal', 'in de meeste gevallen' of 'normaliter', en geeft aan dat iets in de regel gebeurt met weinig uitzonderingen. Tegen de achtergrond van de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie inzake het neutraliteitsbeginsel dat bij tariefdifferentiëring in acht moet worden genomen, kan hierin een referentie worden gezien naar het aldaar gehanteerde concept van de 'gemiddelde consument'."

De Raad van State ziet niet in waarom de term "doorgaans" in één begripsomschrijving zo vaak moet worden gebruikt.[25] Meer nog, het herhaalde gebruik ervan maakt de omschrijving van de belastbare materie nog onduidelijker, wat op gespannen voet staat met het fiscale legaliteitsbeginsel.

12.1.2. Op de vragen wat "bereide maaltijden" en "bereide voedingsmiddelen" zijn, en wat het betekent dat zij "al dan niet uit meerdere componenten" zijn samengesteld of "doorgaans bestemd zijn om te worden gegeten als onderdeel van een maaltijd", gaf de gemachtigde de volgende antwoorden:

> "De term 'op zich' duidt aan dat het gerecht, op zich (dus 'als dusdanig', 'afzonderlijk genomen zonder enige verder toevoeging') doorgaans als middag- of avondeten moet volstaan. Voorbeelden zijn bijvoorbeeld frieten, pizza, kebab of een meer traditioneel samengestelde maaltijd (aardappelen, groenten, vlees).
>
> Vlees afzonderlijk of groenten afzonderlijk (behoudens wanneer het een volwaardige vegetarische maaltijd zou betreffen) vormen 'op zich' evenwel geen volwaardig of volledig middag- of avondeten.
>
> De andere maaltijdvormen moeten in het licht daarvan worden beoordeeld: een volledige brunch vormt een volwaardige maaltijd, koffie en taart of een tussendoortje, vieruurtje, snacks daarentegen niet. De snacks kunnen desgevallend wel onder de tweede categorie vallen (punt I, 2, b, van rubriek I van tabel B van de bijlage bij hetzelfde koninklijk besluit nr. 20)."

De gemachtigde voegde daar nog het volgende aan toe:

> "Een maaltijd is een al dan niet uit meerdere componenten samengesteld gerecht dat doorgaans als volwaardige middag- of avondmaaltijd kan worden beschouwd.
>
> Dat kan gaan van de traditionele schotel met aardappelen, vlees en groenten die als geheel wordt aangeboden tot een pizza of kebab of tot frieten, die de Belgische eetcultuur indachtig bij afhaling van een frituur, desgevallend met saus en/of bijkomende vleessnacks, als volwaardige maaltijd worden gegeten.

[24] Met name tweemaal in het ontworpen punt 2, eerste lid, a), en een derde keer in het tweede lid ter verduidelijking van het begrip "maaltijd".

[25] Overigens wordt bijvoorbeeld in rubriek XXXIV van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 de term "gewoonlijk" gebruikt.

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

Anderzijds hebben de bereide voedingsmiddelen betrekking op afzonderlijke componenten van samengestelde maaltijden, zoals ze meestal in de versafdeling van supermarkten of bij traiteurs worden aangeboden (afzonderlijke geheel of gedeelte voorgebakken krieltjes of puree, afzonderlijke bereide groenten, afzonderlijk klaargemaakte vleesbereiding,…). Deze toevoeging was initieel in het bijzonder gericht op vermijden van rechtsmisbruik waarbij men aan de toepassing van het tarief van 12 pct. op de levering van een volwaardige meeneemmaaltijd zou trachten te ontsnappen door die artificieel op te splitsen in de levering van de samenstellende componenten.

Rekening houdend met de huidige tekstversie, waarbij de beperkte bewaartermijn werd teruggebracht tot 2 dagen, heeft het tweede aspect evenwel veel van zijn relevantie verloren, in het bijzonder maar niet uitsluitend als die worden aangeboden met aangepaste conditionering of na gebruikmaking van bewaringstechnieken die de bewaartermijn verlengen."

Vervolgens is aan de gemachtigde gevraagd wat bijvoorbeeld het btw-tarief is voor een zakje kleine komkommers in bulk, een pakje komkommers als snoepgroente, een doosje komkommersalade of een bokaal zure augurkjes. De gemachtigde antwoordde hierop het volgende:

"Het verlaagde btw-tarief van 12 pct. is enkel van toepassing op de levering van bereide maaltijden en bereide voedingsmiddelen die doorgaans bestemd zijn om te worden gegeten als onderdeel van een maaltijd, die bestemd zijn om zonder verdere bereiding door de klant doorgaans te worden gegeten en een beperkte houdbaarheidstermijn hebben van maximaal 2 dagen.

Een maaltijd bestaat doorgaans uit meerdere componenten. Een bokaal zure augurken is niet doorgaans een maaltijd.

Een zakje kleine komkommers in bulk, een pakje komkommers als snoepgroente, een doosje komkommersalade en een bokaal zure augurkjes hebben hoe dan ook een houdbaarheid van meer dan 2 dagen en zijn derhalve alleen al om die reden uitgesloten van het verlaagd btw-tarief van 12 pct."

In het bijzonder gevraagd waarom brood of koffiekoeken die blijkens het verslag aan de Koning te beschouwen zijn als "bestanddelen die een ontbijt uitmaken en die men doorgaans bij een bakker kan aanschaffen" uitdrukkelijk zijn uitgesloten als middag- of avondeten, en of bijvoorbeeld een ontbijtburger met spek en ei die men afhaalt bij een fastfoodrestaurant dan geen ontbijt is, antwoordde de gemachtigde het volgende:

"Vooreerst moet worden opgemerkt dat inzake btw het Hof van Justitie van de Europese Unie in haar vaste rechtspraak inzake verlaagde btw-tarieven een gedeeltelijk geobjectiveerde subjectiviteit (en dus, per lidstaat bekeken, een stuk lidstatelijke eet-of andere cultuur) heeft geïnstitutionaliseerd: er wordt bij de evaluatie van de tarifaire differentiëringsmogelijkheden door de lidstaten (in het bijzonder wanneer onderscheiden worden gemaakt binnen bepaalde punten van de bijlage III van de btw-richtlijn of bepaalde onderdelen van die punten) immers consequent teruggevallen op het concept van de *gemiddelde consument* om te beoordelen of het neutraliteitsbeginsel ter zake al dan niet werd geschonden.

Wat de inhoud en de samenstelling van een ontbijt betreft, moet worden vastgesteld dat, ongeacht de mogelijk individueel uiteenlopende voorkeuren, het ontbijt voor de gemiddelde consument een andere samenstelling heeft dan een volwaardige middag- of avondmaaltijd en dat dienovereenkomstig voor de gemiddelde consument andere voedingsmiddelen of gerechten aan bod komen. Het tarifaire onderscheid tussen ontbijt

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

enerzijds en middag- en avondeten anderzijds komt dienovereenkomstig tegemoet aan de vereisten die voortvloeien uit de inachtneming van het neutraliteitsbeginsel dat overeenkomstig de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie maatgevend is bij tariefdifferentiëring.

Het onderscheid is globaal genomen hoe dan ook aanzienlijk in belang afgenomen door de invoering, in extremis, van de bijzonder korte houdbaarheidsvoorwaarde van twee dagen. Daardoor is het onderscheid veel van haar relevantie verloren omdat veruit de meeste samenstellende bestanddelen (zoals in het bijzonder de bakkerijproducten) en zelfs de ontbijtmand als dusdanig, voortaan hoe dan ook zijn uitgesloten als ze langer dan twee dagen houdbaar is.

Een bijkomende technische verfijning van de huidige afbakening inzake 'ontbijt' en 'ontbijtcomponenten' kan, waar passend, worden overwogen teneinde volledig te voldoen aan de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie."

Bijkomend gevraagd of een kaasschotel een bereide maaltijd is en of de kazen zelf bereide voedingsmiddelen zijn die doorgaans bestemd zijn om te worden gegeten als onderdeel van een maaltijd, antwoordde de gemachtigde als volgt:

"(…) Punt I, 2, a, van rubriek I van tabel B van de bijlage bij hetzelfde koninklijk besluit nr. 20 voorziet namelijk de toepassing van het tarief van 12 pct. op twee verschillende elementen:

- enerzijds een maaltijd die een al dan niet uit meerdere componenten samengesteld gerecht is dat doorgaans als volwaardige middag- of avondmaaltijd kan worden beschouwd;

- anderzijds op de bereide voedingsmiddelen die doorgaans bestemd zijn om te worden gegeten als onderdeel van een maaltijd, zoals ze meestal in de versafdeling van supermarkten of bij traiteurs worden aangeboden (afzonderlijke geheel of gedeelte voorgebakken aardappeltjes of puree, afzonderlijke bereide groenten, afzonderlijk bereide vleesbereiding,…).

Een schotel met verschillende kazen geldt op zichzelf (nog) niet als een volwaardige maaltijd aangezien dat dat doorgaans maar het geval is indien er brood bij wordt geserveerd, maar zou dus wel kunnen worden afgedekt als een afzonderlijke component van een samengestelde maaltijd mits de andere voorwaarden voldaan zijn.

Rekening houdend met de huidige tekstversie, waarbij de beperkte bewaartermijn werd teruggebracht tot 2 dagen, heeft het tweede aspect zoals onder meer aangegeven in het antwoord op punt e) veel van zijn relevantie verloren, in het bijzonder - maar niet alleen - als die componenten in een aangepaste conditionering worden aangeboden.

De kaasschotel is daarbij een treffend voorbeeld omdat inderdaad geredelijk kan worden aangenomen dat op basis van de voorliggende tekstversie het verlaagd tarief van 6 pct. daardoor van toepassing zal zijn. Het verslag aan de Koning zal op dat punt in die zin moeten worden verfijnd."

12.1.3. Gelet op de veeleer ontwijkende en vage antwoorden van de gemachtigde, blijft het voor de Raad van State onduidelijk welk criterium bepaalt welke bereide maaltijden en bereide voedingsmiddelen die doorgaans bestemd zijn om te worden gegeten als onderdeel van een maaltijd, aan het btw-tarief van 12 % zullen worden onderworpen. Die onduidelijkheid is problematisch in het licht van zowel het fiscale legaliteitsbeginsel als het fiscale gelijkheidsbeginsel.

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

De antwoorden van de gemachtigde lijken veel belang te hechten aan het vereiste dat een maaltijd "volwaardig" is, wat in de ontworpen regeling moet worden afgeleid uit de woorden "op zich". Toch vallen ook bereide voedingsmiddelen die doorgaans bestemd zijn als onderdeel van zo'n maaltijd evenzeer onder de ontworpen regeling. Zo kan een groente in het ene geval een volwaardige maaltijd uitmaken (zoals de aardappel voor een pakje friet), in het andere geval is het geen volwaardige maaltijd, maar lijken de voorgebakken krieltjes wel doorgaans te zijn bestemd als onderdeel van zo'n volwaardige maaltijd terwijl de snoepkomkommers dat eerder niet lijken te zijn. Diezelfde redenering kan ook worden gemaakt voor broodproducten (volwaardige maaltijd of indien niet, al dan niet doorgaans bestemd als onderdeel van zo'n maaltijd), die evenwel volledig van de ontworpen regeling lijken te worden uitgesloten. Bestanddelen die doorgaans bij een bakker worden gekocht, maken blijkens het verslag aan de Koning immers deel uit van een "ontbijt", dat als volwaardige maaltijd van de verhoging van het verlaagde btw-tarief van 6 % naar 12 % wordt uitgesloten. Maken de broodproducten deel uit van een "brunch", lijken ze volgens een van de voormelde antwoorden van de gemachtigde wél onder de ontworpen regeling te vallen. De Raad van State ziet niet in hoe de beperking van de ontworpen regeling tot gerechten die "op zich doorgaans als middag- of avondeten" worden gegeten een objectief criterium vormt en hoe die beperking van de maatregel pertinent is in het licht van de budgettaire doelstelling ervan en de wens van de Regering om maaltijden die ter plaatse worden geconsumeerd op dezelfde manier te behandelen als soortgelijke maaltijden die door de klant worden meegenomen (zie opmerking 12.2).

Specifiek wat de verlaagde tarieven voor voedingsmiddelen betreft, mogen luidens bijlage III bij de btw-richtlijn (zie opmerking 6.1) lidstaten een verlaagd btw-tarief toepassen op "[l]evensmiddelen (met inbegrip van dranken, maar met uitsluiting van alcoholhoudende dranken) voor menselijke en dierlijke consumptie, levende dieren, zaaigoed, planten en ingrediënten die gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen, alsmede producten die gewoonlijk bestemd zijn ter aanvulling of vervanging van levensmiddelen".[26] Het Hof van Justitie verduidelijkte het begrip "levensmiddelen voor menselijke consumptie" als volgt:

> "85 In dit verband zij erop gewezen dat de betrokken bepaling ziet op levensmiddelen in het algemeen en geen onderscheid of voorbehoud maakt naargelang van het soort handel, de verkoopmethode, de verpakking, de bereiding of de temperatuur.
>
> (…)
>
> 87 Ten slotte worden de voor onmiddellijke consumptie bereide spijzen en maaltijden voor voedingsdoeleinden aan de consument verkocht.
>
> 88 Derhalve moet op de derde vraag in de zaken C-497/09 en C-499/09 en de eerste vraag in de zaken C-501/09 en C-502/09 worden geantwoord dat het begrip 'levensmiddelen' in bijlage H, categorie 1, van de Zesde richtlijn in het geval van leveringen van goederen aldus moet worden uitgelegd dat het ook spijzen en maaltijden omvat die door koken, braden, bakken of op andere wijze zijn bereid om onmiddellijk te worden geconsumeerd."[27]

[26] In de Engelse taalversie: "Foodstuffs (including beverages but excluding alcoholic beverages) for human and animal consumption; live animals, seeds, plants and ingredients normally intended for use in the preparation of foodstuffs; products normally used to supplement foodstuffs or as a substitute for foodstuffs".

[27] HvJ 10 maart 2011, C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09, ECLI:EU:C:2011:135, *Finanzamt Burgdorf, CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG, Lothar Lohmeyer, en Fleischerei Nier GmbH & Co. KG*.

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

en

"39 Gelet op het voorgaande moet op de gestelde vragen worden geantwoord dat de begrippen 'levensmiddelen voor menselijke consumptie' en 'producten die gewoonlijk bestemd zijn ter aanvulling of vervanging van levensmiddelen' in punt 1 van bijlage III bij de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij betrekking hebben op alle producten met voedingsstoffen die dienen voor de opbouw, de energievoorziening en de regulering van het menselijk organisme en noodzakelijk zijn voor de instandhouding, de werking en de ontwikkeling van dat organisme, die worden geconsumeerd om die stoffen toe te dienen."[28]

De vraag rijst hoe in het licht van die rechtspraak een onderscheid in het toepasselijke btw-tarief te verantwoorden valt voor verschillende levensmiddelen voor menselijke consumptie naargelang zij al dan niet als ontbijt, middag- of avondeten worden genuttigd. Dit moet dan ook grondig worden heroverwogen.

12.1.4. In het tweede lid van de ontworpen rubriek I, punt 2, van tabel B van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 wordt enkel gedefinieerd wat een "maaltijd" is maar niet wat een "bereide maaltijd" is. Wel wordt in punt a) (en b)) van de ontworpen rubriek I, punt 2, eerste lid, van die tabel B verduidelijkt dat het onder meer gaat om bereide maaltijden en bereide voedingsmiddelen die "bestemd zijn om zonder verdere bereiding door de klant doorgaans te worden gegeten". In het tweede lid wordt die "verdere bereiding door de klant" gedefinieerd. Gevraagd wat elke "bewerking", "verwerking" of "behandeling", met uitzondering van het "opwarmen" door de klant, inhoudt, antwoordde de gemachtigde het volgende:

"Bakken is fundamenteel verschillend van opwarmen, ook al impliceren beide handelingen een toevoeging van warmte met het oog op het doen stijgen van de temperatuur van het voedingsmiddel.

Bakken is een actieve kook- of bereidingsmethode waarbij voedsel wordt verhit tot een hogere temperatuur, waardoor er tegelijk structurele en chemische veranderingen optreden. Het betreft een voedingsmiddel dat voor het bakken doorgaans niet bestemd is om als dusdanig geconsumeerd te worden, meestal omdat het gaat om nog geheel of gedeeltelijk onbereide of zelfs rauwe voedingsmiddelen.

In het algemeen veronderstelt bakken hogere temperaturen, vaak ook bruining (de zogenaamde Maillardreactie en karmellisatie) en een verandering van textuur, smaak en uitzicht.

Hetzelfde geldt, mutatis mutandis, voor andere bereidingswijzen waarbij vergelijkbare of andere structurele of chemische veranderingen plaatsvinden zoals braden, roosteren, grillen, frituren, sauteren, stoven, braiseren (smoren), pocheren, koken, stomen…

Voorbeelden: pizza met rauw deeg of half afgebakken deeg wordt gebakken in de oven, brood(deeg) bakken, rauwe frieten bakken (frituren), een eerste maal voorgebakken frieten afbakken, rauw witlof braiseren, rauwe vis pocheren, wafel(deeg) bakken, rauw vlees bakken, grillen, of roosteren,…

Opwarmen daarentegen impliceert daarentegen dat het voedingsmiddel enkel en alleen wordt verwarmd tot een hogere temperatuur, zonder wezenlijke verandering van structuur, smaak of samenstelling. Het heeft veelal betrekking op voedingsmiddelen die voordien reeds een meer ingrijpende bewerking of behandeling hebben ondergaan, zoals

[28] HvJ 1 oktober 2020, C-331/19, ECLI:EU:C:2020:786, *Staatssecretaris van Financiën*.

‡LW-BGCIOAFCD-HIHFJVT‡

met name het bakken of het koken, waarbij de voordien geheel of gedeeltelijk niet bereide of rauwe voedingsmiddelen een bereiding hebben ondergaan waardoor textuur, smaak en uitzicht zijn veranderd en vervolgens terug zijn afgekoeld. Ze zijn dus op een punt geweest waarop ze warm konden worden geconsumeerd maar achteraf terug afgekoeld, terwijl het voedingsmiddelen betreft die doorgaans warm worden geconsumeerd.

In dat geval worden de voedingsmiddelen achteraf louter en alleen terug opgewarmd om ze warm te kunnen consumeren. Ze worden daarbij niet meer terug gebakken of gekookt (dat proces werd voordien al voltooid) maar louter terug op temperatuur gebracht om toe te laten ze warm te consumeren in een toestand die zoveel mogelijk de toestand van het voedingsmiddel benadert net na het eigenlijke bak- of kookproces. Voor sommige voedingsmiddelen geeft dat al betere en smakelijke resultaten dan andere, al naargelang het opwarmingproces in de feiten aanleiding geeft tot een opgewarmd voedingsmiddel dat de toestand van het voedingsmiddel net na het eigenlijke bak- of kookproces meer of minder benadert.

Voorbeelden: een overgebleven pizzapunt een dag later terug opwarmen (een voorbeeld van een degustatief minder geslaagd opwarmingsproces), een door de traiteur gegaarde vleesbereiding (bv. kalkoenfilet in champagnesaus) opwarmen in de oven of *au bain marie*, een gebakken kip aan het spit in een speciaal daartoe door het kippenkraam bestemde zak terug opwarmen in de oven, overgebleven spaghetti terug opwarmen in de microgolf, een reeds afgebakken worstenbroodje opwarmen in de oven

Overeenkomstig het in hoofde van de klant gehanteerde concept van bereiding, maakt het opwarmen van de aangekochte voedingsmiddelen voor onmiddellijke consumptie geen bereiding uit die tot gevolg heeft dat de betrokken aankoop niet meer onderworpen is aan het verlaagd btw-tarief van 12 pct. Dat sluit aan bij het gangbare begrip van 'take-away' (levering van meeneemmaaltijden), waarbij het, in het geval van warm verschafte voedingsmiddelen, voedingsmiddelen betreft die bestemd zijn voor onmiddellijke consumptie in de toestand waarin ze zich bevinden (dus normaal warm), bv. meeneempizza, frieten van de frituur, een meeneemkoffie (die per hypothese warm werd bereid), nasi goreng van bij de afhaalchinees…

Daarbij mag het loutere feit dat in bepaalde gevallen die voedingsmiddelen achteraf door de klant toch terug worden opgewarmd (bv. omdat ze zijn afgekoeld tijdens het vervoer, omdat ze naar smaak van de klant niet warm genoeg meer zijn, omdat het gaat om overschotten die achteraf terug worden opgewarmd, omdat de aankoop 's morgens gebeurde met het oog op consumptie 's avonds,…) om ze in de doorgaans gangbare en degustatief optimale omstandigheden te consumeren niet tot gevolg hebben dat ze alleen daarom niet als 'take-away' (levering van meeneemmaaltijden) zouden worden beschouwd (en dat nog los van het feit dat zulks op het tijdstip van de levering – relevant voor de bepaling van de correcte btw-regeling - voor de verschaffer van de voedingsmiddelen onmogelijk zou kunnen worden opgevolgd). Op te merken valt ook hier dat deze discussie hoe dan ook enkel nog relevant is voor die voedingsmiddelen die maximaal twee dagen kunnen worden bewaard."

Nu in het verslag aan de Koning ter zake een veeleer vage toelichting is opgenomen ("het gerecht [moet] op een meer ingrijpende manier (…) worden klaargemaakt vooraleer het onder normale omstandigheden kan gegeten worden", "nog daadwerkelijk (…) bereiden", "minimale behandeling", "in meer optimale omstandigheden te kunnen consumeren"), strekt het tot aanbeveling om het antwoord van de gemachtigde, dat heel wat bijkomende verduidelijkingen bevat, in het verslag aan de Koning op te nemen.

‡LW-BGCIOAFCD-HIHFJVT‡

12.2. Een tweede reeks vragen betreft het vereiste van de "beperkte houdbaarheidstermijn", zoals van toepassing op de bereide maaltijden en bereide voedingsmiddelen bij de ontworpen rubriek I, 2, eerste lid, a), van tabel B van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20.

Blijkens het aangepaste verslag aan de Koning worden meeneemmaaltijden beoogd, ongeacht de aard van de inrichting:

> "Bijgevolg worden uiteraard horecazaken bedoeld (restaurants, cafés, snackbars, foodtrucks, kraampjes op markten, enz.), maar desgevallend eveneens andere gespecialiseerde voedingszaken (supermarkt, kruidenier, traiteur, slager, bakker, enz.) wanneer ze dezelfde bereide maaltijden of voedingsmiddelen onder dezelfde voorwaarden leveren.
>
> Het feit dat die tweede categorie onder het toepassingsgebied van de maatregel valt, is nodig om het neutraliteitsbeginsel inzake btw in acht te nemen, zoals geconcretiseerd door het Hof van Justitie van de Europese Unie in talrijke arresten. Dat beginsel houdt in dat goederen en diensten die qua aard vergelijkbare kenmerken vertonen voor de gemiddelde klant, aan dezelfde fiscale behandeling moeten worden onderworpen. Dus moeten bijvoorbeeld bereide maaltijden of voedingsmiddelen die aan de in het nieuwe punt 2 van rubriek I van tabel B van de bijlage bij koninklijk besluit nr. 20 opgenomen voorwaarden beantwoorden, bereid door of voor de verkoper, aan hetzelfde btw-tarief worden onderworpen, ongeacht de hoedanigheid van de leverancier, i.e. ongeacht of zij worden verkocht door een traiteur, een restaurant dat naast zijn restauratie-activiteit take-away aanbiedt dan wel een supermarkt."

en

> "Voor die eerste categorie is het van doorslaggevend belang dat het gerecht (ongeacht of dat een volledige maaltijd dan wel slechts een onderdeel van een maaltijd uitmaakt) kan worden geconsumeerd in de toestand waarin het wordt geleverd, net op dezelfde manier als het zou worden geconsumeerd als het was opgediend om ter plaatse te worden geconsumeerd en niet om te worden meegenomen. Dat criterium komt tegemoet aan de wens van de regering om maaltijden die ter plaatse worden geconsumeerd op dezelfde manier te behandelen als soortgelijke maaltijden die door de klant worden meegenomen om ze zonder enige verdere bereiding doorgaans onmiddellijk of quasi-onmiddellijk elders te consumeren."

De vraag rijst evenwel of de invulling van het vereiste van de beperkte houdbaarheidstermijn de voormelde doelstelling om de opgelijste inrichtingen gelijk te behandelen niet doorkruist. Worden immers onderworpen aan het btw-tarief van 12 %, bereide maaltijden of bereide voedingsmiddelen die een beperkte houdbaarheidstermijn hebben. Daaronder wordt verstaan in de ontworpen definitie in het tweede lid van punt 2 van rubriek I van tabel B van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20:

> "de periode tot en met de uiterste consumptiedatum van de levensmiddelen, die om redenen die verband houden met voedselveiligheid, maximaal twee dagen bedraagt vanaf de dag waarop ze zijn bereid."

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

12.2.1. Gevraagd of de "uiterste consumptiedatum" de zogenaamde "te gebruiken tot"-datum dan wel veeleer de "tenminste houdbaar tot"-datum is, antwoordde de gemachtigde als volgt:

> "De uiterste consumptiedatum is de datum waarop het product nog zonder gevaar voor de gezondheid kan worden geconsumeerd of minstens de datum waarop de degustatieve kwaliteiten van het product niet dermate aangetast zijn dat het doorgaans niet meer in die toestand zal worden geconsumeerd (waardoor de aard of structuur van het product aldus dermate is gewijzigd dat het dermate verschilt van het oorspronkelijke product dat het voor de gemiddelde (normale) consument niet meer als consumeerbaar geldt ook al zou dat mogelijkerwijze, in een aantal eerder uitzonderlijke gevallen, strikt genomen nog kunnen zonder noodzakelijkerwijze de gezondheid van de consument in gevaar te brengen). Het gaat dus normaal gesproken over de 'te gebruiken tot'-datum."

12.2.2. Aan de gemachtigde werd gevraagd of een beperkte houdbaarheidstermijn van twee dagen niet uitermate kort is, gelet op de bijkomende kwalificatie "om redenen die verband houden met voedselveiligheid" en gelet op het gegeven dat de meeste bereide kant-en-klaar meeneemmaaltijden die in supermarkten te koop zijn een maximale houdbaarheidstermijn van veeleer vier tot negen dagen lijken te hebben. Zo zouden vacuüm verpakte kant-en-klare pasta's en pizza's (beide in het verslag aan de Koning vermeld als voorbeelden van producten met een beperkte houdbaarheidstermijn) in een koeltoog gedurende een termijn van vijf tot zeven dagen kunnen worden bewaard. Hierop antwoordde de gemachtigde als volgt:

> "Die vaststelling is correct. De tariefhervorming inzake take-away heeft in het bijzonder betrekking op meeneemmaaltijden die bestemd zijn voor onmiddellijk verbruik zonder enige verdere bereiding door de klant en die dus kunnen worden geconsumeerd in de toestand waarin ze worden geleverd, net op dezelfde manier als ze zouden worden geconsumeerd als ze waren opgediend om ter plaatse te worden geconsumeerd en niet om te worden meegenomen. Dienovereenkomstig betreft het maaltijden of voedingsmiddelen die niet bestemd zijn om lang te worden bewaard maar om zonder verdere bewaring of mogelijks na een zeer korte bewaring, eerder uitgedrukt in uren dan in dagen te worden geconsumeerd. In essentie is de bedoeling om maaltijden of voedingsmiddelen die ter plaatse worden geconsumeerd op dezelfde manier te behandelen als soortgelijke maaltijden die, ook al zijn ze van die aard dat ze geschikt zouden zijn voor consumptie ter plaatse, door de klant worden meegenomen om ze elders onmiddellijk, zonder enige verdere bereiding en in principe zonder enige verder bewaring te consumeren."
>
> en
>
> "Zoals aangegeven in het antwoord op de vorige vraag, gaat het in de eerste plaats om gerechten die rechtstreeks kunnen worden gegeten in de staat waarin ze worden geleverd en zoals ze zouden worden gegeten als ze in een restaurant zouden worden geserveerd. Wat pizza's en pasta met saus betreft, gaat het dus om gerechten die in het bijzonder op verzoek van de klant worden bereid en direct kunnen worden gegeten. Vacuümverpakte of op te warmen pizza's en pasta's vallen dus niet onder deze maatregel.
>
> Onder alle voorbehoud voor het gebruik van niet strikt afgelijnde concepten zou aldus kunnen worden gesteld dat de voorliggende maatregel geen betrekking heeft op kant-en-klare maaltijden maar eerder op de take-away in de gebruikelijke en dus strikte zin (afhaalmaaltijden, take out).

‡LW-BGCJOAFCD-HIHFJVT‡

Rekening houdend met de beslissing van de ministerraad van 23 december 2025 kan dus ook gesteld worden dat heel wat commentaar die voordien is verschenen in diverse media voorbarig en ongenuanceerd is gebleken. Tegelijk kan worden aangegeven dat de wijzigingen die in het kader van die beslissing in extremis in de teksten werden aangebracht ervoor gezorgd hebben dat het verslag aan de Koning op sommige punten nog vatbaar is voor verdere verfijning en aanpassing."

In het aangepaste verslag aan de Koning zijn die antwoorden van de gemachtigde als volgt verwerkt:

"Concreet worden hier de kant-en-klare gerechten, kant-en-klare maaltijden en onderdelen van kant-en-klare maaltijden bedoeld die doorgaans in voedingswinkels of supermarkten worden aangeboden*, voor zover hun houdbaarheidstermijn niet langer is dan twee dagen.*

"~~Nog meer concreet worden onder meer de volgende maaltijden, dranken of bereidingen bedoeld:~~

~~- op te warmen verse pizza's en pasta's;~~

~~- bereide gerechten in bakjes of schaaltjes die bestemd zijn om warm te worden gegeten (verse vol-au-vent; verse cassoulet, gerechten in saus, enz.);~~

~~–~~*Rekening houdend met die beperkte houdbaarheidstermijn zal het voornamelijk gaan om bepaalde* kant-en-klare bereide en verpakte gemengde salades *of* poké bowls *met rauwe vis en in het bijzonder~~,~~* sushi~~, enz~~."

12.2.3. Bijkomend gevraagd of het btw-tarief wijzigt van 6 % naar 12 % voor bereide maaltijden of bereide voedingsmiddelen met een houdbaarheidstermijn van langer dan twee dagen wanneer zij in de zogenaamde "spoedverkoop" van supermarkten belanden wegens het naderen van het einde van de houdbaarheidstermijn, antwoordde de gemachtigde het volgende:

"Het feit dat voor de bewaartermijn van bereide levensmiddelen geen rekening moet worden gehouden met de datum van verkoop maar wel met de datum van bereiding zorgt er ook voor dat er voor een goed met een bewaartermijn van meer dan twee dagen te rekenen vanaf de bereiding en dat intrinsiek hetzelfde blijft zolang het nog veilig kan worden geconsumeerd, er geen tariefverhoging optreedt van 6 pct. naar 12 pct. op het moment dat het zou worden verkocht op een tijdstip dat het tegen het einde van de bewaartermijn aan zit.

Die benadering is logisch en coherent aangezien de korte bewaartermijn intrinsiek verbonden is met de ratio van het ontwerp zoals uiteengezet in het antwoord op voorgaande vragen, om bereide voedingsmiddelen die aan de klanten worden aangeboden met het oog op onmiddellijke consumptie en dus in principe zonder verdere bewaring aan het tarief van 12 pct. te onderwerpen (en dus tarifair af te stemmen op de restaurantdiensten waarbij bereide voedingsmiddelen worden aangeboden voor onmiddellijke consumptie ter plaatse in de specifiek daartoe ter beschikking gestelde en daartoe uitgeruste ruimten van de aanbieder zelf).

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

> Tot slot is die benadering ook coherente met de recente versoepeling van de voorwaarden waaronder zonder regularisatie van het recht op aftrek (via de techniek van de onttrekking) voedingsmiddelen kunnen worden weggeschonken voor liefdadigheidsdoeleinden (…). In die optiek zou het niet logisch zijn om het btw-tarief van 6 pct. dat van toepassing is op bereide voedingsmiddelen die een langere bewaartermijn hebben dan twee dagen te verhogen naar 12 pct. op het tijdstip dat het einde van de bewaartermijn nadert en ze via een platform worden verkocht om voedselverspilling te vermijden."

12.2.4. Aldus lijkt op basis van de antwoorden van de gemachtigde en het aangepaste verslag aan de Koning een onderscheid te worden gemaakt tussen verschillende kant-en-klare maaltijden en voedingsmiddelen, waarbij men door de beperkte houdbaarheidstermijn van maximaal twee dagen die maaltijden op het oog lijkt te hebben die zijn bereid om *quasi* onmiddellijk te worden geconsumeerd. Wat bijvoorbeeld de bereide maaltijden en voedingsmiddelen in de supermarkten betreft, vallen door die beperkte houdbaarheidstermijn de (al dan niet voorverpakte) bereide maaltijden en voedingsmiddelen die langer dan twee dagen houdbaar zijn niet onder de ontworpen regeling.

Vanuit het streven om inrichtingen die bereide maaltijden of voedingsmiddelen aan de klant leveren aan dezelfde fiscale behandeling te onderwerpen, moet de in rubriek I, 2, eerste lid, a), ontworpen regeling grondig worden herbekeken. De uitdrukkelijke vermelding dat de klant de bereide maaltijden of voedingsmiddelen nog mag opwarmen, wekt de indruk dat de ontworpen regeling ook de (al dan niet voorverpakte) in de koeltoog bewaarde kant-en-klare maaltijden in de supermarkten beoogt. Die indruk wordt bevestigd door enkele voorbeelden als "op te warmen verse pizza's en pasta's" die worden vermeld in het initiële verslag aan de Koning (en die zijn weggelaten in de aangepaste versie). In de nota aan de Ministerraad wordt overigens nog gesproken van een beperkte houdbaarheidstermijn van "zeven" dagen. De combinatie van het opwarmen met het vereiste van een uiteindelijk ontworpen houdbaarheidstermijn van maximaal twee dagen, doet evenwel onduidelijkheid ontstaan over de draagwijdte van de ontworpen regeling, en meer in het bijzonder over de fiscale behandeling van (al dan niet voorverpakte) kant-en-klare maaltijden. De criteria zijn niet alleen onduidelijk, ze lijken ook niet te stroken met de doelstellingen van de ontworpen regeling.

Indien louter gerechten worden bedoeld die moeten kunnen worden geconsumeerd in de toestand waarin ze worden afgeleverd, moet dat ook duidelijk blijken uit de tekst van het ontwerp zelf. Zo rijst de vraag of in die optiek aan het ontworpen eerste streepje van rubriek I, 2, eerste lid, a), van tabel B van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 niet moet worden toegevoegd dat die maaltijden bestemd zijn om zonder verdere bereiding door de klant "onmiddellijk" te worden gegeten, en of de mogelijkheid dat het gerecht door de klant wordt opgewarmd wel relevant is in het licht van die doelstelling. Overigens moet het verslag aan de Koning hieraan verder op consistente wijze worden aangepast.

Indien het evenwel de bedoeling is om alle bereide maaltijden of voedingsmiddelen, ongeacht de inrichting die ze aflevert, aan de ontworpen regeling te onderwerpen (dus zowel warm afgehaalde pizza's in de horeca als een in de koeltoog bewaarde verse doch alleszins nog op te warmen pizza in de supermarkt), wordt het best het vereiste van de beperkte houdbaarheidstermijn van maximaal twee dagen heroverwogen. Door die uitermate beperkte termijn vallen immers, zoals

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

de gemachtigde in vele voormelde antwoorden zelf bevestigde, zeer veel door supermarkten verpakte bereide maaltijden en bereide voedingsmiddelen dan toch nog onder het btw-tarief van 6 % (omdat zij langer dan twee dagen houdbaar zijn).

In het licht van het beginsel van de fiscale neutraliteit inzake btw is het alleszins betwijfelbaar of de "poké bowls met rauwe vis en in het bijzonder sushi" (btw-tarief van 12 %) uit het oogpunt van de gemiddelde consument niet gemakkelijk verwisselbaar zijn met soortgelijke kant-en-klare alternatieven die langer dan een termijn van twee dagen houdbaar zijn (btw-tarief van 6 %).

2. De tweede categorie: bereide voedingsmiddelen of bereide dranken die ter plaatse op vraag van de klant bereid worden

12.3. Een derde reeks vragen betreft de ontworpen rubriek I, 2, eerste lid, b), van tabel B van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, die betrekking heeft op "ander dan onder a) bedoelde bereide voedingsmiddelen, met inbegrip van niet in punt 1 bedoelde bereide dranken, die ter plaatse op vraag van de klant bereid worden met het oog op de onmiddellijke levering ervan aan de klant, die: bestemd zijn om zonder verdere bereiding door de klant doorgaans onmiddellijk te worden geconsumeerd [en][29] een beperkte houdbaarheidstermijn hebben". Die ter plaatse bereide voedingsmiddelen en non-alcoholische dranken worden onderworpen aan het btw-tarief van 12 %.

Het betreft hier de levering van onder meer non-alcoholische dranken buiten de restaurant- en cateringdiensten die op grond van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 thans aan een btw-tarief van 6 % is onderworpen.

In het (aangepaste) verslag aan de Koning wordt hierover de volgende toelichting gegeven:

> "Daarmee worden de voedingsmiddelen bedoeld die door de verkoper 'à la minute' worden bereid (snacks) op uitdrukkelijke vraag van de klant en die in de regel onmiddellijk door de klant kunnen worden geconsumeerd.
>
> Daaronder vallen met name:
>
> - ambachtelijk ijs dat aan de toonbank wordt geserveerd;
>
> - warme wafels die aan de toonbank of op een kermis worden geserveerd;
>
> - koffies (warm of koud – van het type frappucino's – geserveerd), thee en warme chocolademelk die warm worden geserveerd, smoothies, verse sappen, bereid en klaar voor consumptie.
>
> Wat betreft bereide sappen of andere bereide dranken (heet of koud), maakt het geen verschil of deze dranken ambachtelijk door de verkoper worden bereid of door een machine op verzoek van de klant (bijvoorbeeld een automaat voor warme dranken, een pre-mixmachine of een machine die citrusvruchten uitperst voor sap)."

[29] De gemachtigde antwoordde bevestigend op de vraag of tussen de beide streepjes het woord "en" moet worden ingevoegd. Het gaat met andere woorden om cumulatieve voorwaarden.

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

Voorts kan worden gewezen op de volgende passage in het verslag aan de Koning:

"De omstandigheid dat het blikje, om veiligheidsredenen of om andere redenen verkocht wordt nadat het geopend is (bijvoorbeeld in het kader van een festival) is niet van aard om er de intrinsieke aard van te veranderen. De levering van een drank in de geëigende verpakking (bijvoorbeeld een beker frisdrank bereid met een pré-mix installatie in een fast-food restaurant) zal daarentegen eveneens aan het tarief van 12 pct. worden onderworpen."

12.3.1. Vervolgens werd aan de gemachtigde gevraagd of aldus een flesje frisdrank dat geopend aan een klant van een foodtruck wordt verkocht onderworpen is aan een btw-tarief van 6 %, terwijl diezelfde frisdrank die in een beker wordt gegoten en waaraan ijsblokjes en een citroenschijfje worden toegevoegd, onderworpen zou zijn aan het btw-tarief van 12 %. De gemachtigde antwoordde hierop als volgt:

"Vermits dranken niet worden afgedekt in de eerste categorie, kunnen ze enkel aan het tarief van 12 pct. worden onderworpen als de voorwaarden zoals uiteengezet in de tweede categorie voldaan zijn.

Het betreft derhalve in het bijzonder enkel bereide dranken, die ter plaatse op vraag van de klant bereid worden met het oog op de onmiddellijke levering ervan aan de klant, die bestemd zijn om zonder verdere bereiding door de klant doorgaans onmiddellijk te worden geconsumeerd en een beperkte houdbaarheidstermijn (twee dagen) hebben.

Wat de verschaffer van dranken (en trouwens ook van voedingsmiddelen) betreft, omvat het concept bereiding trouwens alle mogelijke aspecten van de bereiding in elke fase, aangezien – in tegenstelling tot voor de klant – niet werd voorzien dat bepaalde specifieke en minimale bereidingshandelingen zijn uitgesloten.

Een frisdrank uit de fles (die niet uit een pre-mixmachine komt) die in een beker wordt gegoten en waaraan ijs en citroen worden toegevoegd geldt als 'bereiding' en is aan 12 pct. onderworpen.

Afgezien daarvan zal het uitgieten van een frisdrank uit een fles in een glas met toevoeging van ijs en citroen (wat de toevoeging van bijkomende ingrediënten impliceert om de degustatieve ervaring te verbeteren) nagenoeg uitsluitend voorkomen met het oog op onmiddellijke consumptie ter plaatse, wat veronderstelt dat er ter plaatse faciliteiten zijn voor verbruik ter plaatse, wat veelal gepaard gaat met bijkomende diensten die ervoor zorgen dat het gaat om een restaurantdienst die in de huidige omstandigheden al onderworpen is aan een tarief van 12 pct. en niet om een levering van goederen.

Hetzelfde geldt, mutatis mutandis, wanneer de verschaffer van de drank de inhoud van twee flesjes samenvoegt door ze uit te gieten in één glas of wanneer de verschaffer van water waaraan munt, limoen of bessen zijn toegevoegd daarvan een glas vult voor de klant via een tapbidon.

In algemene termen wordt hier nogmaals benadrukt dat de tariefhervorming inzake take-away van voedingsmiddelen met inbegrip van dranken in het bijzonder betrekking heeft op bereide maaltijden of dranken die bestemd zijn voor onmiddellijk verbruik zonder enige verdere bereiding door de klant en die dus kunnen worden geconsumeerd in de toestand waarin ze worden geleverd, net op dezelfde manier als ze zouden worden geconsumeerd als ze waren opgediend om ter plaatse te worden geconsumeerd en niet om te worden meegenomen. Specifiek wat dranken betreft, is het bovendien vereist dat het bereide dranken betreft die ter plaatse op vraag van de klant bereid worden met het oog op de onmiddellijke levering ervan aan de klant.

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

Dienovereenkomstig betreft het dranken die niet bestemd zijn om lang te worden bewaard maar om in principe zonder verdere bewaring te worden geconsumeerd (in het bijzonder omdat ze worden aangeboden op een manier die veronderstelt dat ze niet verder zullen worden bewaard, bijvoorbeeld in een glas, plastic beker, vooraf geopend blikje,…).

In essentie is de bedoeling om bereide dranken die ter plaatse of in de onmiddellijke nabijheid van de verschaffer worden geconsumeerd op dezelfde manier te behandelen als soortgelijke bereide dranken die, ook al zijn ze van die aard dat ze geschikt zouden zijn voor daadwerkelijke consumptie ter plaatse in daartoe door de verschaffer aangeboden faciliteiten (of in faciliteiten die daartoe zouden kunnen worden aangeboden), door de klant worden meegenomen om ze elders maar in de onmiddellijke nabijheid zonder enige verdere bereiding te consumeren.

Deze hervorming moet aldus gezien worden tegen de achtergrond dat er:

- momenteel al een onderscheid wordt gemaakt tussen het verschaffen van voeding, met inbegrip van drank, in faciliteiten voor verbruik ter plaatse (momenteel 12 pct., met uitsluiting van de dranken die aan het standaard btw-tarief belast zijn); en

- het verschaffen van (vaak naar aard sterk vergelijkbare of identieke) voedingsmiddelen, met inbegrip van drank, zonder bijkomende diensten voor verbruik ter plaatse, die als levering wordt beschouwd die onderworpen is aan 6 pct. (met uitzondering van bepaalde als luxeproducten beschouwde voedingsmiddelen en alcoholische dranken die aan het standaard btw-tarief zijn onderworpen).

Deze bestaande tarifaire tweedeling verhult dat de tweede categorie eigenlijk zelf twee categorieën omvat:

- enerzijds voeding met inbegrip van dranken die bestemd zijn voor onmiddellijk verbruik zonder enige verdere bereiding door de klant en die dus kunnen worden geconsumeerd in de toestand waarin ze worden geleverd, net op dezelfde manier als ze zouden worden geconsumeerd als ze waren opgediend om ter plaatse te worden geconsumeerd en niet om te worden meegenomen (= take away / levering van afhaal of meeneemmaaltijden…);

- anderzijds voedingsmiddelen, met inbegrip van dranken, die niet bestemd zijn voor onmiddellijk verbruik zonder enige verdere bereiding door de klant, maar die bestemd zijn voor uitgesteld gebruik en dus bewaring, waarbij die na bewaring door de klant daadwerkelijk zullen worden bereid (bakken, koken,…).

Het betreft twee subcategorieën die intrinsiek objectief verschillende kenmerken vertonen en dus beantwoorden aan objectief verschillende behoeften van de gemiddelde consument. Daardoor is tariefdifferentiëring tussen die beide categorieën mogelijk overeenkomstig de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie inzake de inachtneming van het neutraliteitsbeginsel bij tariefdifferentiëring (zie bijvoorbeeld ook de toepassing in het VK [Catering, takeaway food (VAT Notice 709/1) - GOV.UK] en in Frankrijk [Taux de TVA sur les produits alimentaires et les boissons | Service Public Entreprendre]).

Tot op heden is er tussen die tweede categorie geen tariefdifferentiëring, maar enkel tussen de voormelde categorie van restaurantdiensten (die als een dienst worden beschouwd voor btw-doeleinden) en de twee categorieën van leveringen.

Wanneer de kenmerken van de verschillende categorieën met elkaar worden vergeleken, is het evenwel duidelijk dat de categorie van take-away evenzeer (zoniet zelfs meer) aanleunt bij de restaurantdiensten dan bij de levering van voedingsmiddelen, met inbegrip van dranken, die niet bestemd zijn voor onmiddellijk verbruik zonder enige verdere bereiding door de klant.

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

De voorliggende hervorming strekt er aldus in het bijzonder toe om die specifieke categorie van leveringen voortaan tarifair niet meer te laten aanleunen bij de andere categorie van leveringen, maar wel bij de categorie van de restaurantdiensten."

12.3.2. Bijkomend gevraagd om nadere toelichting omtrent de voorbeelden van het roomijs en de wafel, gaf de gemachtigde het volgende antwoord:

"Ambachtelijk roomijs zal worden uitgeschept (geportioneerd) en in een horentje, tussen wafeltjes of in een potje worden geplaatst en tevens desgevallend worden aangevuld met één of meerdere toppings (discobolletjes, bresiliennenootjes, slagroom,…) en sauzen. Het ijsje zoals dat aan de klant wordt aangeboden heeft aldus een bereiding ondergaan door de leverancier. Het valt ook hier op te merken dat opwarmen, portioneren en versnijden enkel voor de afnemer als bereiding zijn uitgesloten (die uitsluitingen zijn trouwens de enige reden waarom er een definitie werd ingevoerd).

Een schepijsje wordt ook 'doorgaans' inderdaad niet 'als middag- of avondeten' 'genuttigd' om een 'bereide maaltijd' te zijn, maar het btw-tarief van 12 pct. is van toepassing op twee onderscheiden categorieën, met name:

enerzijds bereide maaltijden en bereide voedingsmiddelen die doorgaans bestemd zijn om te worden gegeten als onderdeel van een maaltijd, die:

- bestemd zijn om zonder verdere bereiding door de klant doorgaans te worden gegeten en;

- een beperkte houdbaarheidstermijn hebben;

anderzijds ander dan de in de eerste categorie bedoelde bereide voedingsmiddelen, met inbegrip van niet in punt 1 bedoelde bereide dranken, die ter plaatse op vraag van de klant bereid worden met het oog op de onmiddellijke levering ervan aan de klant, die:

- bestemd zijn om zonder verdere bereiding door de klant doorgaans onmiddellijk te worden geconsumeerd en;

- een beperkte houdbaarheidstermijn hebben.

Een schepijsje is derhalve niet bedoeld onder de eerste, maar wel onder de tweede categorie.

Daarentegen zijn wel onderworpen aan het verlaagd btw-tarief van 6 pct.: alle voorverpakte 'ijsjes' (frisco's, genre cornetto, magnum en aanverwanten), ijsstronken, diepvriesijs verkocht in dozen of potten,…

Wat de Luikse of Brusselse wafels betreft, die worden ofwel à la minute afgebakken ofwel opgewarmd en desgevallend bestrooid en dus afgewerkt met toppings (bv. poedersuiker, chocoladesaus, slagroom,… op een Brusselse wafel). Ook hier geldt de opmerking dat dat opwarmen enkel voor de afnemer als bereiding is uitgesloten."

12.3.3. De stellers van het ontwerp doen er goed aan om minstens in het verslag aan de Koning de doelstelling van de in punt b) ontworpen maatregel met bijhorende voorbeelden beter tot uitdrukking te brengen. De vraag rijst evenwel of het criterium van de ter plaatse bereiding op vraag van de klant voldoende duidelijk en pertinent is in het licht van de doelstelling van de ontworpen maatregel om eenzelfde btw-tarief toe te passen op consumpties ter plekke als 'consumpties om mee te nemen'. Overigens wordt het woord "bereid(e/ing)" in de ontworpen maatregel (zie opmerking 12.3) maar liefst viermaal vermeld, en nog is het onduidelijk wat er precies mee wordt bedoeld.

‡LW-BGCIOAFCD-HIHFJVT‡

Het lijkt er immers op dat volgens de gemachtigde het bijvoorbeeld louter door de leverancier uitgieten van een flesje frisdrank in een beker waaraan (al dan niet?) een ijsblokje en een citroenschijfje worden toegevoegd, een bereiding uitmaakt (btw-tarief van 12 %), terwijl dat niet het geval is bij het drinken uit een door de leverancier geopend flesje (btw-tarief 6 %). Hetzelfde kan allicht worden gezegd van de levering van een *ice tea* als geopend blikje in vergelijking met de zelf gemaakte *ice tea* die is uitgeschonken in een beker. De vraag rijst of voor het ontworpen punt b) het relevante criterium niet veeleer moet worden gezocht in of het een cateringdienst dan wel de levering van een goed betreft,[30] of nog, of het enkel voor onmiddellijke consumptie bereide voedingsmiddelen of dranken zijn[31] in plaats van "ter plaatse op vraag van de klant bereid worden". Dat onderscheid heeft bijvoorbeeld ook als gevolg dat een warme wafel volgens het verslag aan de Koning en de gemachtigde onder het ontworpen punt b) valt (al kan die al vooraf bereid zijn en enkel nog moeten worden opgewarmd door de leverancier), terwijl een taartje er niet lijkt onder te vallen (want geen volwaardige maaltijd (ontworpen punt a)) en evenmin ter plaatse bereid op vraag van de klant (ontworpen punt b)).

12.4. Het besluit is dat in het licht van de beginselen van de fiscale neutraliteit inzake btw, legaliteit en gelijkheid vele vragen rijzen bij de ontworpen rubriek I, punt 2, van tabel B van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20. Zoals uiteengezet, zijn de geformuleerde criteria voor het onderscheid in het verlaagde btw-tarief van 6 % of 12 % vooral zeer onduidelijk, niet steeds objectief en evenmin pertinent in het licht van de doelstelling van de ontworpen maatregel. Dit heeft tot gevolg dat ook de rechtszekerheid in het gedrang kan komen door de onvoorzienbaarheid van de ontworpen regeling in hoofde van zowel de belastingplichtigen als de btw-controlediensten.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Aanhef

13. In het tweede lid van de aanhef dient de zinsnede ", laatstelijk gewijzigd bij de programmawet van 18 juli 2025" te worden weggelaten.

Artikel 1

14. Aan artikel 1, tweede lid, a), van het koninklijk besluit nr. 20 wordt bij de ontworpen regeling een tweede streepje toegevoegd (artikel 1 van het ontwerp). Als gevolg hiervan mag het verlaagde tarief van 6 % voor goederen en diensten zoals opgenomen in tabel A van de bijlage bij dat koninklijk besluit niet worden toegepast als:

> "- de diensten bedoeld in tabel A bijkomstig deel uitmaken van een complexe overeenkomst die hoofdzakelijk andere diensten tot voorwerp heeft;
>
> - de goederen en diensten zijn onderworpen aan het tarief van 12 pct. overeenkomstig tabel B van de bijlage bij dit besluit".

[30] Zie Circulaire 2017/C/70 betreffende het geregistreerde kassasysteem.

[31] Waarbij (de relevantie van) het onderscheid met het ontworpen punt a) wel verkleint.

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

14.1. Hieromtrent om nadere toelichting gevraagd, bevestigde de gemachtigde dat het tweede streepje van het ontworpen artikel 1, tweede lid, a), van het koninklijk besluit nr. 20 bedoeld is als een voorrangsregeling, met name dat in het geval de betrokken goederen en diensten zowel onder een rubriek van tabel A (6 %) als van tabel B (12 %) van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 vallen, voorrang moet worden verleend aan het tarief van tabel B (12 %).

De Raad van State ziet vooreerst niet goed in hoe die strekking valt af te leiden uit de onduidelijke formulering van de tekst van het ontworpen artikel 1, tweede lid, a), tweede streepje, van het koninklijk besluit nr. 20. Die onduidelijkheid moet worden verholpen.

14.2. Daarnaast werd de gemachtigde gevraagd waarom een dergelijke voorrangsregeling is uitgewerkt en waarom de ontworpen regeling beperkt is tot de verhouding tussen de tarieven bedoeld in tabel A (6 %) en tabel B (12 %). Hierop antwoordde de gemachtigde het volgende:

> "Gelet op de voorliggende wijziging zouden meeneem- of afhaalmaaltijden, indien geen uitdrukkelijke uitsluiting in het koninklijk besluit nr. 20 zou worden voorzien, onder twee verschillende verlaagde btw-tarieven kunnen vallen, namelijk 6 pct. en 12 pct..
>
> Om dergelijke gelijktijdige toepassing van beide tarieven te vermijden, wordt het nieuwe tweede streepje in artikel 1, tweede lid, a), van het koninklijk besluit nr. 20 toegevoegd. Deze werkwijze is in het bijzonder geïnspireerd op overwegingen van pragmatische aard aangezien die aanpassing in de eigenlijke tekst van het koninklijk besluit nr. 20 opgenomen bepaling, het mogelijk maakt om niet systematisch in elk van de betrokken punten van elke betrokken rubriek van tabel A van de bijlage bij dit koninklijk besluit telkens opnieuw een uitsluiting te moeten voorzien. Die bepaling kan bovendien ook nog nuttig zijn bij eventuele toekomstige tarifaire wijzigingen tussen het btw-tarief van 6 pct. en 12 pct."

De gemachtigde voegde daar nog het volgende aan toe:

> "De verhouding tussen de toepassing van het standaard btw-tarief en het verlaagd btw-tarief ligt anders in die zin dat het standaard btw-tarief in principe altijd van toepassing is tenzij voor die leveringen van goederen en diensten die uitdrukkelijk zijn opgesomd in de bijlage van het koninklijk besluit nr. 20. In die context is het dus duidelijk dat er geen overlapping mogelijk is tussen het standaard btw-tarief en de verlaagde btw-tarieven: op voorwaarde dat de levering of de dienst is opgenomen in de bijlage (of niet is uitgesloten uit de aldaar gehanteerde omschrijving – zie bv. de voedingsmiddelen, zoals bv. kreeft e.d., die zijn uitgesloten van het verlaagd btw-tarief als 'luxe-producten'), zal het verlaagd btw-tarief automatisch voorrang hebben.
>
> Dat ligt anders, zoals uiteengezet onder het antwoord op vraag 6 voor de verhouding tussen de verschillende verlaagde btw-tarieven onderling, en in het bijzonder voor de verhouding tussen leveringen van voedingsmiddelen andere dan 'take-away' (levering van meeneemmaaltijden) en leveringen van voedingsmiddelen die 'take-away' (levering van meeneemmaaltijden) uitmaken. De onderlinge verhoudingen moeten daar wel adequaat worden geregeld waarbij, zoals reeds uiteengezet, om pragmatische redenen werd gekozen voor een algemene voorrangsregel eerder dan een uitsluiting in elk van de (talrijke) rubrieken of punten van de rubrieken.
>
> Ook al stelt zich momenteel het probleem enkel voor de verhouding tussen het verlaagd btw-tarief van 6 pct. en 12 pct., kan a priori niet worden uitgesloten dat hetzelfde probleem zich ooit zou stellen voor bv. de verhouding tussen 0 en 6 pct. In die omstandigheden zou om redenen van uniformiteit en toekomstbestendigheid het toepassingsgebied van de voorrangsregel inderdaad kunnen worden uitgebreid."

‡LW-BGCIOAFCD-HIHFJVT‡

14.3. Gelet op de toelichting van de gemachtigde, rijst de vraag in welke situaties goederen of diensten zowel aan het verlaagde tarief van 6 % als aan dat van 12 % zouden kunnen zijn onderworpen, en wanneer het tarief van 12 % dan zou worden toegepast.

Zo is het onduidelijk of deze voorrangsregel de voedingsmiddelen die op basis van tabel A aan het btw-tarief van 6 % zijn onderworpen, ook al zijn ze bereid, voortaan aan het btw-tarief van 12 % beoogt te onderwerpen. Indien dat het geval is, is het evenzeer onduidelijk waarom die bereiding dan niet wordt geschrapt in tabel A.

Meer specifiek vraagt de Raad van State zich af waarom, gelet op de ontworpen voorrangsregeling, in het verslag aan de Koning wordt vermeld dat wanneer er bij leveringen van goederen sprake is van "een formule of menu" waarbij voedsel en een drankje voor één enkele prijs worden verkocht (het klassieke voorbeeld is luidens het verslag aan de Koning een menu in een fastfoodrestaurant), elk van de verschillende goederen (hamburger, frieten, drankje) aan zijn *eigen* btw-tarief onderworpen blijft (hetzij 6 %, hetzij 12%).[32] Voor een magie-act, die een specifieke act kan zijn binnen het circus, verklaarde de gemachtigde dan weer dat hij is onderworpen aan het verlaagde tarief van 6 % als hij een niet-geïndividualiseerd onderdeel vormt van een circusvoorstelling waarvoor een globale prijs in rekening wordt gebracht.

Het lijkt er aldus op dat de ontworpen voorrangsregeling bij artikel 1, tweede lid, a), tweede streepje, van het koninklijk besluit nr. 20 niet alleen onduidelijk is, maar tevens op inconsistente wijze wordt toegepast in de voormelde voorbeelden. De draagwijdte van het toepassingsgebied van de ontworpen voorrangsregeling dient dan ook te worden herbekeken.

*

[32] Met name 6 % voor het drankje in het geval het om een niet-bereide non-alcoholische drank gaat (zoals een blikje frisdrank of een flesje water) en 12 % voor de bereide maaltijd (zoals de hamburger en de frietjes).

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

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 modifier différents taux de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : TVA) inscrits dans 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 : arrêté royal n° 20) dans le cadre de l'accord budgétaire pluriannuel. À cet effet, le projet modifie non seulement les régimes contenus à l'article 1er, alinéa 2, de l'arrêté royal n° 20 et dans les tableaux A et B de l'annexe de celui-ci, mais instaure également de nouvelles (sous-)catégories de biens et services qui sont soumises à un taux réduit de TVA différent (articles 1er à 8 du projet). Le rapport au Roi fait mention des mesures suivantes :

> « - le relèvement du taux de TVA de 12 p.c. à 21 p.c. pour la livraison de pesticides et, de manière générale, de produits phytopharmaceutiques ;
>
> - le relèvement du taux de TVA de 6 p.c. à 12 p.c. pour les prestations de services consistant en la fourniture de logements meublés et la mise à disposition d'emplacements de camping ;
>
> - le relèvement du taux de TVA de 6 p.c. à 12 p.c. pour les livraisons de certaines catégories de plats à emporter et de certaines catégories de denrées alimentaires consommables sans préparation complémentaire ;
>
> - l'abaissement du taux de TVA de 21 p.c. à 12 p.c. pour la fourniture de boissons non-alcoolisées dans le cadre de prestations de services de restaurant et de restauration ;
>
> - le relèvement du taux de TVA de 6 p.c. à 12 p.c. pour certaines prestations de services consistant en l'octroi du droit d'accéder à des installations culturelles, sportives ou de divertissement ».

L'arrêté envisagé entre en vigueur le 1er mars 2026 (article 9).

FONDEMENT JURIDIQUE

3. Le projet trouve son fondement juridique dans l'article 37, § 1er, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée du 3 juillet 1969 (ci-après : Code de la TVA), mentionné dans le préambule, aux termes duquel le Roi, par arrêté délibéré en Conseil des Ministres, 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 les Communautés européennes. Moyennant la même procédure, le Roi peut modifier la répartition et les taux, lorsque les contingences économiques ou sociales rendent ces mesures nécessaires.

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

4. Il résulte de l'article 37, § 2, du Code de la TVA que la confirmation par le législateur est requise : immédiatement après l'adoption de l'arrêté, la Chambre des représentants devra être saisie d'un projet de loi à cette fin.

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

A. Discordance entre le texte du projet et le rapport au Roi

5. Interrogé sur plusieurs dispositions du projet, le délégué dont l'attention a été attirée sur la discordance entre celles-ci et le commentaire dans le rapport au Roi, a déclaré que le rapport au Roi transmis au Conseil d'État, section de législation, n'était pas toujours conforme à la dernière version du texte du projet adopté par le Conseil des ministres :

> « Tegelijk kan worden aangegeven dat de wijzigingen die in het kader van die beslissing *in extremis* in de teksten werden aangebracht ervoor gezorgd hebben dat het verslag aan de Koning op sommige punten nog vatbaar is voor verdere verfijning en aanpassing ».

Ayant reçu une demande en ce sens, le délégué a transmis une nouvelle version officieuse du rapport au Roi, qui aurait été mise en conformité avec la dernière version du texte du projet lui-même. L'examen du Conseil d'État se fonde sur la version initiale officielle du rapport au Roi, mais, si nécessaire, des citations de la version officieuse adaptée de celui-ci (ci-après : rapport au Roi adapté) seront reproduites.

En tout état de cause, le rapport au Roi devra être complété, en tenant compte des précisions fournies par le délégué au Conseil d'État et du présent avis.

B. Le principe de neutralité fiscale en matière de TVA et les principes constitutionnels de légalité et d'égalité en matière fiscale

6. Le projet vise non seulement à modifier le taux de TVA pour certains biens et services, mais également à instaurer de nouvelles (sous-)catégories de biens et services qui sont soumises à un taux de TVA réduit différent. La question se pose de savoir si la différence de traitement entre les diverses catégories de biens et de services respecte le principe de neutralité fiscale en matière de TVA et les principes constitutionnels de légalité et d'égalité en matière fiscale.

1. Le cadre juridique

6.1. Plusieurs considérants [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 : directive TVA) font référence à la neutralité en matière de TVA. Dans ses arrêts, la Cour de justice

[1] Considérants 5, 7, 13, 30 et 34 de la directive TVA.

‡LW-BGCIOAFCD-HIHFJVT‡

de l'Union européenne a concrétisé ce principe de neutralité fiscale, comme le respect de celui-ci lors de l'instauration de taux réduits de TVA.

Aux termes de l'article 96 de la directive TVA, le même taux de TVA, à savoir le taux normal fixé par chaque État membre, s'applique aux livraisons de biens et aux prestations de services [2]. Par dérogation à ce principe, l'article 98 de cette directive prévoit la possibilité d'appliquer des taux réduits de TVA. L'annexe III de la directive TVA contient une liste exhaustive de catégories de livraisons de biens et de prestations de services auxquelles les taux réduits visés à cet article 98 peuvent être appliqués [3]. La finalité de cette annexe est de rendre moins onéreux, et donc plus accessibles pour le consommateur final, qui supporte en définitive la TVA, certains biens considérés comme étant particulièrement nécessaires [4]. Concernant le contenu spécifique de l'annexe III de la directive TVA, la Cour de justice a estimé que le législateur de l'Union dispose d'un large pouvoir d'appréciation, dès lors que lorsqu'il adopte une mesure de nature fiscale, il est appelé à procéder à des choix de nature politique, économique et sociale, et à hiérarchiser des intérêts divergents ou effectuer des appréciations complexes [5]. Ainsi, il appartient aux États membres, sous réserve de respecter le principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de la TVA, de déterminer plus précisément parmi les livraisons de biens et les prestations de services incluses dans les catégories de l'annexe III de la directive TVA celles auxquelles le taux réduit s'applique [6]. Lorsqu'un État membre choisit ainsi de faire usage de la possibilité d'appliquer *de manière sélective* le taux *réduit* de TVA à certaines livraisons de biens ou prestations de services spécifiques mentionnées dans l'annexe III de la directive TVA, il convient de respecter à cet égard le principe de neutralité fiscale [7]. À ce sujet, la Cour de justice a estimé ce qui suit :

> « 43 Ce principe s'oppose à ce que, du point de vue de la TVA, des biens ou des prestations de services semblables, qui se trouvent en concurrence les uns avec les autres, soient traités de manière différente (arrêt du 9 septembre 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, point 37 et jurisprudence citée).
>
> 44 Selon une jurisprudence constante, afin de déterminer si des biens ou des prestations de services sont semblables, il convient de tenir principalement compte du point de vue du consommateur moyen. Des biens ou des prestations de services sont semblables lorsqu'ils présentent des propriétés analogues et répondent aux mêmes besoins auprès du consommateur, en fonction d'un critère de comparabilité dans l'utilisation, et lorsque les différences existantes n'influent pas de manière considérable sur la décision du consommateur moyen de recourir à l'un ou à l'autre desdits biens ou prestations de services (arrêt du 9 septembre 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, point 38 et jurisprudence citée).

---

[2] C.J.U.E., 4 juin 2015, C-161/14, non publié, ECLI:EU:C:2015:355, *Commission/Royaume-Uni,* considérant 22 et jurisprudence citée.

[3] C.J.U.E., 9 mars 2017, C-573/15 ,ECLI:EU:C:2017:189, *État belge/Oxycure Belgium SA,* considérants 20-23 et 28.

[4] C.J.U.E., 17 janvier 2013, C-360/11, ECLI:EU:C:2013:17, *Commission c. Espagne*, considérant 48.

[5] C.J.U.E., 7 mars 2017, C-390/15, ECLI:EU:C:2017:174, *RPO*, considérant 54.

[6] C.J.U.E., 9 septembre 2021, C-406/20, ECLI:EU:C:2021:720, *Phantasialand,* considérant 25 ; C.J.U.E., 9 novembre 2017, C-499/16, ECLI:EU:C:2017:846, *AZ,* considérant 23 et jurisprudence citée.

[7] C.J.U.E., 27 février 2014, C-454/12 et C-455/12, ECLI:EU:C:2014:111, *Pro Med Logistik et Pongratz,* considérant 45 ; C.J.U.E., 6 mai 2010, C-94/09, ECLI:EU:C:2010:253, *Commission/France,* considérant 30 ; C.J.U.E., 3 avril 2008, C-442/05, ECLI:EU:C:2008:184, *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, considérants 41 et 43.

‡LW-BGCIOAFCD-HIHFJVT‡

45 En d'autres termes, il s'agit d'examiner si les biens ou les prestations de services en cause se trouvent, du point de vue du consommateur moyen, dans un rapport de substitution. En effet, dans cette hypothèse, l'application de taux de TVA différents est susceptible d'affecter le choix du consommateur, ce qui indiquerait, par conséquent, une violation du principe de neutralité fiscale (arrêt du 9 septembre 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, point 39 et jurisprudence citée) » [8].

La Cour de justice a encore ajouté que des notions doivent être interprétées conformément à leur sens habituel dans le langage courant et qu'une interprétation stricte s'impose dès lors que la faculté d'appliquer un taux réduit de TVA constitue une dérogation au principe de l'application du taux normal [9].

6.2. Dès lors que l'arrêté royal envisagé doit être immédiatement confirmé par le législateur (observation 4), le principe de légalité en matière fiscale relève également du cadre juridique. Il résulte du principe de légalité en matière fiscale, consacré par les articles 170, § 1er, et 172, alinéa 2, de la Constitution, que le législateur doit fixer lui-même tous les éléments essentiels permettant de déterminer la dette d'impôt des contribuables, tels que la désignation des contribuables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations d'impôt.

Selon la Cour constitutionnelle, le principe de légalité en matière fiscale exige par ailleurs que la loi contienne des critères précis, non équivoques et clairs desquels il peut se déduire qui est redevable de l'impôt et pour quel montant. La condition selon laquelle les impôts et exemptions d'impôts doivent être clairement définis par la loi est remplie lorsque le justiciable peut savoir, à partir du libellé de la disposition pertinente et, au besoin, à l'aide de son interprétation par les juridictions, s'il est ou non redevable et pour quel montant [10].

6.3. Selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, une différence de traitement n'est compatible avec les principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination que si cette différence repose sur un critère objectif et est raisonnablement justifiée. L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure concernée ainsi que de la nature des principes en cause ; le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsqu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé [11]. L'article 172 de la Constitution confirme l'applicabilité des règles constitutionnelles d'égalité et de non-discrimination (articles 10 et 11 de la Constitution) en matière d'impôts. Cette disposition constitue en effet une précision ou une application particulière du principe général d'égalité formulé à l'article 10 de la Constitution.

---

[8] C.J.U.E., 3 février 2022, C-515/20, ECLI:EU:C:2022:73, *B AG/Finanzamt A.*

[9] C.J.U.E., 9 septembre 2021, C-406/20, ECLI:EU:C:2021:720, *Phantasialand,* considérant 29 ; C.J.U.E., 19 décembre 2019, C-715/18, ECLI:EU:C:2019:1138, *Segler-Vereinigung Cuxhaven,* considérant 25 et jurisprudence citée.

[10] C.C., 14 mars 2024, n° 30/2024, B.3.2.

[11] Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle. Voir par exemple : C.C., 17 juillet 2014, n° 107/2014, B.12 ; C.C., 25 septembre 2014, n° 141/2014, B.4.1 ; C.C., 30 avril 2015, n° 50/2015, B.16 ; C.C., 18 juin 2015, n° 91/2015, B.5.1 ; C.C., 16 juillet 2015, n° 104/2015, B.6 ; C.C., 16 juin 2016, n° 94/2016, B.3 ; C.C., 18 mai 2017, n° 60/2017, B.11 ; C.C., 15 juin 2017, n° 79/2017, B.3.1 ; C.C., 19 juillet 2017, n° 99/2017, B.11 ; C.C., 28 septembre 2017, n° 104/2017, B.8.

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

La Cour constitutionnelle accorde à cet égard un pouvoir d'appréciation étendu au législateur fiscal. Elle considère ainsi ce qui suit :

> « En matière fiscale, le législateur dispose d'un pouvoir d'appréciation étendu. Tel est notamment le cas lorsqu'il détermine les redevables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations d'impôts qu'il prévoit. Dans cette matière, la Cour ne peut censurer les choix politiques du législateur et les motifs qui les fondent que s'ils reposent sur une erreur manifeste ou sont déraisonnables » [12].

2. L'appréciation des mesures en projet au regard du cadre juridique

7. Le projet contient plusieurs mesures diverses, dont la conformité de chacune d'elle avec le principe de neutralité fiscale, le principe de légalité et le principe d'égalité a été examinée séparément ci-après.

7.1. Selon le Conseil d'État, les mesures en projet suivantes sont justifiables au regard des principes précités, à condition d'intégrer de plus amples explications et une justification plus solide dans le rapport au Roi :

- le relèvement du taux de TVA de 12 % à 21 % pour la livraison de pesticides et, de manière générale, de produits phytopharmaceutiques (articles 2 et 7 du projet) ;

- le relèvement du taux de TVA de 6 % à 12 % pour les prestations de services consistant en la fourniture de logements meublés et la mise à disposition d'emplacements de camping (articles 4 et 8 du projet) et

- l'abaissement du taux de TVA de 21 % à 12 % pour la fourniture de boissons non-alcoolisées dans le cadre de prestations de services de restaurant et de restauration (article 5 du projet).

7.2. Il en va toutefois autrement des mesures en projet suivantes, pour lesquelles le Conseil d'État n'aperçoit pas comment elles peuvent se justifier au regard des principes précités :

- le relèvement du taux de TVA de 6 % à 12 % pour certaines prestations de services consistant en l'octroi du droit d'accéder à des installations culturelles ou de divertissement (articles 3 et 6 du projet) et

- le relèvement du taux de TVA de 6 % à 12 % pour les livraisons de certaines catégories de plats à emporter et de certaines catégories de denrées alimentaires consommables sans préparation complémentaire (article 5 du projet).

[12] C.C., 13 mars 2025, n° 42/2025, B.5.

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

2.1. Mesures en projet justifiables au regard du cadre juridique, moyennant de plus amples explications et une justification plus solide

1) Le relèvement du taux de TVA de 12 % à 21 % pour la livraison de pesticides et, de manière générale, de produits phytopharmaceutiques (articles 2 et 7 du projet)

8. L'article 7 du projet abroge la rubrique III du tableau B de l'annexe de l'arrêté royal n° 20. De ce fait, les « produits phytopharmaceutiques agréés par le Ministre qui a l'Agriculture dans ses attributions » ne sont plus soumis au taux réduit de TVA de 12 %, mais au taux ordinaire de TVA de 21 %. L'article 2 du projet ajoute une précision au point 8 de la rubrique XII du tableau A de l'annexe de l'arrêté royal n° 20, à savoir que le taux réduit de TVA de 6 % pour les engrais ne concerne pas ceux « qui sont mélangés à des produits phytopharmaceutiques ».

8.1. Invité à fournir des explications, le délégué a précisé que le relèvement du taux de TVA de 12 % à 21 % pour les produits phytopharmaceutiques ne donnerait pas lieu à une mesure compensatoire pour les exploitations agricoles dites forfaitaires, et que, par conséquent, le relèvement du taux pour cette catégorie d'exploitations agricoles impliquerait un surcoût :

> « De landbouwondernemingen in België passen ofwel de normale btw-regeling toe, ofwel een bijzondere btw-regeling die niet in een recht op aftrek voorziet ten aanzien van de btw die hen in rekening werd gebracht.
>
> In het eerste geval komt de btw-verhoging niet ten laste van de betrokken landbouwondernemingen aangezien ze het verhoogde btw-bedrag dat hen na de tariefverhoging in rekening wordt gebracht door hun leverancier van fytofarmeceutische producten volledig in aftrek zullen kunnen brengen.
>
> In het tweede geval moet rekening worden gehouden met het feit dat de bijzondere btw-regeling die van toepassing is op landbouwondernemers een forfaitaire regeling uitmaakt '*ter compensatie van de btw die is betaald over de aankopen van goederen en diensten van de forfaitair belaste landbouwers*' (artikel 296, lid 1, in fine, van de btw-richtlijn – zie ook artikel 57, § 2, van het Btw-Wetboek). Aldus wordt de niet-aftrekbare btw voor de landbouwers gecompenseerd aan de hand van de binnen de regeling geldende forfaitaire compensatiepercentages die worden bepaald aan de hand van de macro-economische gegevens over de laatste drie jaar betreffende uitsluitend de forfaitair belaste landbouwers en mogen naar boven of naar beneden op een half punt worden afgerond (artikel 298, eerste en tweede alinea, van de btw-richtlijn). De percentages worden in België afgerond op een half procent naar beneden (artikel 57, § 2, vierde lid, tweede zin, van het Btw-Wetboek).
>
> Uit de berekeningen van de studiedienst is gebleken dat de impact van de tariefverhoging voor de fytofarmaceutische producten voor de landbouwondernemingen die de bijzondere landbouwregeling toepassen binnen de voormelde afrondingsmarge zou vallen ».

8.2. Pour justifier la mesure, le rapport au Roi fait référence à l'article 105*bis*, paragraphe 4, deuxième phrase, de la directive TVA, qui s'énonce comme suit :

> « Les taux réduits ou les exonérations avec droit à déduction de la TVA payée au stade antérieur applicables aux pesticides chimiques et aux engrais chimiques cessent de s'appliquer au plus tard le 1er janvier 2032 ».

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

Toutefois, au regard des principes de neutralité et d'égalité, cette disposition ne peut pas en soi offrir de justification suffisante pour les nouvelles distinctions entre les engrais et les produits phytopharmaceutiques que les articles 2 et 7 du projet instaurent. En effet, il n'existe à l'heure actuelle pas encore d'obligation de ne plus appliquer le taux réduit de TVA. En conséquence, la question se pose de savoir si les auteurs du projet entendent plutôt faire référence aux *considérants qui sous-tendent* l'instauration de l'article 105*bis*, paragraphe 4, deuxième phrase, de la directive TVA. Le considérant 4 de la directive (UE) 2022/542 du Conseil du 5 avril 2022 'modifiant les directives 2006/112/CE et (UE) 2020/285 en ce qui concerne les taux de taxe sur la valeur ajoutée' (qui a inséré l'article 105*bis* dans la directive TVA) mentionne ce qui suit :

> « Le cadre juridique permettant l'application de taux réduits devrait être globalement cohérent avec les autres politiques de l'Union, par exemple avec le règlement (UE) 2021/522 du Parlement européen et du Conseil [...] et la communication de la Commission du 11 décembre 2019 intitulée 'Le pacte vert pour l'Europe'. (...) En outre, les États membres devraient avoir la possibilité de contribuer à une économie verte et neutre pour le climat en appliquant des taux réduits aux livraisons ou prestations de biens ou services respectueux de l'environnement, tout en préparant la suppression progressive du traitement préférentiel existant pour les livraisons ou prestations de biens ou services préjudiciables à l'environnement ».

Les considérants qui sous-tendent l'instauration de l'article 105*bis*, paragraphe 4, deuxième phrase, de la directive TVA, ne semblent toutefois pas non plus pouvoir justifier le relèvement du taux de TVA de 12 % à 21 % instauré par les articles 2 et 7 du projet. En effet, selon le rapport au Roi, les dispositions en projet visent non seulement les pesticides chimiques, mais par exemple également les coccinelles qui sont utilisées comme pesticide, alors que le taux réduit de TVA de 6 % pour les engrais (chimiques) reste effectivement maintenu.

À la question de savoir comment la suppression du taux réduit de TVA de 12 % pour les « produits phytopharmaceutiques agréés par le Ministre qui a l'Agriculture dans ses attributions » peut alors se justifier (article 7 du projet), alors que le taux réduit de TVA de 6 % pour les engrais chimiques reste effectivement maintenu (article 2 du projet), le délégué a répondu ce qui suit :

> « Deze maatregel is een politieke (budgettaire) keuze die binnen de grenzen van de btw-richtlijn valt. De toepassing van een verlaagd btw-tarief vormt immers louter een optie voor de lidstaten en maakt geen verplichting uit voor de lidstaten. In die context heeft het feit dat vanaf 2032 in ieder geval geen verlaagd tarief meer kan worden toegepast voor de chemische bestrijdingsmiddelen ertoe bijgedragen dat die goederen in het kader van het onderhandelingsproces prioritair werden onderzocht, aangezien derhalve minstens voor een belangrijk deel van de fytofarmaceutische producten vanaf die datum hoe dan ook het verlaagd btw-tarief zou moeten worden verlaten.
>
> Het (tijdelijke) verschil in behandeling tussen chemische bestrijdingsmiddelen en chemische meststoffen is verder eveneens een beleidskeuze die evenmin in strijd is met de door het Hof van Justitie van de Europese Unie vastgestelde rechtspraak inzake btw-tarieven. Die twee producten zijn niet soortgelijk en vormen geen concurrentie voor elkaar, aangezien ze naar aard en functie voor de gemiddelde consument duidelijk verschillend zijn. De toepassing van verschillende tarieven op die twee producten vormt dan ook geen juridisch probleem in het kader van de btw-richtlijn.

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

Daarnaast zou de gelijktijdige toepassing van het normale btw-tarief op deze twee types producten voor de landbouwsector (zie […] hierboven – in het bijzonder voor de landbouwondernemingen die de bijzondere btw-regeling verder willen blijven toepassen) mogelijks aanleiding geven tot een onevenredige verdeling van de inspanningen die van de burgers en de ondernemingen worden gevraagd in het kader van het huidige begrotingsoefening (of desgevallend aanleiding geven tot een aanpassing van het forfaitaire compensatiepercentage waardoor de budgettaire efficiëntie van de maatregel zou worden ondergraven) ».

Invité plus spécifiquement à clarifier comment, dans le rapport au Roi, le commentaire selon lequel les pesticides *biologiques* sont soumis au taux normal peut se concilier avec la justification immédiatement subséquente de la finalité sous-jacente de la directive TVA de supprimer les taux réduits de TVA sur les pesticides « chimiques » d'ici le 1er janvier 2032, le délégué a donné la réponse suivante :

« De btw-richtlijn voorziet dat lidstaten een verlaagd btw-tarief kunnen toepassen op de leveringen van goederen en diensten die zijn opgenomen in bijlage III van de btw-richtlijn. Vermits het een optie betreft, zijn lidstaten er niet toe gehouden om van die mogelijkheid gebruik te maken. Wanneer ze wel van die optie gebruik maken, zijn ze er evenmin toe gehouden om het verlaagd btw-tarief toe te passen op alle handelingen van een bepaald punt of op de volledige draagwijdte van een onderdeel van dat punt, mits ze rekening houden met neutraliteitsbeginsel dat zich op dwingende wijze aan hen opdringt.

Met betrekking tot bestrijdingsmiddelen (ongeacht de aard ervan) gold, tot voor de hervorming van de bijlage III van de btw-richtlijn bij richtlijn (EU) 2022/542 van de Raad van 5 april 2022 tot wijziging van Richtlijnen 2006/112/EG en (EU) 2020/285 wat de btw-tarieven betreft, dat de levering ervan aan een verlaagd btw-tarief kon worden onderworpen op grond van punt 11 van de bijlage III van de btw-richtlijn.

Ingevolge de voormelde Europese btw-tariefhervorming heeft de Europese wetgever beslist dat die mogelijkheid vanaf 1 januari 2032 niet langer zou openstaan voor de chemische bestrijdingsmiddelen. De mogelijkheid om desgevallend na die datum een verlaagd btw-tarief in te voeren of te behouden voor andere dan chemische bestrijdingsmiddelen werd dus, *a contrario*, behouden.

De btw-richtlijn verplicht lidstaten derhalve enkel om een [standaard] btw-tarief in te voeren voor chemische bestrijdingsmiddelen vanaf 1 januari 2032. Lidstaten die voor die datum al een verlaagd btw-tarief toepassen op bestrijdingsmiddelen worden in die context dus de volgende beleidsopties gelaten:

- Anticiperen op die uitsluiting door voor 1 januari 2032 al in de toepassing van het standaard btw-tarief te voorzien:

  ° louter voor chemische bestrijdingsmiddelen, of

  ° voor alle bestrijdingsmiddelen;

- Wachten tot 1 januari 2032 om in de toepassing van het standaard btw-tarief te voorzien:

  ° louter voor chemische bestrijdingsmiddelen (en desgevallend op een later tijdstip het standaard btw-tarief uitbreiden tot alle bestrijdingsmiddelen), of

  ° voor alle bestrijdingsmiddelen.

Binnen deze mogelijke beleidsopties heeft de regering ervoor geopteerd om, rekening houdend met de verplichting om vanaf 1 januari 2032 hoe dan ook het standaard btw-tarief toe te passen op de chemische bestrijdingsmiddelen, nu op die verplichting te

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

anticiperen en tegelijkertijd af te zien van de mogelijkheid om nog verder een verlaagd btw-tarief toe te passen voor de andere dan chemische bestrijdingsmiddelen voor zover zij op dit moment konden gelden als erkende fytofarmaceutische producten (wat niet het geval is voor levende organismen zoals bv. lieveheersbeestjes die worden gebruikt in het kader van de bestrijding van bladluizen, die momenteel hoe dan ook al aan het standaard btw-tarief onderworpen zijn). Op die manier worden de bestrijdingsmiddelen, ongeacht de specifieke aard ervan, aldus voortaan aan een uniforme btw-tarifering onderworpen, wat juridisch een correcte uitoefening vormt van de opties die momenteel door de btw-richtlijn worden geboden en het meteen overbodig maakt om op 1 januari 2032 in deze materie nog tarifair in te grijpen.

Deze benadering houdt aldus in dat er geen bijkomende uitzondering wordt voorzien op de normale btw-regels (belastingheffing aan het standaardtarief), maar dat er wel wordt voorzien in het herstel van de normaal toepasselijke btw-regels door een bestaande categorie waarvoor ooit in een uitzondering werd voorzien (verlaagd btw-tarief van 6 pct.) voortaan globaal terug te onderwerpen aan belastingheffing aan het standaard btw-tarief.

Deze benadering kadert, zoals een aantal andere tarifaire maatregelen in deze hervorming, in een globale dubbele doelstelling:

- de vermindering van de zogenaamde '*VAT gap*[13]' door zowel maatregelen te nemen om de zogenaamde '*VAT compliance gap*[14]' terug te dringen (maatregelen om de niet-naleving tegen te gaan zoals de recent ingevoerde elektronische facturering waarop later een elektronische rapportering zal worden geënt) als de *(actionable)* '*VAT policy gap*[15]' terug te dringen door geleidelijk aan, waar de nationale regelgever daartoe de juridische mogelijkheden heeft, afwijkingen op de normale regels van belastingheffing aan het standaard btw-tarief terug te schroeven;
- de geleidelijke overgang van belastingheffing op inkomsten naar belastingheffing op consumptie ».

8.3. Au regard des principes d'égalité et de neutralité en matière fiscale, on complètera le rapport au Roi par les précisions et la justification fournies par le délégué en ce qui concerne la suppression du taux réduit de TVA de 12 % pour les « produits phytopharmaceutiques agréés par le Ministre qui a l'Agriculture dans ses attributions », alors que le taux réduit de TVA de 6 % pour les engrais (chimiques) reste maintenu.

2) Le relèvement du taux de TVA de 6 % à 12 % pour les prestations de services consistant en la fourniture de logements meublés et la mise à disposition d'emplacements de camping (articles 4 et 8 du projet)

9. L'article 4 du projet supprime la rubrique XXX ('Hôtels, camping' : « 1° La fourniture de logements meublés, avec ou sans petit déjeuner. 2° La mise à disposition d'emplacements pour le camping. ») du tableau A de l'annexe de l'arrêté royal n° 20, tandis que

[13] Écart de TVA.

[14] Écart de TVA lié au respect des obligations fiscales.

[15] Écart lié à la politique en matière de TVA.

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

l'article 8 du projet insère ces prestations de services dans la rubrique IV du tableau B de l'annexe du même arrêté royal. Il s'ensuit que le taux réduit de TVA pour ces services passe de 6 % à 12 %.

Interrogé sur l'application du régime en projet aux formes de séjours du type *Airbnb*, le délégué a donné la réponse suivante :

> « In de circulaire wordt inderdaad niet specifiek melding gemaakt van Airbnb, maar er wordt wel op neutrale wijze en in objectieve termen beschreven wat de voorwaarden zijn waaronder andere aanbieders van gemeubeld logies dan hotels en motels binnen het toepassingsgebied kunnen vallen van de in artikel 44, § 3, 2°, a), derde streepje, van het Btw-Wetboek bedoelde uitzondering op de vrijstelling voor onroerende verhuur.
>
> De verwijzing naar het type Airbnb in combinatie met de verwijzing naar de circulaire 2022/C/119 moet dan ook in die zin worden begrepen dat het gaat om die gevallen van gemeubeld logies binnen Airbnb die beantwoorden aan de in die circulaire toegelichte toepassingsvoorwaarden van artikel 44, § 3, 2°, a), derde streepje, van het Btw-Wetboek ».

Dans un souci de clarté, mieux vaudrait intégrer les nuances figurant dans la réponse du délégué dans le rapport au Roi.

3) L'abaissement du taux de TVA de 21 % à 12 % pour la fourniture de boissons non alcoolisées dans le cadre de prestations de services de restaurant et de restauration (article 5 du projet)

10. En ce qui concerne l'abaissement du taux de TVA de 21 % à 12 % au point 1 en projet de la rubrique I du tableau B de l'annexe de l'arrêté royal n° 20 pour les boissons non alcoolisées dans le cadre de prestations de services de restaurant et de restauration, le rapport au Roi ne fournit pas de justification.

Le rapport au Roi mentionne cependant ce qui suit : « La présente mesure est en réalité reprise telle quelle, de manière permanente, de la mesure temporaire envisagée pendant la période Covid à partir du 8 juin 2020 jusqu'au 31 décembre 2020 ». Dans la mesure où le régime en projet correspond à celui pris pendant la période Covid (lors de laquelle un taux réduit de TVA de 6 % était prévu), force est de constater que la justification fournie pour l'arrêté royal du 8 juin 2020 '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 les mesures visant à soutenir le secteur de l'horeca' n'est pas transposable au projet présentement soumis pour avis en raison de son contexte social spécifique.

L'exclusion des boissons alcoolisées pourrait du reste être comprise comme tenant compte des effets sur la santé. Toutefois, cela soulève alors la question de la justification d'un abaissement du taux de TVA pour les boissons sucrées [16].

[16] Voir CONSEIL SUPÉRIEUR DE LA SANTÉ, 'Recommandations alimentaires pour la population belge (2025)', n° 9805-9807, pp. 45-48, https://www.hgr-css.be/file/download/c36bf16b-441d-4574-bfd0-acc4d940d288/9jPRTzzYE6Oo8iwmrJ4EwEXIOv199lmbCBHilNTs7O03d.pdf.

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

À la lumière du principe d'égalité, les auteurs du projet seraient bien avisés de justifier adéquatement cet abaissement du taux de TVA dans le rapport au Roi.

2.2. Les mesures en projet pour lesquelles le Conseil d'État ne voit pas de justification raisonnable au regard du cadre juridique

1) Le relèvement du taux de TVA de 6 % à 12 % pour certaines prestations de services consistant en l'octroi du droit d'accéder à des installations culturelles ou de divertissement (articles 3 et 6 du projet)

11. L'article 6 du projet rétablit la rubrique II du tableau B de l'annexe de l'arrêté royal n° 20, de sorte que le taux réduit de TVA pour « [l]'octroi du droit d'accéder à des installations culturelles, sportives ou de divertissement » et l'octroi du droit de les utiliser [17] est revu à la hausse de 6 % à 12 %. En outre, la rubrique XXVIII du tableau A de l'annexe de l'arrêté royal n° 20, qui régit actuellement l'octroi du droit d'accéder à des installations culturelles, sportives ou de divertissement, est remplacée par l'article 3 du projet par un régime limité à certaines formes d'art pour lesquelles le taux réduit de TVA de 6 % reste maintenu. Ainsi, seuls « [l]'octroi du droit d'accéder à des installations pour le théâtre (de rue), la chorégraphie, le cirque, l'opéra et la musique classique » et l'octroi du droit de les utiliser [18] sont encore soumis au taux réduit de TVA de 6 %.

11.1. Le rapport au Roi précise que cette mesure en projet ne modifie en rien la portée des exemptions visées à l'article 44, § 2, 7° et 9°, du Code de la TVA. Aux termes de ces dispositions sont exemptées de TVA :

> « 7° les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, fournies par l'exploitant aux visiteurs et relatives à la visite, guidée ou non, de musées, monuments, sites, parcs aménagés, jardins botaniques et zoologiques, lorsque cet exploitant est un organisme qui ne poursuit pas un but lucratif et que les recettes qu'il retire de cette activité exemptée servent exclusivement à en couvrir les frais; »
>
> et
>
> « 9° l'organisation de représentations théâtrales, chorégraphiques ou cinématographiques, d'expositions, de concerts ou de conférences ainsi que les livraisons de biens étroitement liées à ces prestations de services par des organismes reconnus par l'autorité compétente, et pour autant que les recettes tirées de leurs activités, servent uniquement à en couvrir les frais ».

À cet égard, le rapport au Roi, se référant au commentaire TVA relatif à l'actuelle rubrique XXVIII du tableau A de l'annexe de l'arrêté royal n° 20, explique que pour l'application

[17] À l'exception :
1° du droit d'utiliser des appareils automatiques de divertissement ;
2° de la mise à disposition de biens meubles.

[18] À l'exception :
1° du droit d'utiliser des appareils automatiques de divertissement ;
2° de la mise à disposition de biens meubles.

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

de l'exemption inscrite à l'article 44, § 2, 9°, du Code de la TVA, deux conditions cumulatives doivent être remplies : l'organisme doit être reconnu par l'autorité compétente et les recettes tirées des activités de cet organisme servent uniquement à en couvrir les frais. Il est en outre précisé que pour l'application de l'article 44, § 2, 9°, du Code de la TVA « aucune distinction de nature qualitative n'est opérée en ce qui concerne les manifestations de nature artistique. Le caractère artistique ou culturel de cette activité dépend non pas de critères fixés au niveau fiscal mais de dispositions fixant la reconnaissance de ce caractère culturel telles qu'adoptées par les autorités compétentes ».

Le régime en projet ne prévoit donc pas de modifier cette exemption de la TVA pour ces organismes reconnus. Toutefois, selon le rapport au Roi, il doit avant tout être question d'une « installation » pour le régime en projet également :

> « Il s'agit d'un local ou d'un emplacement auquel les utilisateurs ont accès. Il n'est pas requis que ce local ou cet emplacement soit permanent ; il peut avoir un caractère temporaire (par exemple : une attraction foraine). En outre, cette installation doit être dédiée à la culture, au sport ou au divertissement ».

Le rapport au Roi précise à cet égard que « les activités et manifestations suivantes effectuées dans de telles installations » sont ainsi visées :

> « - l'accès à une salle de sport, de fitness, de danse, etc. ;
>
> - l'accès à des manifestations sportives (football, basket-ball, tennis, etc.) ;
>
> - l'accès aux musées, monuments, sites, parcs aménagés, parcs d'aventures, saunas, bowling, karting, escape rooms, jardins botaniques et zoologiques ;
>
> - les concerts de musique et/ou de chansons (quelle qu'en soit la nature artistique), qu'ils se déroulent en plein air ou dans une salle, dans le cadre d'un évènement particulier ou d'un festival ;
>
> - les représentations cinématographiques ou théâtrales, les spectacles de danse, de magie, de stand-up, etc. ;
>
> - l'accès à des expositions ou conférences ».

Le rapport au Roi ne fournit pas davantage d'explications quant à la sélection de ces activités et manifestations.

11.2. Afin de préciser le régime en projet et en vue de son appréciation au regard des principes de neutralité, de légalité et d'égalité en matière fiscale, plusieurs questions ont été posées au délégué.

11.2.1. À la question générale de savoir si la référence au commentaire TVA relatif à l'actuelle rubrique XXVIII du tableau A de l'annexe de l'arrêté royal n° 20 sera maintenue telle quelle dans le rapport au Roi, alors que les articles 3 et 6 du projet instaurent une distinction entre différentes installations culturelles ou de divertissement qui sont soumises à un taux de TVA de soit 6 %, soit 12 %, le délégué a répondu ce qui suit :

> « De verwijzing in het verslag aan de Koning dateert van vóór de wijziging, in extremis, van de tekst waarbij de toekenning van het recht van toegang tot inrichtingen die bepaalde culturele diensten verstrekken toch aan het verlaagd btw-tarief van 6 pct. werd gehouden. De commentaar wordt daarbij aangehaald om te verduidelijken onder welke

‡LW-BGCIOAFCD-HIHFJVT‡

aanvullende voorwaarden, die losstaan van de aard van de verstrekte dienst op zich, de vrijstelling van toepassing is en dus, a contrario, wanneer het verlaagd btw-tarief (voortaan dus van 6 of 12 pct, van toepassing kan zijn). Dat specifieke aspect behoudt nog altijd onverkort zijn relevantie, zowel voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief van 6 pct. als van het verlaagde btw-tarief van 12 pct.

Dat neemt niet weg dat voor de aspecten die wel rechtstreeks verbonden zijn met de aard van de verstrekte dienst de commentaar inderdaad zal moeten worden aangevuld met een bijkomend deel dat specifiek daarop betrekking heeft ».

À la lumière du principe de légalité en matière fiscale, il convient à tout le moins d'éliminer toute équivoque et confusion qui seraient (encore) créées par le rapport au Roi (adapté).

11.2.2. Invité à justifier la différence de traitement entre les installations visées à l'article 3 du projet (« Installations pour le théâtre (de rue), la chorégraphie, le cirque, l'opéra et la musique classique ») et celles visées à l'article 6 du projet (« Installations culturelles, sportives ou de divertissement »), le délégué a répondu comme suit :

« Zoals aangegeven in het verslag aan de Koning voorziet het Btw-Wetboek momenteel in twee afzonderlijke vrijstellingen met betrekking tot de toekenning van het recht op toegang tot instellingen van culturele aard, met name artikel 44, § 2, 7° en 9°, van het Btw-Wetboek. Het verlaagd btw-tarief werd eerst en vooral beperkt tot die diensten die niet worden bedoeld in artikel 44, § 2, 7°, van het Wetboek en uitsluitend op eerder passieve diensten betrekking hebben. Het verlaagd btw-tarief van 6 pct. werd aldus beperkt tot de in artikel 44, § 2, 9°, van het Btw-Wetboek bedoelde diensten die doorgaans eerder betrekking hebben op diensten in de vorm van voorstellingen of opvoeringen met een actieve betrokkenheid van uitvoerende kunstenaars ».

Il ne ressort pas actuellement du rapport au Roi que le taux réduit de TVA de 6 % vise plutôt des « voorstellingen of opvoeringen met een actieve betrokkenheid van uitvoerende kunstenaars » [19], tandis que les « eerder passieve diensten » [20] seront soumis au taux réduit de TVA de 12 %. Cependant, ainsi qu'il ressortira de ce qui suit, le Conseil d'État n'aperçoit de toute façon pas pourquoi des installations pour des « voorstellingen of opvoeringen met een actieve betrokkenheid van uitvoerende kunstenaars » au sens de l'article 3 du projet continuent d'être soumises au taux réduit de TVA de 6 %, alors que des représentations ou spectacles similaires qui ne peuvent être qualifiées comme étant du théâtre (de rue), de la chorégraphie, du cirque, de l'opéra et de la musique classique mais qui se déroulent eux aussi « met een actieve betrokkenheid van uitvoerende kunstenaars » sont soumises au taux réduit de TVA de 12 % (article 6 du projet).

11.2.3. Dès lors que l'explication figurant dans le rapport au Roi donne l'impression que la liste des « activités et manifestations [...] effectuées dans de telles installations » (observation 11.1) doit être lue en vue de l'application de « la nouvelle rubrique II du tableau B de l'annexe à l'arrêté royal n° 20 » (article 6 du projet), à laquelle s'applique selon ce passage du rapport au Roi *mutatis mutandis* le commentaire TVA relatif à la rubrique XXVIII actuelle du tableau A de cette

[19] Traduction libre : représentations ou spectacles impliquant une participation active des artistes-interprètes ou exécutants.

[20] Traduction libre : services relativement passifs.

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

annexe (observation 11.2.1)[21], il a été demandé au délégué de fournir des explications supplémentaires concernant la distinction des taux de TVA entre certaines représentations. Le délégué a répondu à cette question en ces termes :

« - '(straat)*theater*' (artikel 3 = 6 %) en '*theater*voorstellingen' (toelichting bij artikel 6 = 12 %)

De verhouding tussen beide voormelde termen legt een meer fundamentele incongruentie bloot tussen de verwoording in de tekst en in het verslag aan de Koning.

De tekst luidt:

'De toekenning van het recht op toegang tot inrichtingen voor theater, straattheater, choreografie, circus, opera en klassieke muziek alsmede de toekenning van het recht gebruik ervan te maken,'.

De toelichting luidt:

'Het tarief van 6 pct. blijft behouden voor de toekenning van het recht op toegang tot inrichtingen, zoals bedoeld in rubriek XXVIII van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, wat betreft voorstellingen van theater, straattheater, choreografie, circus, opera en klassieke muziek.'.

Rekening houdend met het neutraliteitsbeginsel dat overeenkomstig de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie moet worden in acht genomen bij tariefdifferentiëring, moet rekening gehouden worden met de aard van de dienst bekeken vanuit het standpunt van de gemiddelde consument en niet met de hoedanigheid van de dienstverrichter.

In het licht daarvan verdient het aldus de voorkeur om, zoals in het Verslag aan de Koning, de formulering van de tekst van het ontwerp in die zin licht te wijzigen dat het tarief van 6 pct. toepassing vindt op *de toekenning van het recht op toegang tot inrichtingen voor cultuur, ten aanzien van theater- en straattheatervoorstellingen, balletvoorstellingen* [zie volgende streepje]*, opvoeringen van opera en klassieke muziek en circusvoorstellingen.*

Er wordt voorgesteld de teksten in die zin aan te passen.

- 'choreografie' (artikel 3 = 6 %) en 'dansshows' (toelichting bij artikel 6 = 12 %)

Choreografie is een term die in de Franse taalversie ('oeuvres choréographiques') teruggaat op de btw-vrijstelling die momenteel, onder bepaalde voorwaarden, is voorzien in artikel 44, § 2, 9°, van het Btw-Wetboek. In die bepaling wordt die term in het Nederlands vertaald als 'balletten'. De tekst in ontwerp houdt zich aan die reeds bestaande inhoud die aan de term 'oeuvres choréographiques' wordt gegeven in het kader van de vrijstellingsregeling, die desgevallend in de Nederlandstalige versie van de tekst ook als 'balletvoorstellingen' kan worden geëxpliciteerd.

- 'circus' (artikel 3 = 6 %) en 'magie' (toelichting bij artikel 6 = 12 %)

Een circusvoorstelling is het geheel van opeenvolgende acts (goochelaars, clowns, acrobatie,….) dat doorgaans in een circus (i.e. een rond of ovaal podium met volledig zicht rondom waarbij het publiek volledig rondom zit, traditioneel overdekt door een tent) wordt opgevoerd, met dien verstande dat er in de loop der tijden naast de traditionele circusvoorstellingen ook meer eigentijdse voorstellingen zijn ontstaan (genre 'cirque du soleil' bijvoorbeeld, die nog vaak maar niet meer altijd in een circustent worden opgevoerd).

[21] Le rapport au Roi fournit en effet des précisions à l'aide d'une liste unique tant concernant les installations culturelles ou de divertissement que concernant les installations sportives.

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

Magie is een specifieke act van een goochelaar die, afzonderlijk genomen, niet langer onder het tarief van 6 pct. zal vallen. In zoverre die act evenwel onderdeel uitmaakt van een circusvoorstelling, zal de goochelact mee worden onderworpen aan het tarief van 6 pct. als niet-geïndividualiseerd onderdeel van de circusvoorstelling waarvoor een globale prijs in rekening wordt gebracht ».

Dans le rapport au Roi adapté, le commentaire relatif à la culture et au divertissement s'énonce comme suit :

« les concerts de musique et/ou de chansons (~~quelle qu'en soit la nature artistique~~ *à l'exclusion des représentations d'opéra et des concerts de musique classique*), qu'ils se déroulent en plein air ou dans une salle, dans le cadre d'un évènement particulier ou d'un festival ;

- les représentations cinématographiques~~ ou théâtrales~~, les spectacles de danse ~~et de chorégraphie~~ (*autres que des spectacles de ballet)*, de magie, de stand-up, etc. ; ».

Il semble pouvoir se déduire des réponses du délégué et de la formulation du rapport au Roi adapté que lorsqu'ils dressent cette liste d'activités et de manifestations dans le rapport au Roi adapté, les auteurs du projet visent bel et bien le champ d'application du taux réduit de TVA de 12 %, tandis que l'application du taux réduit de TVA de 6 % reste strictement réservée aux représentations théâtrales et de théâtre de rue, aux spectacles de ballet, aux représentations d'opéra et concerts de musique classique et aux spectacles de cirque. Mieux vaudrait préciser explicitement dans le rapport au Roi adapté que cette liste figurant dans ce rapport vise effectivement l'application du taux de TVA de 12 %. À cet égard, on n'aperçoit d'ailleurs toujours pas clairement ce qu'il y a lieu d'entendre, dans le rapport au Roi (adapté), par le membre de phrase « dans le cadre d'un évènement particulier ou d'un festival » et si cet ajout doit se comprendre ou non comme une condition supplémentaire ou s'il est plutôt superflu.

11.2.4. En l'absence de toute explication à ce sujet, la question se pose plus fondamentalement de savoir, à la lumière du principe d'égalité, quelle est la signification des notions de « théâtre (de rue) », « ballet », « opéra », « musique classique » et « cirque ». Ainsi qu'il ressort des observations précédentes, le délégué établit un lien entre cette distinction et l'exemption de TVA prévue à l'article 44, § 2, 7° et 9°, du Code de la TVA.

L'article 44, § 2, 9°, du Code de la TVA mentionnait, au moment de l'introduction de ce code, une exemption de TVA pour « l'organisation de représentations théâtrales, chorégraphiques ou cinématographiques, d'expositions, de concerts ou de conférences par des organismes reconnus par le Ministère de l'Education nationale et de la Culture, et pour autant que les recettes tirées de leurs activités servent uniquement à en couvrir les frais ». Ce texte inséré par un amendement, adopté au Sénat, au projet de loi 'créant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée', est destiné, selon le commentaire de l'article 44 dudit projet de loi, à « exonérer les manifestations culturelles organisées par des organismes reconnus par le Ministère de l'Education nationale et de la Culture, qui ne poursuivent pas un but de lucre et dont les recettes ne servent qu'à en couvrir les frais » [22].

[22] Rapport fait au nom de la Commission des Finances, *Doc. parl.*, Chambre, 1968-69, doc. 40-88/25, p. 11.

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

Ainsi, selon les réponses précitées du délégué, les auteurs du projet semblent avoir fondé le régime en projet sur la *ratio legis* de cette exemption historique datant des années 60 du siècle dernier. Contrairement à l'article 44, § 2, 9°, du Code de la TVA, le régime en projet pour les organismes non reconnus distingue non seulement les spectacles de ballet des spectacles de danse, mais aussi l'opéra et la musique classique des concerts de musique et/ou de chansons (alors que l'article 44, § 2, 9°, du Code de la TVA ne mentionne que les « concerts »). En outre, le rapport au Roi adapté distingue le « cirque » des « spectacles de magie ». Le régime en projet ne fournit aucune justification pour le fait que le théâtre (de rue), le ballet, l'opéra, la musique classique et le cirque sont exclus de la rubrique II du tableau B de l'annexe de l'arrêté royal n° 20 et restent soumis au taux réduit de TVA de 6 %.

Au vu des réponses précitées du délégué, le Conseil d'État n'aperçoit toujours pas comment, dans l'optique d'appliquer le taux réduit de TVA de soit 6 %, soit 12 %, l'on peut opérer de manière objective une distinction entre des représentations ou spectacles impliquant une participation active des artistes-interprètes ou exécutants, qui sont similaires : qu'en est-il, par exemple, de la danse moderne, souvent intégrée dans des spectacles de ballet ? Des différents types de danse-théâtre ? Des comédies musicales ? Des opérettes ? De l'opéra au cinéma ? Des ensembles classiques qui jouent du jazz ? Des concerts de musique de films ? Des concerts (pop) qui font partie d'un cirque ou qui sont accompagnés d'un orchestre symphonique ? De la musique d'avant-garde ? De la musique à la croisée de la musique classique contemporaine, de l'opéra et du jazz ?

Le Conseil d'État ne comprend pas non plus comment la distinction entre, d'une part, le théâtre (de rue), le ballet, l'opéra, la musique classique et le cirque et, d'autre part, toute autre représentation impliquant la participation active d'artistes-interprètes ou exécutants peut être considérée comme un critère pertinent au regard de l'objectif du relèvement du taux réduit de TVA (à savoir un objectif tant budgétaire que d'encouragement des représentations ou spectacles impliquant une participation active d'artistes-interprètes ou exécutants qui restent soumis à un taux de 6 %).

11.2.5. Par ailleurs se pose à cet égard la question de savoir comment comprendre l'exigence qu'il doit être question d'une « installation » à la lumière de la distinction opérée, selon qu'il s'agit de théâtre (de rue), de ballet, d'opéra, de musique classique ou de cirque. Plus spécifiquement se pose la question des installations ayant une programmation mixte, qui proposent par exemple toutes sortes de spectacles de danse, de concerts de musique et/ou de concerts de chansons ou dans lesquelles un spectacle est en soi déjà mixte. Interrogé à ce sujet, le délégué a répondu ce qui suit :

> « [D]e aard van de voorstelling en niet de hoedanigheid van de dienstverrichter is determinerend voor de toepassing van het verlaagd btw-tarief. Zoals aangegeven in het antwoord waarnaar wordt verwezen [voir l'observation 11.2.3 du présent avis], lijkt het aangewezen om de ontwerptekst op dat punt te verfijnen om die benadering meer expliciet tot uiting te brengen.
>
> In het licht van dat principe zal bij culturele instellingen met een gemengde programmatie dus het tarief van 6 pct. van toepassing zijn op *theater- en straattheatervoorstellingen, balletvoorstellingen, opvoeringen van opera en klassieke muziek en circusvoorstellingen,* en het tarief van 12 pct. op andere culturele activiteiten ».

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

Le délégué a encore ajouté ce qui suit :

« Uit die expliciteringen volgt dan dat (betalende) operavoorstellingen, ongeacht de inrichting waarin ze worden gebracht, aan het verlaagd btw-tarief van 6 pct. onderworpen zijn ».

La réponse du délégué ne suffit pas. Utiliser la nature du spectacle comme critère déterminant pour l'application du taux réduit de TVA de 6 % est problématique non seulement en raison du flou qui règne en ce qui concerne la matière imposable et la base imposable dans le cas de spectacles mixtes et même de représentations individuelles, mais aussi au regard des principes d'égalité et de neutralité fiscale en matière de TVA.

En ce qui concerne ce dernier principe (voir l'observation 6.1), on peut citer l'annexe III de la directive TVA qui contient une liste des livraisons de biens et des prestations de services pouvant faire l'objet des taux réduits visés à l'article 98 de la directive TVA. Aux termes du point 7 de cette annexe III, les États-membres peuvent appliquer un taux réduit de TVA sur « le droit d'admission aux spectacles, théâtres, cirques, foires, parcs d'attraction, concerts, musées, zoos, cinémas, expositions et manifestations et établissements culturels similaires » [23]. Aussi selon l'annexe III de la directive TVA, il s'agit donc de l'accès à certaines installations et aucune distinction n'est faite en fonction de la nature de la représentation. Toutefois, selon la jurisprudence de la Cour de justice, un État membre peut appliquer le taux réduit de TVA de manière sélective à certaines livraisons de biens ou prestations de services spécifiques énumérées dans cette annexe III de la directive TVA, à condition que le principe de neutralité fiscale soit respecté. Ce principe s'oppose à ce que, du point de vue de la TVA, des livraisons de biens ou des prestations de services semblables, qui se trouvent en concurrence les uns avec les autres, soient traités de manière différente. Afin d'apprécier si des livraisons de biens ou des prestations de services sont semblables, il appartient au juge national de vérifier si les livraisons de biens ou prestations de services concernées sont interchangeables du point de vue du consommateur moyen.

Le rapport au Roi ne justifie en aucune manière pourquoi l'octroi du droit d'accéder à des installations culturelles non visées au tableau A, rubrique XXVIII n'est pas similaire à celui d'accéder à des installations pour la « cultuur, ten aanzien van theater- en straattheatervoorstellingen, balletvoorstellingen, opvoeringen van opera en klassieke muziek en circusvoorstellingen » (tel qu'il a été reformulé par le délégué dans l'observation 11.2.3) ni pourquoi ces spectacles et représentations ne se trouvent pas en concurrence du point de vue du consommateur moyen et ne sont donc pas interchangeables. À défaut de motivation, le Conseil d'État n'aperçoit pas comment une différence de taux réduit de TVA pour l'accès à des organismes non reconnus similaires peut se justifier.

11.3. Compte tenu du contrôle réalisé au regard du cadre juridique, force est de conclure qu'en premier lieu, le Conseil d'État ne voit pas, s'agissant des articles 3 et 6 du projet, comment ces dispositions peuvent se justifier au regard du principe de neutralité fiscale en matière de TVA. En effet, le Conseil d'État n'aperçoit pas pourquoi, dans l'optique de l'application du taux réduit de TVA de 6 % ou de 12 %, il n'y aurait pas de similitude du point de vue du consommateur moyen

[23] Dans la version en langue anglaise du point 7 de cette annexe III : « admission to shows, theatres, circuses, fairs, amusement parks, concerts, museums, zoos, cinemas, exhibitions and similar cultural events and facilities ».

‡LW-BGCIOAFCD-HIHFJVT‡

entre les spectacles de ballet et les autres spectacles de danse, d'une part, et entre les spectacles d'opéra et concerts de musique classique et les autres représentations de chansons et de musique, d'autre part. Cette constatation est étroitement liée à l'ambiguïté quant au contenu précis, par exemple, des spectacles de « ballet » ou des concerts de « musique classique ». Deuxièmement, l'examen de la mesure envisagée montre qu'au regard du principe de légalité en matière fiscale, il n'existe pas de critères précis, non équivoques et clairs permettant de déterminer quel taux de TVA s'applique à l'octroi du droit d'accès aux installations « culturelles » (au sens de l'article 3 ou de l'article 6 du projet). Troisièmement, il ne peut pas non plus être établi que le régime en projet repose, à la lumière du principe d'égalité en matière fiscale, sur des critères objectifs qui sont pertinents compte tenu de l'objectif poursuivi. Il s'ensuit que la sécurité juridique peut également être compromise par l'imprévisibilité du régime en projet tant dans le chef des assujettis que dans celui des services de contrôle TVA. Le régime en projet devra dès lors être fondamentalement revu.

2) Le relèvement du taux de TVA de 6 % à 12 % pour les livraisons de certaines catégories de plats à emporter et de certaines catégories de denrées alimentaires consommables sans préparation complémentaire (article 5 du projet)

12. Selon la rubrique I, actuellement en vigueur, du tableau B de l'annexe de l'arrêté royal n° 20, les « services de restaurant et de restauration, à l'exclusion de la fourniture de boissons » sont soumis au taux réduit de TVA de 12 %. Toutefois, le taux réduit de TVA de 6 % s'applique en vertu de plusieurs rubriques du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20 s'il ne s'agit pas de services de restaurant et de restauration mais de la livraison d'une denrée alimentaire. Tel est souvent le cas également si ces denrées alimentaires sont préparées [24].

L'article 1er du projet, qui instaure une règle de priorité pour le taux de TVA de 12 % à l'article 1er, alinéa 2, a), en projet, de l'arrêté royal n° 20, vise à éviter que le taux de TVA de 6 % soit encore appliqué quand le taux de TVA de 12 % est applicable, par exemple pour la préparation

[24] Selon le tableau A, est ainsi soumise au taux réduit de TVA de 6 % la livraison, *notamment* :
- de viandes et abats comestibles de toutes espèces, *même préparés* ou conservés (rubrique II) ;
- de poissons, crustacés et mollusques pour la consommation humaine, y compris les coquillages, *même préparés* ou conservés, à l'exception (donc soumis au taux de 21 %) : a) du caviar et des succédanés de caviar ; b) des langoustes, homards, crabes, écrevisses et huîtres, frais (vivants ou morts), cuits à l'eau, réfrigérés, congelés, séchés, salés ou en saumure, décortiqués ou non ; c) des préparations et plats préparés de langoustes, homards, crabes, écrevisses et huîtres, entiers ou non, mais non décortiqués (rubrique III) ;
- de lait et produits de la laiterie (yoghourt, crème de lait, beurre, fromages, caillebotte, boissons à base de lait, etc.) ; œufs d'oiseaux et les jaunes d'œufs ; miel naturel (rubrique IV) ;
- de légumes, plantes, racines et tubercules alimentaires, *même préparés* ou conservés, et leurs plants (rubrique V) ;
- de fruits comestibles, *même préparés* ou conservés ; écorces d'agrumes et de melons, *même préparées* ou conservées (rubrique VI) ;
- de céréales ; graines et fruits oléagineux, même concassés (rubrique VII) ;
- de farines, gruaux, semoules et flocons, de céréales, de légumes secs, de fruits, de pommes de terre ou d'autres racines et tubercules ; les grains de céréales mondés, perlés, concassés ou aplatis ; les germes de céréales, même en farines ; malt, même torréfié ; amidons et fécules, à l'exclusion des produits rendus solubles ou torréfiés, des produits transformés en colles, ainsi que des produits constituant des articles de parfumerie ou de toilette préparés, des parements préparés ou des apprêts préparés (rubrique VIII) ;
- de graisses et huiles animales, brutes, fondues, pressées ou raffinées ; huiles végétales fixes, brutes, épurées ou raffinées ; huiles et graisses animales ou végétales, hydrogénées, solidifiées ou durcies, même raffinées, mais non préparées ; graisses alimentaires *préparées*, à l'exception de la margarine (rubrique IX) ;
- d'autres produits alimentaires, parmi lesquels sont enfin mentionnés : les produits pour la consommation humaine, non dénommés ci-avant (rubrique X).

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

de denrées alimentaires mentionnées dans les rubriques précitées du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20 (voir les observations 14 à 14.3).

L'article 5 du projet remplace la rubrique I du tableau B de l'annexe de l'arrêté royal n° 20 par ce qui suit :

« I. Restaurant, restauration et livraison de plats préparés à emporter

1. Les services de restaurant et de restauration, à l'exclusion de la fourniture de bières d'un titre alcoométrique acquis supérieur à 0,5 p.c. volume et d'autres boissons d'un titre alcoométrique acquis supérieur à 1,2 p.c. volume.

2. La livraison des denrées alimentaires suivantes, à l'exclusion de celles visées dans la rubrique III, a), b) et c), du tableau A :

a) les repas préparés et les denrées alimentaires préparées qui sont habituellement destinées à être mangées dans le cadre d'un repas, qui :

- sont destinés à être mangés habituellement sans préparation complémentaire par le client ;

- ont une durée de conservation limitée ;

b) les denrées alimentaires, en ce compris les boissons non visées au point 1, préparées sur place et sur demande du client et en vue de leur livraison immédiate au client, autres que celles visées au point a), qui :

- sont destinées à être consommées habituellement immédiatement sans préparation complémentaire par le client ;

- ont une durée de conservation limitée.

Pour l'application du point 2, on entend par :

1° 'repas' : un plat composé ou non de plusieurs éléments qui peut généralement être consommé en soi comme déjeuner ou dîner ;

2° 'préparation complémentaire par le client' : toute opération, transformation ou traitement, à l'exception du réchauffage, du découpage ou du portionnement ;

3° 'durée de conservation limitée' : la période jusqu'à et y compris la date limite de consommation des denrées alimentaires sans que cette période, pour des raisons liées à la sécurité alimentaire, excède [deux] jours à compter du jour de leur préparation ».

Le régime en projet consiste donc en ce qui suit :

- un abaissement du taux de 21 % à 12 % pour les boissons non-alcoolisées fournies dans le cadre de prestations de services de restaurant et de restauration (point 1, en projet, de la rubrique I du tableau B – voir l'observation 10), et

- un relèvement du taux de 6 % à 12 % pour la livraison de certains repas préparés et denrées alimentaires préparées (point 2, en projet, de la rubrique I du tableau B). Il s'agit de repas préparés ou de denrées alimentaires préparées (ou de boissons préparées) qui sont ou non préparés sur place et sur demande du client en vue de leur livraison immédiate au client (points a) et b), en projet, au point 2, alinéa 1er, de la rubrique I du tableau B). Ce point 2, en projet, doit être examiné au regard du cadre juridique mentionné dans les observations 6 à 6.3.

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

1. La première catégorie : repas préparés et denrées alimentaires préparées

12.1 Une première série de questions concerne la clarification des notions de « repas préparés » et de « denrées alimentaires préparées », au sens de la rubrique I, 2, alinéa 1er, a), en projet, du tableau B de l'annexe de l'arrêté royal n° 20.

Sont soumis au taux de TVA de 12 % : « [l]a livraison des (...) repas préparés [selon l'alinéa 2 du point 2, en projet : 'un plat composé ou non de plusieurs éléments qui peut généralement être consommé en soi comme déjeuner ou dîner'] et [d]es denrées alimentaires préparées qui sont habituellement destinées à être mangées dans le cadre d'un repas, qui : - sont destinés à être mangés habituellement sans préparation complémentaire par le client [selon l'alinéa 2 du point 2, en projet : 'toute opération, transformation ou traitement, à l'exception du réchauffage, du découpage ou du portionnement'] [et] [25] ont une durée de conservation limitée [selon l'alinéa 2 du point 2, en projet : 'la période jusqu'à et y compris la date limite de consommation des denrées alimentaires sans que cette période, pour des raisons liées à la sécurité alimentaire, excède [deux] jours à compter du jour de leur préparation'] ».

Cette disposition en projet, formulée en des termes très imprécis, suscite de nombreuses interrogations auxquelles le rapport au Roi ne répond pas toujours. Les questions suivantes ont dès lors été soumises au délégué en vue d'apprécier le relèvement du taux réduit de TVA de 6 % à 12 % pour les livraisons de repas préparés et de denrées alimentaires préparées au regard des principes de neutralité fiscale en matière de TVA, de légalité et d'égalité.

12.1.1. Invité à préciser la portée du terme « doorgaans » dans le texte néerlandais (le texte français utilise les termes « habituellement » et « généralement »), utilisé trois fois [26] dans une même définition des repas préparés et des denrées alimentaires préparées qui seront soumis au taux de TVA de 12 %, le délégué a répondu comme suit :

> « De term 'doorgaans' moet worden begrepen in de gangbare betekenis van het woord, met name 'gewoonlijk', 'meestal', 'in de meeste gevallen' of 'normaliter', en geeft aan dat iets in de regel gebeurt met weinig uitzonderingen. Tegen de achtergrond van de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie inzake het neutraliteitsbeginsel dat bij tariefdifferentiëring in acht moet worden genomen, kan hierin een referentie worden gezien naar het aldaar gehanteerde concept van de 'gemiddelde consument' ».

Le Conseil d'État ne voit pas pourquoi ce terme doit être utilisé aussi souvent dans une seule et même définition de la notion [27]. En outre, cette utilisation répétée rend encore moins lisible la définition de la matière imposable, au détriment du principe de légalité en matière fiscale.

12.1.2. À la question de savoir ce que sont des « repas préparés » et des « denrées alimentaires préparées », et ce qu'il y a lieu de comprendre par « composé ou non de plusieurs

[25] Le délégué a répondu par l'affirmative à la question de savoir s'il faut insérer le mot « et » entre les deux tirets. Il s'agit, en d'autres termes, de conditions cumulatives.

[26] À savoir deux fois au point 2, alinéa 1er, a), en projet, et une troisième fois à l'alinéa 2, pour préciser la notion de « maaltijd ».

[27] Au demeurant, la rubrique XXXIV du tableau A de l'annexe de l'arrêté royal n° 20, par exemple, utilise le terme « gewoonlijk » (« habituellement », dans le texte français).

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

éléments » ou « habituellement destinées à être mangées dans le cadre d'un repas », le délégué a donné les réponses suivantes :

« De term 'op zich' duidt aan dat het gerecht, op zich (dus 'als dusdanig', 'afzonderlijk genomen zonder enige verder toevoeging') doorgaans als middag- of avondeten moet volstaan. Voorbeelden zijn bijvoorbeeld frieten, pizza, kebab of een meer traditioneel samengestelde maaltijd (aardappelen, groenten, vlees).

Vlees afzonderlijk of groenten afzonderlijk (behoudens wanneer het een volwaardige vegetarische maaltijd zou betreffen) vormen 'op zich' evenwel geen volwaardig of volledig middag- of avondeten.

De andere maaltijdvormen moeten in het licht daarvan worden beoordeeld: een volledige brunch vormt een volwaardige maaltijd, koffie en taart of een tussendoortje, vieruurtje, snacks daarentegen niet. De snacks kunnen desgevallend wel onder de tweede categorie vallen (punt I, 2, b, van rubriek I van tabel B van de bijlage bij hetzelfde koninklijk besluit nr. 20) ».

Le délégué a encore ajouté ce qui suit :

« Een maaltijd is een al dan niet uit meerdere componenten samengesteld gerecht dat doorgaans als volwaardige middag- of avondmaaltijd kan worden beschouwd.

Dat kan gaan van de traditionele schotel met aardappelen, vlees en groenten die als geheel wordt aangeboden tot een pizza of kebab of tot frieten, die de Belgische eetcultuur indachtig bij afhaling van een frituur, desgevallend met saus en/of bijkomende vleessnacks, als volwaardige maaltijd worden gegeten.

Anderzijds hebben de bereide voedingsmiddelen betrekking op afzonderlijke componenten van samengestelde maaltijden, zoals ze meestal in de versafdeling van supermarkten of bij traiteurs worden aangeboden (afzonderlijke geheel of gedeelte voorgebakken krieltjes of puree, afzonderlijke bereide groenten, afzonderlijk klaargemaakte vleesbereiding,…). Deze toevoeging was initieel in het bijzonder gericht op vermijden van rechtsmisbruik waarbij men aan de toepassing van het tarief van 12 pct. op de levering van een volwaardige meeneemmaaltijd zou trachten te ontsnappen door die artificieel op te splitsen in de levering van de samenstellende componenten.

Rekening houdend met de huidige tekstversie, waarbij de beperkte bewaartermijn werd teruggebracht tot 2 dagen, heeft het tweede aspect evenwel veel van zijn relevantie verloren, in het bijzonder maar niet uitsluitend als die worden aangeboden met aangepaste conditionering of na gebruikmaking van bewaringstechnieken die de bewaartermijn verlengen ».

Il a ensuite été demandé au délégué quel est le taux de TVA applicable, par exemple, à un sachet de petits concombres en vrac, une portion snack de concombres, une boîte de salade de concombres ou un bocal de cornichons aigre-doux. Le délégué a répondu ce qui suit :

« Het verlaagde btw-tarief van 12 pct. is enkel van toepassing op de levering van bereide maaltijden en bereide voedingsmiddelen die doorgaans bestemd zijn om te worden gegeten als onderdeel van een maaltijd, die bestemd zijn om zonder verdere bereiding door de klant doorgaans te worden gegeten en een beperkte houdbaarheidstermijn hebben van maximaal 2 dagen.

Een maaltijd bestaat doorgaans uit meerdere componenten. Een bokaal zure augurken is niet doorgaans een maaltijd.

‡LW-BGCIOAFCD-HIHFJVT‡

Een zakje kleine komkommers in bulk, een pakje komkommers als snoepgroente, een doosje komkommersalade en een bokaal zure augurkjes hebben hoe dan ook een houdbaarheid van meer dan 2 dagen en zijn derhalve alleen al om die reden uitgesloten van het verlaagd btw-tarief van 12 pct ».

Interrogé plus particulièrement sur la raison pour laquelle le pain et les biscuits, qui doivent être considérés comme des « éléments d'un petit-déjeuner comme ce que l'on peut communément acheter auprès d'un boulanger » selon le rapport au Roi, sont expressément exclus comme déjeuner ou dîner, et si alors, par exemple, un burger petit-déjeuner, avec du lard et un œuf, acheté dans un fast-food n'est pas un petit-déjeuner, le délégué a répondu ce qui suit :

« Vooreerst moet worden opgemerkt dat inzake btw het Hof van Justitie van de Europese Unie in haar vaste rechtspraak inzake verlaagde btw-tarieven een gedeeltelijk geobjectiveerde subjectiviteit (en dus, per lidstaat bekeken, een stuk lidstatelijke eet-of andere cultuur) heeft geïnstitutionaliseerd: er wordt bij de evaluatie van de tarifaire differentiëringsmogelijkheden door de lidstaten (in het bijzonder wanneer onderscheiden worden gemaakt binnen bepaalde punten van de bijlage III van de btw-richtlijn of bepaalde onderdelen van die punten) immers consequent teruggevallen op het concept van de *gemiddelde consument* om te beoordelen of het neutraliteitsbeginsel ter zake al dan niet werd geschonden.

Wat de inhoud en de samenstelling van een ontbijt betreft, moet worden vastgesteld dat, ongeacht de mogelijk individueel uiteenlopende voorkeuren, het ontbijt voor de gemiddelde consument een andere samenstelling heeft dan een volwaardige middag- of avondmaaltijd en dat dienovereenkomstig voor de gemiddelde consument andere voedingsmiddelen of gerechten aan bod komen. Het tarifaire onderscheid tussen ontbijt enerzijds en middag- en avondeten anderzijds komt dienovereenkomstig tegemoet aan de vereisten die voortvloeien uit de inachtneming van het neutraliteitsbeginsel dat overeenkomstig de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie maatgevend is bij tariefdifferentiëring.

Het onderscheid is globaal genomen hoe dan ook aanzienlijk in belang afgenomen door de invoering, in extremis, van de bijzonder korte houdbaarheidsvoorwaarde van twee dagen. Daardoor is het onderscheid veel van haar relevantie verloren omdat veruit de meeste samenstellende bestanddelen (zoals in het bijzonder de bakkerijproducten) en zelfs de ontbijtmand als dusdanig, voortaan hoe dan ook zijn uitgesloten als ze langer dan twee dagen houdbaar is.

Een bijkomende technische verfijning van de huidige afbakening inzake 'ontbijt' en 'ontbijtcomponenten' kan, waar passend, worden overwogen teneinde volledig te voldoen aan de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie ».

À la question de savoir encore si une assiette de fromage constitue un repas préparé et si les fromages sont eux-mêmes des denrées alimentaires préparées qui sont habituellement destinées à être mangées dans le cadre d'un repas, le délégué a répondu comme suit :

« (…) Punt I, 2, a, van rubriek I van tabel B van de bijlage bij hetzelfde koninklijk besluit nr. 20 voorziet namelijk de toepassing van het tarief van 12 pct. op twee verschillende elementen:

- enerzijds een maaltijd die een al dan niet uit meerdere componenten samengesteld gerecht is dat doorgaans als volwaardige middag- of avondmaaltijd kan worden beschouwd;

- anderzijds op de bereide voedingsmiddelen die doorgaans bestemd zijn om te worden gegeten als onderdeel van een maaltijd, zoals ze meestal in de versafdeling van

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

supermarkten of bij traiteurs worden aangeboden (afzonderlijke geheel of gedeelte voorgebakken aardappeltjes of puree, afzonderlijke bereide groenten, afzonderlijk bereide vleesbereiding,…).

Een schotel met verschillende kazen geldt op zichzelf (nog) niet als een volwaardige maaltijd aangezien dat dat doorgaans maar het geval is indien er brood bij wordt geserveerd, maar zou dus wel kunnen worden afgedekt als een afzonderlijke component van een samengestelde maaltijd mits de andere voorwaarden voldaan zijn.

Rekening houdend met de huidige tekstversie, waarbij de beperkte bewaartermijn werd teruggebracht tot 2 dagen, heeft het tweede aspect zoals onder meer aangegeven in het antwoord op punt e) veel van zijn relevantie verloren, in het bijzonder - maar niet alleen - als die componenten in een aangepaste conditionering worden aangeboden.

De kaasschotel is daarbij een treffend voorbeeld omdat inderdaad geredelijk kan worden aangenomen dat op basis van de voorliggende tekstversie het verlaagd tarief van 6 pct. daardoor van toepassing zal zijn. Het verslag aan de Koning zal op dat punt in die zin moeten worden verfijnd ».

12.1.3. Compte tenu des réponses plutôt vagues et évasives du délégué, il n'apparaît toujours pas clairement au Conseil d'État quel critère définit quels repas préparés et quelles denrées alimentaires préparées habituellement destinées à être mangées dans le cadre d'un repas seront soumis au taux de TVA de 12 %. Ce manque de précision est problématique tant au regard du principe de légalité en matière fiscale qu'au regard du principe d'égalité en matière fiscale.

Les réponses du délégué semblent accorder une grande importance à l'exigence qu'un repas soit « volwaardig » (à part entière), ce qui doit être déduit des mots « en soi » dans le régime en projet. Les denrées alimentaires préparées qui sont habituellement destinées à être mangées dans le cadre d'un tel repas relèvent toutefois tout autant du régime en projet. Ainsi, un légume peut constituer un repas à part entière dans un cas (comme la pomme de terre d'une barquette de frites) et pas dans l'autre, mais les grenailles précuites semblent bien être destinées généralement à être consommées dans le cadre d'un tel repas à part entière alors que cela ne semble plutôt pas être le cas des portions snack de concombres. Le même raisonnement peut aussi s'appliquer aux produits de boulangerie (repas à part entière ou, sinon, destinés habituellement ou non à être consommés dans le cadre d'un tel repas), qui semblent cependant entièrement exclus du régime en projet. Selon le rapport au Roi, les éléments communément achetés chez un boulanger font effectivement partie d'un « petit-déjeuner », qui en tant que repas à part entière est exclu du relèvement du taux réduit de TVA de 6 % à 12 %. S'ils font partie d'un « brunch », les produits de boulangerie semblent alors bien relever du régime en projet d'après une des réponses précitées du délégué. Le Conseil d'État n'aperçoit pas comment la limitation du régime en projet aux plats qui sont « généralement (...) consommé[s] en soi comme déjeuner ou dîner » constitue un critère objectif ni comment cette limitation de la mesure serait pertinente au regard de son objectif budgétaire et de la volonté du Gouvernement de traiter sur un même pied plats consommés sur place et plats similaires destinés à être emportés par le client (voir l'observation 12.2).

En ce qui concerne spécifiquement les taux réduits pour les denrées alimentaires, selon l'annexe III de la directive TVA (voir l'observation 6.1), les États membres peuvent appliquer un taux de TVA réduit sur « [l]es denrées alimentaires (y compris les boissons, à l'exclusion, toutefois, des boissons alcooliques) destinées à la consommation humaine et animale, les animaux vivants, les graines, les plantes et les ingrédients normalement destinés à être utilisés dans la

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

préparation des denrées alimentaires; les produits normalement utilisés pour compléter ou remplacer des denrées alimentaires » [28]. La Cour de justice a précisé la notion de « denrées alimentaires destinées à la consommation humaine » en ces termes :

> « 85 Il convient d'observer à cet égard que la disposition concernée vise les denrées alimentaires en général et n'opère aucune distinction ou restriction que ce soit en fonction du type de commerce, du mode de vente, de l'emballage, de la préparation ou de la température.
>
> (…)
>
> 87 Enfin, les plats et repas préparés en vue de leur consommation immédiate servent de nourriture aux consommateurs.
>
> 88 Il convient dès lors de répondre à la troisième question posée dans les affaires C-497/09 et C-499/09 ainsi qu'à la première question posée dans les affaires C-501/09 et C-502/09 que, en cas de livraison de biens, la notion de 'denrées alimentaires' figurant à l'annexe H, catégorie 1, de la sixième directive doit être interprétée en ce sens qu'elle couvre également les plats et repas qui ont été cuits, rôtis, frits ou autrement préparés en vue de leur consommation immédiate » [29]

et

> « 39 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre aux questions posées que les notions de 'denrées alimentaires destinées à la consommation humaine' et de 'produits normalement utilisés pour compléter ou remplacer des denrées alimentaires', figurant à l'annexe III, point 1, de la directive TVA, doivent être interprétées en ce sens qu'elles visent tous les produits contenant des nutriments constitutifs, énergétiques et régulateurs de l'organisme humain, nécessaires au maintien, au fonctionnement et au développement de cet organisme, consommés afin d'apporter ces nutriments à celui-ci » [30].

La question se pose de savoir comment justifier, au regard de cette jurisprudence, une différence de taux de TVA applicable entre différentes denrées alimentaires destinées à la consommation humaine selon qu'elles servent ou non de petit-déjeuner, de déjeuner ou de dîner. Il faut dès lors reconsidérer ce point en profondeur.

12.1.4. L'alinéa 2 de la rubrique I, point 2, en projet, du tableau B de l'annexe de l'arrêté royal n° 20 définit uniquement la notion de « repas », mais pas la notion de « repas préparé ». Toutefois, le point a) (et le point b)) de la rubrique I, point 2, alinéa 1er, en projet, de ce tableau B précise qu'il s'agit notamment de repas préparés et de denrées alimentaires préparées « destinés à être mangés habituellement sans préparation complémentaire par le client ». Cette « préparation complémentaire par le client » est définie à l'alinéa 2. À la question de savoir ce qu'implique toute « opération », « transformation » ou « traitement », à l'exception du « réchauffage » par le client, le délégué a répondu comme suit :

[28] Dans la version anglaise : « Foodstuffs (including beverages but excluding alcoholic beverages) for human and animal consumption; live animals, seeds, plants and ingredients normally intended for use in the preparation of foodstuffs; products normally used to supplement foodstuffs or as a substitute for foodstuffs ».

[29] C.J.U.E., 10 mars 2011, C-497/09, C-499/09, C-501/09 et C-502/09, ECLI:EU:C:2011:135, *Finanzamt Burgdorf*, *CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG*, *Lothar Lohmeyer*, et *Fleischerei Nier GmbH & Co. KG*.

[30] C.J.U.E., 1er octobre 2020, C-331/19, ECLI:EU:C:2020:786, *Staatssecretaris van Financiën*.

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

« Bakken is fundamenteel verschillend van opwarmen, ook al impliceren beide handelingen een toevoeging van warmte met het oog op het doen stijgen van de temperatuur van het voedingsmiddel.

Bakken is een actieve kook- of bereidingsmethode waarbij voedsel wordt verhit tot een hogere temperatuur, waardoor er tegelijk structurele en chemische veranderingen optreden. Het betreft een voedingsmiddel dat voor het bakken doorgaans niet bestemd is om als dusdanig geconsumeerd te worden, meestal omdat het gaat om nog geheel of gedeeltelijk onbereide of zelfs rauwe voedingsmiddelen.

In het algemeen veronderstelt bakken hogere temperaturen, vaak ook bruining (de zogenaamde Maillardreactie en karmellisatie) en een verandering van textuur, smaak en uitzicht.

Hetzelfde geldt, mutatis mutandis, voor andere bereidingswijzen waarbij vergelijkbare of andere structurele of chemische veranderingen plaatsvinden zoals braden, roosteren, grillen, frituren, sauteren, stoven, braiseren (smoren), pocheren, koken, stomen…

Voorbeelden: pizza met rauw deeg of half afgebakken deeg wordt gebakken in de oven, brood(deeg) bakken, rauwe frieten bakken (frituren), een eerste maal voorgebakken frieten afbakken, rauw witlof braiseren, rauwe vis pocheren, wafel(deeg) bakken, rauw vlees bakken, grillen, of roosteren,…

Opwarmen daarentegen impliceert daarentegen dat het voedingsmiddel enkel en alleen wordt verwarmd tot een hogere temperatuur, zonder wezenlijke verandering van structuur, smaak of samenstelling. Het heeft veelal betrekking op voedingsmiddelen die voordien reeds een meer ingrijpende bewerking of behandeling hebben ondergaan, zoals met name het bakken of het koken, waarbij de voordien geheel of gedeeltelijk niet bereide of rauwe voedingsmiddelen een bereiding hebben ondergaan waardoor textuur, smaak en uitzicht zijn veranderd en vervolgens terug zijn afgekoeld. Ze zijn dus op een punt geweest waarop ze warm konden worden geconsumeerd maar achteraf terug afgekoeld, terwijl het voedingsmiddelen betreft die doorgaans warm worden geconsumeerd.

In dat geval worden de voedingsmiddelen achteraf louter en alleen terug opgewarmd om ze warm te kunnen consumeren. Ze worden daarbij niet meer terug gebakken of gekookt (dat proces werd voordien al voltooid) maar louter terug op temperatuur gebracht om toe te laten ze warm te consumeren in een toestand die zoveel mogelijk de toestand van het voedingsmiddel benadert net na het eigenlijke bak- of kookproces. Voor sommige voedingsmiddelen geeft dat al betere en smakelijke resultaten dan andere, al naargelang het opwarmingproces in de feiten aanleiding geeft tot een opgewarmd voedingsmiddel dat de toestand van het voedingsmiddel net na het eigenlijke bak- of kookproces meer of minder benadert.

Voorbeelden: een overgebleven pizzapunt een dag later terug opwarmen (een voorbeeld van een degustatief minder geslaagd opwarmingsproces), een door de traiteur gegaarde vleesbereiding (bv. kalkoenfilet in champagnesaus) opwarmen in de oven of *au bain marie*, een gebakken kip aan het spit in een speciaal daartoe door het kippenkraam bestemde zak terug opwarmen in de oven, overgebleven spaghetti terug opwarmen in de microgolf, een reeds afgebakken worstenbroodje opwarmen in de oven

Overeenkomstig het in hoofde van de klant gehanteerde concept van bereiding, maakt het opwarmen van de aangekochte voedingsmiddelen voor onmiddellijke consumptie geen bereiding uit die tot gevolg heeft dat de betrokken aankoop niet meer onderworpen is aan het verlaagd btw-tarief van 12 pct. Dat sluit aan bij het gangbare begrip van 'take-away' (levering van meeneemmaaltijden), waarbij het, in het geval van warm verschafte voedingsmiddelen, voedingsmiddelen betreft die bestemd zijn voor onmiddellijke consumptie in de toestand waarin ze zich bevinden (dus normaal warm), bv.

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

meeneempizza, frieten van de frituur, een meeneemkoffie (die per hypothese warm werd bereid), nasi goreng van bij de afhaalchinees…

Daarbij mag het loutere feit dat in bepaalde gevallen die voedingsmiddelen achteraf door de klant toch terug worden opgewarmd (bv. omdat ze zijn afgekoeld tijdens het vervoer, omdat ze naar smaak van de klant niet warm genoeg meer zijn, omdat het gaat om overschotten die achteraf terug worden opgewarmd, omdat de aankoop 's morgens gebeurde met het oog op consumptie 's avonds,…) om ze in de doorgaans gangbare en degustatief optimale omstandigheden te consumeren niet tot gevolg hebben dat ze alleen daarom niet als 'take-away' (levering van meeneemmaaltijden) zouden worden beschouwd (en dat nog los van het feit dat zulks op het tijdstip van de levering – relevant voor de bepaling van de correcte btw-regeling - voor de verschaffer van de voedingsmiddelen onmogelijk zou kunnen worden opgevolgd). Op te merken valt ook hier dat deze discussie hoe dan ook enkel nog relevant is voor die voedingsmiddelen die maximaal twee dagen kunnen worden bewaard ».

Dès lors que le rapport au Roi ne contient qu'une explication plutôt vague à cet égard (« le plat [doit être réellement cuisiné] pour le rendre mangeable dans des conditions normales de dégustation », « encore faire l'objet d'une véritable préparation », « léger traitement », « déguster l'aliment dans de meilleures conditions »), il est recommandé d'intégrer la réponse du délégué, qui contient de nombreuses explications supplémentaires, dans le rapport au Roi.

12.2. Une deuxième série de questions concerne l'exigence de « durée de conservation limitée », applicable aux repas préparés et aux denrées alimentaires préparées en vertu de la rubrique I, 2, alinéa 1er, a), en projet, du tableau B de l'annexe de l'arrêté royal n° 20.

Selon le rapport au Roi adapté, il s'agit de plats à emporter, indépendamment de l'établissement :

« Par conséquent, sont certes visés les établissements horeca (restaurants, cafés, snack, food-trucks, aubettes lors de marchés, etc.) mais également, le cas échéant, d'autres commerces spécialisés en alimentation (supermarché, épicerie, traiteur, boucher, boulanger, etc.) lorsqu'ils fournissent les mêmes plats ou denrées alimentaires préparé(e)s sous les mêmes conditions.

Cette inclusion est nécessaire dans un souci de respect du principe de neutralité en matière de TVA, tel que concrétisé par la Cour de Justice de l'Union européenne dans nombre de ses arrêts et qui veut que des biens et des services qui par leur nature présentent des caractéristiques comparables aux yeux du client moyen subissent le même traitement fiscal. Partant, par exemple, des plats ou denrées alimentaires préparés(e)s qui répondent aux conditions reprises au point 2 de la rubrique I du tableau B de l'annexe à l'arrêté royal n° 20, préparé(e)s par ou pour le vendeur, doivent se voir appliquer le même taux de TVA indépendamment de la qualité du fournisseur, c'est-à-dire qu'ils soient vendus par un traiteur, un restaurant pratiquant le take-away en sus de son activité de restaurateur ou une grande surface »

et

« S'agissant de cette première catégorie, est décisif le fait que le plat (qu'il soit constitutif d'un repas entier ou d'une partie d'un repas) puisse être consommé tel qu'il est délivré, comme il le serait s'il était servi à table et non à emporter. Ce critère correspond à la volonté du gouvernement de traiter, sur un même pied, plats consommés sur place et plats

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

similaires destinés à être emportés par le client en vue habituellement d'une consommation immédiate ou quasi-immédiate ailleurs sans préparation complémentaire ».

La question se pose cependant de savoir si l'interprétation de l'exigence de durée de conservation limitée ne contrecarre pas l'objectif cité de traiter sur un même pied les établissements énumérés. En effet, ce sont les repas préparés ou denrées alimentaires préparées qui ont une durée de conservation limitée qui sont soumis au taux de TVA de 12 %. Il faut entendre par là, dans la définition en projet à l'alinéa 2 du point 2 de la rubrique I du tableau B de l'annexe de l'arrêté royal n° 20 :

« la période jusqu'à et y compris la date limite de consommation des denrées alimentaires sans que cette période, pour des raisons liées à la sécurité alimentaire, excède [deux] jours à compter du jour de leur préparation ».

12.2.1. Interrogé pour savoir si la « date limite de consommation » (« uiterste consumptiedatum ») est ce que l'on appelle la « date de durabilité maximale » (« à consommer jusqu'au... » – « te gebruiken tot-datum ») ou plutôt la « date de durabilité minimale » (« à consommer de préférence avant le... » – « tenminste houdbaar tot-datum »), le délégué a répondu ce qui suit :

« De uiterste consumptiedatum is de datum waarop het product nog zonder gevaar voor de gezondheid kan worden geconsumeerd of minstens de datum waarop de degustatieve kwaliteiten van het product niet dermate aangetast zijn dat het doorgaans niet meer in die toestand zal worden geconsumeerd (waardoor de aard of structuur van het product aldus dermate is gewijzigd dat het dermate verschilt van het oorspronkelijke product dat het voor de gemiddelde (normale) consument niet meer als consumeerbaar geldt ook al zou dat mogelijkerwijze, in een aantal eerder uitzonderlijke gevallen, strikt genomen nog kunnen zonder noodzakelijkerwijze de gezondheid van de consument in gevaar te brengen). Het gaat dus normaal gesproken over de 'te gebruiken tot'-datum ».

12.2.2. Il a été demandé au délégué si une durée de conservation limitée de deux jours n'était pas extrêmement courte, compte tenu de la qualification supplémentaire « pour des raisons liées à la sécurité alimentaire » et compte tenu du fait que la plupart des plats préparés « tout fait » à emporter, vendus dans les supermarchés, semblent avoir une durée de conservation maximale allant plutôt de quatre à neuf jours. Ainsi, les pâtes et pizzas prêtes à consommer emballées sous vide (citées toutes deux dans le rapport au Roi à titre d'exemples de produits à durée de conservation limitée) pourraient être conservées dans un comptoir réfrigéré pendant une durée de cinq à sept jours. Le délégué a répondu à cette question comme suit :

« Die vaststelling is correct. De tariefhervorming inzake take-away heeft in het bijzonder betrekking op meeneemmaaltijden die bestemd zijn voor onmiddellijk verbruik zonder enige verdere bereiding door de klant en die dus kunnen worden geconsumeerd in de toestand waarin ze worden geleverd, net op dezelfde manier als ze zouden worden geconsumeerd als ze waren opgediend om ter plaatse te worden geconsumeerd en niet om te worden meegenomen. Dienovereenkomstig betreft het maaltijden of voedingsmiddelen die niet bestemd zijn om lang te worden bewaard maar om zonder verdere bewaring of mogelijks na een zeer korte bewaring, eerder uitgedrukt in uren dan in dagen te worden geconsumeerd. In essentie is de bedoeling om maaltijden of voedingsmiddelen die ter plaatse worden geconsumeerd op dezelfde manier te behandelen als soortgelijke maaltijden die, ook al zijn ze van die aard dat ze geschikt zouden zijn voor consumptie ter plaatse, door de klant worden meegenomen om ze elders onmiddellijk,

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

zonder enige verdere bereiding en in principe zonder enige verder bewaring te consumeren ».

et

« Zoals aangegeven in het antwoord op de vorige vraag, gaat het in de eerste plaats om gerechten die rechtstreeks kunnen worden gegeten in de staat waarin ze worden geleverd en zoals ze zouden worden gegeten als ze in een restaurant zouden worden geserveerd. Wat pizza's en pasta met saus betreft, gaat het dus om gerechten die in het bijzonder op verzoek van de klant worden bereid en direct kunnen worden gegeten. Vacuümverpakte of op te warmen pizza's en pasta's vallen dus niet onder deze maatregel.

Onder alle voorbehoud voor het gebruik van niet strikt afgelijnde concepten zou aldus kunnen worden gesteld dat de voorliggende maatregel geen betrekking heeft op kant-en-klare maaltijden maar eerder op de take-away in de gebruikelijke en dus strikte zin (afhaalmaaltijden, take out).

Rekening houdend met de beslissing van de ministerraad van 23 december 2025 kan dus ook gesteld worden dat heel wat commentaar die voordien is verschenen in diverse media voorbarig en ongenuanceerd is gebleken. Tegelijk kan worden aangegeven dat de wijzigingen die in het kader van die beslissing in extremis in de teksten werden aangebracht ervoor gezorgd hebben dat het verslag aan de Koning op sommige punten nog vatbaar is voor verdere verfijning en aanpassing ».

Dans le rapport au Roi adapté, ces réponses du délégué ont été remaniées comme suit :

« Très concrètement, sont visés, *pour autant que leur durée de conservation ne soit pas supérieure à deux jours*, les repas, plats et éléments d'un repas 'tout fait', disponibles habituellement dans les commerces d'alimentation ou dans les grandes surfaces.

~~« Sont ainsi notamment concrètement visés les plats, boissons ou préparations suivantes :~~

~~- les pizzas et pâtes fraîches à réchauffer ;~~

~~- les plats préparés à manger chauds en barquettes ou en raviers (vol-au-vent frais, cassoulet frais, plats en sauce, etc.) ;~~

~~—~~*Compte tenu de cette durée de conservation limitée, ceci concernera principalement certaines* salades composées préparées et emballées, prêtes à la dégustation, les poké bowls *au poisson cru et particulièrement* les sushis~~, etc~~. ».

12.2.3. Interrogé également pour savoir si le taux de TVA passe de 6 % à 12 % pour les repas préparés ou les denrées alimentaires préparées dont la durée de conservation est de plus de deux jours lorsqu'ils se retrouvent dans ce que l'on appelle les « ventes rapides » des supermarchés parce qu'ils approchent de la fin de la durée de conservation, le délégué a répondu ce qui suit :

« Het feit dat voor de bewaartermijn van bereide levensmiddelen geen rekening moet worden gehouden met de datum van verkoop maar wel met de datum van bereiding zorgt er ook voor dat er voor een goed met een bewaartermijn van meer dan twee dagen te rekenen vanaf de bereiding en dat intrinsiek hetzelfde blijft zolang het nog veilig kan worden geconsumeerd, er geen tariefverhoging optreedt van 6 pct. naar 12 pct. op het moment dat het zou worden verkocht op een tijdstip dat het tegen het einde van de bewaartermijn aan zit.

‡LW-BGCJOAFCD-HIHFJVT‡

Die benadering is logisch en coherent aangezien de korte bewaartermijn intrinsiek verbonden is met de ratio van het ontwerp zoals uiteengezet in het antwoord op voorgaande vragen, om bereide voedingsmiddelen die aan de klanten worden aangeboden met het oog op onmiddellijke consumptie en dus in principe zonder verdere bewaring aan het tarief van 12 pct. te onderwerpen (en dus tarifair af te stemmen op de restaurantdiensten waarbij bereide voedingsmiddelen worden aangeboden voor onmiddellijke consumptie ter plaatse in de specifiek daartoe ter beschikking gestelde en daartoe uitgeruste ruimten van de aanbieder zelf).

Tot slot is die benadering ook coherente met de recente versoepeling van de voorwaarden waaronder zonder regularisatie van het recht op aftrek (via de techniek van de onttrekking) voedingsmiddelen kunnen worden weggeschonken voor liefdadigheidsdoeleinden (…). In die optiek zou het niet logisch zijn om het btw-tarief van 6 pct. dat van toepassing is op bereide voedingsmiddelen die een langere bewaartermijn hebben dan twee dagen te verhogen naar 12 pct. op het tijdstip dat het einde van de bewaartermijn nadert en ze via een platform worden verkocht om voedselverspilling te vermijden ».

12.2.4. Les réponses du délégué et le rapport au Roi adapté semblent ainsi indiquer qu'une distinction est opérée entre différents repas et denrées alimentaires « tout faits », les repas qui sont préparés en vue d'être consommés *quasi* immédiatement paraissant être visés en raison de leur durée de conservation limitée à deux jours maximum. En ce qui concerne par exemple les repas et denrées alimentaires préparés dans les supermarchés, en raison de cette durée de conservation limitée, les plats et denrées alimentaires préparés (préemballés ou non) qui peuvent être conservés plus de deux jours n'entrent pas dans le champ d'application du régime en projet.

Dans le but de soumettre au même traitement fiscal les établissements qui livrent des repas ou denrées alimentaires préparés au client, il y a lieu de réexaminer le régime en projet prévu dans la rubrique I, 2, alinéa 1er, a). La mention expresse que le client peut encore réchauffer les plats ou denrées alimentaires préparés donne l'impression que le régime en projet vise aussi les repas « tout faits » (préemballés ou non) conservés dans les comptoirs réfrigérés des supermarchés. Cette impression est confirmée par quelques exemples comme « les pizzas et pâtes fraîches à réchauffer » mentionnées dans le rapport au Roi initial (et qui ont été supprimées dans la version adaptée). Au demeurant, la note au Conseil des ministres fait encore mention d'une durée de conservation limitée à « sept » jours. La combinaison du réchauffage et de l'exigence d'une durée de conservation finalement en projet de deux jours maximum est toutefois source de confusion quant à la portée du régime en projet, et plus particulièrement quant au traitement fiscal des repas « tout faits » (préemballés ou non). Les critères sont non seulement imprécis, mais ils ne semblent pas non plus se concilier avec les objectifs du régime en projet.

Si seuls sont visés les plats qui doivent pouvoir être consommés tels qu'ils sont délivrés, cela doit ressortir clairement du texte du projet même. La question se pose ainsi de savoir si, dans cette optique, il ne faut pas ajouter au premier tiret, en projet, de la rubrique I, 2, alinéa 1er, a), du tableau B de l'annexe de l'arrêté royal n° 20 que ces repas sont destinés à être mangés « immédiatement » sans autre préparation par le client, et si la possibilité que le plat soit réchauffé par le client est bien pertinente à la lumière de cet objectif. Il convient par ailleurs d'adapter la suite du rapport au Roi en conséquence et de manière cohérente.

‡LW-BGCIOAFCD-HIHFJVT‡

Si toutefois l'intention est de soumettre tous les repas ou denrées alimentaires préparés, quel que soit l'établissement qui les délivre, au régime en projet (donc tant les pizzas chaudes à emporter dans l'horeca qu'une pizza fraîche du supermarché, conservée dans un comptoir réfrigéré, mais devant encore en tout cas être réchauffée), il est préférable de reconsidérer l'exigence de la durée de conservation limitée à deux jours maximum. En effet, comme le délégué l'a lui-même confirmé dans de nombreuses réponses précitées, en raison de cette durée extrêmement limitée, de très nombreux repas préparés et denrées alimentaires préparées, emballés par les supermarchés, sont tout de même encore soumis au taux de TVA de 6 % (parce qu'ils peuvent être conservés plus de deux jours).

Au regard du principe de neutralité fiscale en matière de TVA, il est en tout état de cause douteux que, du point de vue du consommateur moyen, les « poké bowls au poisson cru et particulièrement les sushis » (taux de TVA de 12 %) ne puissent pas être remplacés facilement par des alternatives « toutes faites » similaires pouvant être conservées plus de deux jours (taux de TVA de 6 %).

2. La seconde catégorie : denrées alimentaires préparées ou boissons préparées sur place et sur demande du client

12.3. Une troisième série de questions concerne la rubrique I, 2, alinéa 1er, b), en projet, du tableau B de l'annexe de l'arrêté royal n° 20, qui porte sur « les denrées alimentaires, en ce compris les boissons non visées au point 1, préparées sur place et sur demande du client et en vue de leur livraison immédiate au client, autres que celles visées au point a), qui : sont destinées à être consommées habituellement immédiatement sans préparation complémentaire par le client [et] [31] ont une durée de conservation limitée ». Ces denrées alimentaires et boissons non alcoolisées préparées sur place sont soumises au taux de TVA de 12 %.

Il s'agit en l'occurrence de la livraison, entre autres, de boissons non alcoolisées en dehors des services de restaurant et de restauration qui, conformément au tableau A de l'annexe de l'arrêté royal n° 20, est actuellement soumise à un taux de TVA de 6 %.

Le rapport au Roi (adapté) apporte à ce sujet les précisions suivantes :

> « Sont ici visés les aliments préparés par le vendeur 'à la minute' (snacks), sur demande expresse du client et qui sont habituellement consommables immédiatement par le client.
>
> Sont dès lors notamment visés :
>
> - les glaces artisanales servies au comptoir ;
>
> - les gaufres chaudes servies au comptoir ou dans une foire ;
>
> - les cafés (servis chauds ou froids – de type frapuccino), thés et chocolats chauds servis chauds, smoothies, jus frais, préparés et prêts à la consommation.
>
> S'agissant des jus préparés ou d'autres boissons préparées (chaudes ou froides), la circonstance que ces boissons soient préparées de manière artisanale par le vendeur ou par

[31] Le délégué a répondu par l'affirmative à la question de savoir s'il faut insérer le mot « et » entre les deux tirets. En d'autres termes, il s'agit de conditions cumulatives.

‡LW-BGCIOAFCD-HIHFJVT‡

une machine sur demande du client (distributeur de boissons chaudes, machine pré-mix ou encore machine pressant les agrumes pour en donner du jus) est sans incidence ».

Par ailleurs, on peut noter le passage suivant du rapport au Roi :

« La circonstance que la canette, pour des raisons de sécurité ou pour d'autres raisons[,] soit vendue après avoir été ouverte (par exemple dans le cadre d'un festival) n'est pas de nature à en modifier la nature intrinsèque. Par contre, la livraison d'une boisson dans un contenant propre (par exemple le gobelet de soda préparé au moyen d'une machine pré-mix dans un fast-food) sera également soumise au taux de 12 p.c. ».

12.3.1. Ensuite, il a été demandé au délégué si une bouteille de soda vendue ouverte au client d'un foodtruck est ainsi soumise à un taux de TVA de 6 %, alors que ce même soda versé dans un gobelet et auquel des glaçons et une rondelle de citron sont ajoutés serait soumis à un taux de TVA de 12 %. Le délégué a répondu à cette question en ces termes :

« Vermits dranken niet worden afgedekt in de eerste categorie, kunnen ze enkel aan het tarief van 12 pct. worden onderworpen als de voorwaarden zoals uiteengezet in de tweede categorie voldaan zijn.

Het betreft derhalve in het bijzonder enkel bereide dranken, die ter plaatse op vraag van de klant bereid worden met het oog op de onmiddellijke levering ervan aan de klant, die bestemd zijn om zonder verdere bereiding door de klant doorgaans onmiddellijk te worden geconsumeerd en een beperkte houdbaarheidstermijn (twee dagen) hebben.

Wat de verschaffer van dranken (en trouwens ook van voedingsmiddelen) betreft, omvat het concept bereiding trouwens alle mogelijke aspecten van de bereiding in elke fase, aangezien – in tegenstelling tot voor de klant – niet werd voorzien dat bepaalde specifieke en minimale bereidingshandelingen zijn uitgesloten.

Een frisdrank uit de fles (die niet uit een pre-mixmachine komt) die in een beker wordt gegoten en waaraan ijs en citroen worden toegevoegd geldt als 'bereiding' en is aan 12 pct. onderworpen.

Afgezien daarvan zal het uitgieten van een frisdrank uit een fles in een glas met toevoeging van ijs en citroen (wat de toevoeging van bijkomende ingrediënten impliceert om de degustatieve ervaring te verbeteren) nagenoeg uitsluitend voorkomen met het oog op onmiddellijke consumptie ter plaatse, wat veronderstelt dat er ter plaatse faciliteiten zijn voor verbruik ter plaatse, wat veelal gepaard gaat met bijkomende diensten die ervoor zorgen dat het gaat om een restaurantdienst die in de huidige omstandigheden al onderworpen is aan een tarief van 12 pct. en niet om een levering van goederen.

Hetzelfde geldt, mutatis mutandis, wanneer de verschaffer van de drank de inhoud van twee flesjes samenvoegt door ze uit te gieten in één glas of wanneer de verschaffer van water waaraan munt, limoen of bessen zijn toegevoegd daarvan een glas vult voor de klant via een tapbidon.

In algemene termen wordt hier nogmaals benadrukt dat de tariefhervorming inzake take-away van voedingsmiddelen met inbegrip van dranken in het bijzonder betrekking heeft op bereide maaltijden of dranken die bestemd zijn voor onmiddellijk verbruik zonder enige verdere bereiding door de klant en die dus kunnen worden geconsumeerd in de toestand waarin ze worden geleverd, net op dezelfde manier als ze zouden worden geconsumeerd als ze waren opgediend om ter plaatse te worden geconsumeerd en niet om te worden meegenomen. Specifiek wat dranken betreft, is het bovendien vereist dat het bereide dranken betreft die ter plaatse op vraag van de klant bereid worden met het oog op de onmiddellijke levering ervan aan de klant.

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

Dienovereenkomstig betreft het dranken die niet bestemd zijn om lang te worden bewaard maar om in principe zonder verdere bewaring te worden geconsumeerd (in het bijzonder omdat ze worden aangeboden op een manier die veronderstelt dat ze niet verder zullen worden bewaard, bijvoorbeeld in een glas, plastic beker, vooraf geopend blikje,…).

In essentie is de bedoeling om bereide dranken die ter plaatse of in de onmiddellijke nabijheid van de verschaffer worden geconsumeerd op dezelfde manier te behandelen als soortgelijke bereide dranken die, ook al zijn ze van die aard dat ze geschikt zouden zijn voor daadwerkelijke consumptie ter plaatse in daartoe door de verschaffer aangeboden faciliteiten (of in faciliteiten die daartoe zouden kunnen worden aangeboden), door de klant worden meegenomen om ze elders maar in de onmiddellijke nabijheid zonder enige verdere bereiding te consumeren.

Deze hervorming moet aldus gezien worden tegen de achtergrond dat er:

- momenteel al een onderscheid wordt gemaakt tussen het verschaffen van voeding, met inbegrip van drank, in faciliteiten voor verbruik ter plaatse (momenteel 12 pct., met uitsluiting van de dranken die aan het standaard btw-tarief belast zijn); en

- het verschaffen van (vaak naar aard sterk vergelijkbare of identieke) voedingsmiddelen, met inbegrip van drank, zonder bijkomende diensten voor verbruik ter plaatse, die als levering wordt beschouwd die onderworpen is aan 6 pct. (met uitzondering van bepaalde als luxeproducten beschouwde voedingsmiddelen en alcoholische dranken die aan het standaard btw-tarief zijn onderworpen).

Deze bestaande tarifaire tweedeling verhult dat de tweede categorie eigenlijk zelf twee categorieën omvat:

- enerzijds voeding met inbegrip van dranken die bestemd zijn voor onmiddellijk verbruik zonder enige verdere bereiding door de klant en die dus kunnen worden geconsumeerd in de toestand waarin ze worden geleverd, net op dezelfde manier als ze zouden worden geconsumeerd als ze waren opgediend om ter plaatse te worden geconsumeerd en niet om te worden meegenomen (= take away / levering van afhaal of meeneemmaaltijden…);

- anderzijds voedingsmiddelen, met inbegrip van dranken, die niet bestemd zijn voor onmiddellijk verbruik zonder enige verdere bereiding door de klant, maar die bestemd zijn voor uitgesteld gebruik en dus bewaring, waarbij die na bewaring door de klant daadwerkelijk zullen worden bereid (bakken, koken,…).

Het betreft twee subcategorieën die intrinsiek objectief verschillende kenmerken vertonen en dus beantwoorden aan objectief verschillende behoeften van de gemiddelde consument. Daardoor is tariefdifferentiëring tussen die beide categorieën mogelijk overeenkomstig de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie inzake de inachtneming van het neutraliteitsbeginsel bij tariefdifferentiëring (zie bijvoorbeeld ook de toepassing in het VK [Catering, takeaway food (VAT Notice 709/1) - GOV.UK] en in Frankrijk [Taux de TVA sur les produits alimentaires et les boissons | Service Public Entreprendre]).

Tot op heden is er tussen die tweede categorie geen tariefdifferentiëring, maar enkel tussen de voormelde categorie van restaurantdiensten (die als een dienst worden beschouwd voor btw-doeleinden) en de twee categorieën van leveringen.

Wanneer de kenmerken van de verschillende categorieën met elkaar worden vergeleken, is het evenwel duidelijk dat de categorie van take-away evenzeer (zoniet zelfs meer) aanleunt bij de restaurantdiensten dan bij de levering van voedingsmiddelen, met inbegrip van dranken, die niet bestemd zijn voor onmiddellijk verbruik zonder enige verdere bereiding door de klant.

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

De voorliggende hervorming strekt er aldus in het bijzonder toe om die specifieke categorie van leveringen voortaan tarifair niet meer te laten aanleunen bij de andere categorie van leveringen, maar wel bij de categorie van de restaurantdiensten ».

12.3.2. Également invité à fournir des précisions en ce qui concerne les exemples de la crème glacée et des gaufres, le délégué a donné la réponse suivante :

« Ambachtelijk roomijs zal worden uitgeschept (geportioneerd) en in een horentje, tussen wafeltjes of in een potje worden geplaatst en tevens desgevallend worden aangevuld met één of meerdere toppings (discobolletjes, bresiliennenootjes, slagroom,…) en sauzen. Het ijsje zoals dat aan de klant wordt aangeboden heeft aldus een bereiding ondergaan door de leverancier. Het valt ook hier op te merken dat opwarmen, portioneren en versnijden enkel voor de afnemer als bereiding zijn uitgesloten (die uitsluitingen zijn trouwens de enige reden waarom er een definitie werd ingevoerd).

Een schepijsje wordt ook 'doorgaans' inderdaad niet 'als middag- of avondeten' 'genuttigd' om een 'bereide maaltijd' te zijn, maar het btw-tarief van 12 pct. is van toepassing op twee onderscheiden categorieën, met name:

enerzijds bereide maaltijden en bereide voedingsmiddelen die doorgaans bestemd zijn om te worden gegeten als onderdeel van een maaltijd, die:

- bestemd zijn om zonder verdere bereiding door de klant doorgaans te worden gegeten en;

- een beperkte houdbaarheidstermijn hebben;

anderzijds ander dan de in de eerste categorie bedoelde bereide voedingsmiddelen, met inbegrip van niet in punt 1 bedoelde bereide dranken, die ter plaatse op vraag van de klant bereid worden met het oog op de onmiddellijke levering ervan aan de klant, die:

- bestemd zijn om zonder verdere bereiding door de klant doorgaans onmiddellijk te worden geconsumeerd en;

- een beperkte houdbaarheidstermijn hebben.

Een schepijsje is derhalve niet bedoeld onder de eerste, maar wel onder de tweede categorie.

Daarentegen zijn wel onderworpen aan het verlaagd btw-tarief van 6 pct.: alle voorverpakte 'ijsjes' (frisco's, genre cornetto, magnum en aanverwanten), ijsstronken, diepvriesijs verkocht in dozen of potten,…

Wat de Luikse of Brusselse wafels betreft, die worden ofwel à la minute afgebakken ofwel opgewarmd en desgevallend bestrooid en dus afgewerkt met toppings (bv. poedersuiker, chocoladesaus, slagroom,… op een Brusselse wafel). Ook hier geldt de opmerking dat dat opwarmen enkel voor de afnemer als bereiding is uitgesloten ».

12.3.3. Les auteurs du projet seraient bien avisés de mieux exprimer, à tout le moins dans le rapport au Roi, l'objectif de la mesure en projet au point b) en y incluant des exemples. La question se pose toutefois de savoir si le critère de la préparation sur place à la demande du client est suffisamment clair et pertinent au regard du but poursuivi par la mesure en projet, qui consiste à appliquer aux consommations sur place un même taux de TVA qu'aux 'consommations à emporter'. En outre, les mots « bereid(e/ing) » dans le texte néerlandais sont mentionnés pas moins de quatre fois dans la mesure en projet (voir l'observation 12.3) et l'on n'aperçoit toujours pas la portée précise de ces termes.

‡LW-BGCIOAFCD-HIHFJVT‡

Il semble en effet que, selon le délégué, le simple fait, par exemple, qu'une bouteille de soda soit versée par le fournisseur dans un gobelet dans lequel sont ajoutés (ou non ?) un glaçon et une rondelle de citron constitue une préparation (taux de TVA de 12 %), alors que tel n'est pas le cas si l'on boit dans une bouteille ouverte par le fournisseur (taux de TVA de 6 %). La même chose peut sans doute être dite pour la livraison d'un thé glacé servi dans une canette ouverte par rapport au thé glacé fait maison présenté dans un gobelet. L'on peut se demander si le critère pertinent pour le point b) en projet ne doit pas plutôt être recherché dans la question de savoir s'il s'agit d'un service de restauration ou de la livraison d'un bien [32], ou encore de savoir s'il s'agit de denrées alimentaires ou boissons préparées uniquement en vue de leur consommation immédiate [33] plutôt que « préparées sur place et sur demande du client ». Cette distinction implique par exemple qu'une gaufre chaude, selon le rapport au Roi et le délégué, relève du point b) en projet (bien qu'elle puisse déjà être préparée à l'avance et ne doive plus être que réchauffée par le fournisseur), contrairement, semble-t-il, à une tartelette (car elle ne constitue pas un repas à part entière (point a) en projet) et n'est pas non plus préparée sur place à la demande du client (point b) en projet)).

12.4. Force est de conclure qu'au regard des principes de neutralité fiscale en matière de TVA, de légalité et d'égalité, de nombreuses questions se posent en ce qui concerne la rubrique I, point 2, en projet, du tableau B de l'annexe de l'arrêté royal n° 20. Ainsi qu'il a été exposé, les critères formulés pour distinguer le taux réduit de TVA de 6 % ou de 12 % sont surtout très imprécis, pas toujours objectifs et pas davantage pertinents à la lumière de l'objectif poursuivi par la mesure en projet. Il s'ensuit que la sécurité juridique peut elle aussi être compromise par l'imprévisibilité du régime en projet dans le chef tant des assujettis que des services de contrôle de la TVA.

EXAMEN DU TEXTE

Préambule

13. Au deuxième alinéa du préambule, il y a lieu d'omettre le segment de phrase « , modifié en dernier lieu par la loi-programme du 18 juillet 2025 ».

Article 1er

14. Le régime en projet ajoute un deuxième tiret à l'article 1er, alinéa 2, a), de l'arrêté royal n° 20 (article 1er du projet). Il s'ensuit que le taux réduit de 6 % pour les biens et services énumérés dans le tableau A de l'annexe de cet arrêté royal ne peut s'appliquer lorsque :

> « - les services relatifs au tableau A constituent l'accessoire d'une convention complexe ayant principalement pour objet d'autres services ;
>
> - les biens et les services sont soumis au taux de 12 p.c. en vertu du tableau B de l'annexe au présent arrêté ».

[32] Voir la circulaire 2017/C/70 concernant le système de caisses enregistreuses.

[33] Ce qui réduit toutefois (la pertinence de) la distinction avec le point a) en projet.

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡

14.1. Invité à fournir davantage de précisions à ce sujet, le délégué a confirmé que le deuxième tiret de l'article 1er, alinéa 2, a), en projet, de l'arrêté royal n° 20 est destiné à établir un régime de priorité, à savoir que dans le cas où les biens et services visés relèvent à la fois d'une rubrique du tableau A (6 %) et du tableau B (12 %) de l'annexe de l'arrêté royal n° 20, priorité doit être donnée au taux du tableau B (12 %).

Tout d'abord, le Conseil d'État n'aperçoit pas bien comment cette portée se déduit de la formulation imprécise du texte de l'article 1er, alinéa 2, a), deuxième tiret, en projet, de l'arrêté royal n° 20. On lèvera cette imprécision.

14.2. Par ailleurs, il a été demandé au délégué pourquoi un tel régime de priorité a été élaboré et pourquoi le régime en projet est limité à l'articulation entre les taux visés au tableau A (6 %) et au tableau B (12 %). Le délégué a répondu à ces questions comme suit :

> « Gelet op de voorliggende wijziging zouden meeneem- of afhaalmaaltijden, indien geen uitdrukkelijke uitsluiting in het koninklijk besluit nr. 20 zou worden voorzien, onder twee verschillende verlaagde btw-tarieven kunnen vallen, namelijk 6 pct. en 12 pct..
>
> Om dergelijke gelijktijdige toepassing van beide tarieven te vermijden, wordt het nieuwe tweede streepje in artikel 1, tweede lid, a), van het koninklijk besluit nr. 20 toegevoegd. Deze werkwijze is in het bijzonder geïnspireerd op overwegingen van pragmatische aard aangezien die aanpassing in de eigenlijke tekst van het koninklijk besluit nr. 20 opgenomen bepaling, het mogelijk maakt om niet systematisch in elk van de betrokken punten van elke betrokken rubriek van tabel A van de bijlage bij dit koninklijk besluit telkens opnieuw een uitsluiting te moeten voorzien. Die bepaling kan bovendien ook nog nuttig zijn bij eventuele toekomstige tarifaire wijzigingen tussen het btw-tarief van 6 pct. en 12 pct ».

Le délégué y a encore ajouté ce qui suit :

> « De verhouding tussen de toepassing van het standaard btw-tarief en het verlaagd btw-tarief ligt anders in die zin dat het standaard btw-tarief in principe altijd van toepassing is tenzij voor die leveringen van goederen en diensten die uitdrukkelijk zijn opgesomd in de bijlage van het koninklijk besluit nr. 20. In die context is het dus duidelijk dat er geen overlapping mogelijk is tussen het standaard btw-tarief en de verlaagde btw-tarieven: op voorwaarde dat de levering of de dienst is opgenomen in de bijlage (of niet is uitgesloten uit de aldaar gehanteerde omschrijving – zie bv. de voedingsmiddelen, zoals bv. kreeft e.d., die zijn uitgesloten van het verlaagd btw-tarief als 'luxe-producten'), zal het verlaagd btw-tarief automatisch voorrang hebben.
>
> Dat ligt anders, zoals uiteengezet onder het antwoord op vraag 6 voor de verhouding tussen de verschillende verlaagde btw-tarieven onderling, en in het bijzonder voor de verhouding tussen leveringen van voedingsmiddelen andere dan 'take-away' (levering van meeneemmaaltijden) en leveringen van voedingsmiddelen die 'take-away' (levering van meeneemmaaltijden) uitmaken. De onderlinge verhoudingen moeten daar wel adequaat worden geregeld waarbij, zoals reeds uiteengezet, om pragmatische redenen werd gekozen voor een algemene voorrangsregel eerder dan een uitsluiting in elk van de (talrijke) rubrieken of punten van de rubrieken.
>
> Ook al stelt zich momenteel het probleem enkel voor de verhouding tussen het verlaagd btw-tarief van 6 pct. en 12 pct., kan a priori niet worden uitgesloten dat hetzelfde probleem zich ooit zou stellen voor bv. de verhouding tussen 0 en 6 pct. In die omstandigheden zou om redenen van uniformiteit en toekomstbestendigheid het toepassingsgebied van de voorrangsregel inderdaad kunnen worden uitgebreid ».

‡LW-BGCIOAFCD-HIHFJVT‡

14.3. Compte tenu des explications du délégué, la question se pose de savoir dans quelles situations des biens ou des services pourraient être soumis aussi bien au taux réduit de 6 % qu'à celui de 12 %, et quand le taux de 12 % s'appliquerait-il alors.

Ainsi, on n'aperçoit pas si cette règle de priorité vise à soumettre dorénavant au taux de TVA de 12 % les denrées alimentaires qui, conformément au tableau A, sont soumises au taux de TVA de 6 %, même si elles sont préparées. Dans l'affirmative, on n'aperçoit pas non plus pourquoi cette préparation n'est pas alors supprimée dans le tableau A.

Plus spécifiquement, le Conseil d'État se demande pourquoi, compte tenu du régime de priorité en projet, le rapport au Roi mentionne que s'agissant de livraisons de biens, en cas de « formule ou de menu » dans lesquels de la nourriture et une boisson sont vendues pour un prix unique (l'exemple-type est, selon le rapport au Roi, le menu dans un fast-food), chacun des différents biens (burger, frites, boisson) continuera de subir son taux *propre* (soit 6 %, soit 12 %) [34]. En ce qui concerne un acte de magie, qui peut être un acte spécifique au sein du cirque, le délégué a déclaré que celui-ci est quant à lui soumis au taux réduit de 6 % s'il constitue une partie non individualisée d'un spectacle de cirque pour lequel un prix global est porté en compte.

Il semble par conséquent que le régime de priorité en projet à l'article 1er, alinéa 2, a), deuxième tiret, de l'arrêté royal n° 20 non seulement n'est pas clair, mais qu'il est en outre appliqué de manière incohérente dans les exemples précités. Il conviendra dès lors de revoir la portée du champ d'application du régime de priorité en projet.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Yves DEPOORTER Jeroen VAN NIEUWENHOVE

[34] À savoir 6 % pour la boisson s'il s'agit d'une boisson non alcoolisée et non préparée (telle qu'une canette de soda ou une bouteille d'eau) et 12 % pour le repas préparé (tel que le hamburger et les frites).

‡LW-BGCIOAFCD-HIHEJVT‡