

CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS
DE BELGIQUE

17 juin 2021

PROJET DE LOI

**modifiant le Code de la taxe sur la valeur
ajoutée en ce qui concerne l'exemption
de la taxe en matière de prestations
de soins médicaux à la personne**

AMENDEMENTS

AVIS DU CONSEIL D'ÉTAT
N° 69.340/3 DU 3 JUIN 2021

Voir:

Doc 55 **1369/ (2019/2020)**:
001: Projet de loi.

BELGISCHE KAMER VAN
VOLKSVERTEGENWOORDIGERS

17 juni 2021

WETSONTWERP

**tot wijziging van het Wetboek
van de belasting over de toegevoegde waarde
wat de vrijstelling van de belasting
inzake medische verzorging betreft**

AMENDEMENTEN

ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE
NR. 69.340/3 VAN 3 JUNI 2021

Zie:

Doc 55 **1369/ (2019/2020)**:
001: Wetsontwerp.

04887

N° 1 DU GOUVERNEMENT

Art. 3

Remplacer cet article par ce qui suit:

“Art. 3. À l’article 44 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, remplacé par la loi du 28 décembre 1992 et modifié en dernier lieu par la loi du 2 mai 2019, les modifications suivantes sont apportées:

1° le paragraphe 1^{er} est remplacé par ce qui suit:

“§ 1^{er}. Sont exemptées de la taxe, les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de leur profession ou pratique par les personnes suivantes:

1° les praticiens d’une des professions visées par la loi coordonnée du 10 mai 2015 relative à l’exercice des professions des soins de santé et les praticiens des pratiques visées à l’article 2, § 1^{er}, 2°, alinéa 2, de la loi du 29 avril 1999 relative aux pratiques non conventionnelles dans les domaines de l’art médical, de l’art pharmaceutique, de la kinésithérapie, de l’art infirmier et des professions paramédicales;

2° les praticiens d’autres professions ou pratiques que celles visées au 1° lorsque les conditions suivantes sont remplies:

a) ils sont titulaires d’une certification délivrée par un établissement reconnu par une autorité compétente du pays où est situé cet établissement;

b) ils disposent au travers de cette certification des qualifications nécessaires pour fournir des prestations de soins à la personne dont le niveau de qualité est suffisamment élevé pour être semblables à celles qui sont proposées par les praticiens professionnels visés au 1°.

Les praticiens des professions ou pratiques visées à l’alinéa 1^{er}, 2°, informent l’administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée préalablement à l’application de cette exemption. Le Roi détermine les modalités pratiques de cette obligation en ce qui concerne

Nr. 1 VAN DE REGERING

Art. 3

Dit artikel vervangen als volgt:

“Art. 3. In artikel 44 van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, vervangen bij de wet van 28 december 1992 en laatstelijk gewijzigd bij de wet van 2 mei 2019, worden de volgende wijzigingen aangebracht:

1° paragraaf 1 wordt vervangen als volgt:

“§ 1 Van de belasting zijn vrijgesteld, de medische verzorging verricht door de volgende personen in het kader van hun beroep of praktijk:

1° de beoefenaars van een van de beroepen bedoeld in de gecoördineerde wet van 10 mei 2015 betreffende de uitoefening van de gezondheidszorgberoepen en de beoefenaars van de praktijken bedoeld in artikel 2, § 1, 2°, tweede lid, van de wet van 29 april 1999 betreffende de niet-conventionele praktijken inzake de geneeskunde, de artsenijsbereidkunde, de kinesitherapie, de verpleegkunde en de paramedische beroepen;

2° de beoefenaars van andere beroepen of praktijken dan bedoeld onder 1° wanneer de volgende voorwaarden vervuld zijn:

a) zij zijn houder van een certificaat afgeleverd door een instelling erkend door een bevoegde overheid van het land waar die instelling gevestigd is;

b) ze beschikken op basis van dit certificaat over de noodzakelijke kwalificaties om medische verzorging te verlenen waarvan het kwaliteitsniveau voldoende hoog is om soortgelijk te zijn aan die aangeboden door de beroepsbeoefenaars bedoeld in 1°.

De beoefenaars van de in het eerste lid, 2°, bedoelde beroepen of praktijken doen een aan de toepassing van die vrijstelling voorafgaande kennisgeving aan de administratie belast met de belasting over de toegevoegde waarde. De Koning bepaalt de praktische modaliteiten

l'introduction de cette déclaration et les données qu'elle contient.

L'exemption visée à l'alinéa 1^{er} ne vise pas les prestations de services ayant pour objet des interventions et traitements sans finalité thérapeutique.”;

2° dans le paragraphe 2, alinéa 1^{er}, 1°, le a) est remplacé par ce qui suit:

“a) l'hospitalisation et les soins médicaux ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectués par les établissements hospitaliers et psychiatriques, les cliniques et les dispensaires.

Cette exemption ne vise pas les prestations de services ayant pour objet des interventions et traitements sans finalité thérapeutique.

Les prestations de services et les livraisons de biens sont exclues du bénéfice de l'exemption visée à l'alinéa 1^{er} dans les cas suivants:

— lorsqu'elles ne sont pas indispensables à l'accomplissement des opérations exemptées;

— lorsqu'elles sont essentiellement destinées à procurer à l'organisme des recettes supplémentaires par la réalisation d'opérations effectuées en concurrence directe avec celles d'entreprises commerciales soumises à la taxe.”.

JUSTIFICATION

Dans son arrêt n° 194/2019 du 5 décembre 2019, la Cour constitutionnelle a annulé sous de nombreux aspects les dispositions prévues à l'article 44, § 1^{er} et § 2, du Code de la TVA en ce qui concerne l'exemption des prestations des soins médicaux à la personne. Ces dispositions doivent donc être mises en conformité avec les termes de cet arrêt et avec la jurisprudence constante de la Cour de Justice de l'Union européenne concernant l'exemption des soins médicaux à la personne prévue à l'article 132, paragraphe 1^{er}, point b) (soins médicaux à la personne dans le cadre d'une hospitalisation) et c) (soins médicaux à la personne en dehors du cadre d'une hospitalisation) de la directive 2006/112/CE du Conseil du

van die verplichting met betrekking tot de indiening van die kennisgeving en de vermeldingen die ze bevat.

De vrijstelling bedoeld in het eerste lid is niet van toepassing op de diensten die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen zonder therapeutisch doel.”;

2° in paragraaf 2, eerste lid, 1°, wordt de bepaling onder a) vervangen als volgt:

“a) de ziekenhuisverpleging en de medische verzorging alsmede de diensten en de leveringen van goederen die daarmee nauw samenhangen, verricht door ziekenhuizen, psychiatrische inrichtingen, klinieken en dispensaria.

Deze vrijstelling is niet van toepassing op de diensten die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen zonder therapeutisch doel.

De diensten en leveringen van goederen zijn uitgesloten van de in het eerste lid bedoelde vrijstelling in de volgende gevallen:

— wanneer zij niet onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen;

— wanneer zij in hoofdzaak ertoe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen die worden verricht in rechtstreekse mededinging met aan de belasting onderworpen handelingen van commerciële ondernemingen.”.

VERANTWOORDING

In arrest nr. 194/2019 van 5 december 2019 heeft het Grondwettelijk Hof de bepalingen opgenomen in artikel 44, § 1 en § 2, van het Btw-Wetboek met betrekking tot de vrijstelling voor medische verzorging, onder talrijke aspecten vernietigd. Deze bepalingen moeten derhalve in overeenstemming worden gebracht met de bepalingen van dit arrest en met de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie inzake de vrijstelling voor medische verzorging opgenomen in artikel 132, lid 1, b) (medische verzorging in het ziekenhuis) en c) (medische verzorging buiten het ziekenhuis) van de richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006

28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

L'article 3 du projet de loi déposé le 25 juin 2020 (DOC 55 1369/001) procède à une réécriture complète de l'article 44, § 1^{er}, du Code de la TVA afin, notamment, que l'exemption de TVA qu'il vise soit applicable aux deux catégories de praticiens de professions ou pratiques médicales et paramédicales, à savoir:

— aux praticiens des professions ou pratiques médicales et paramédicales pour lesquelles il existe un cadre légal et/ou réglementaire;

— aux praticiens d'autres professions ou pratiques que celles qui font l'objet d'un cadre légal et/ou réglementaire et qui peuvent attester qu'ils disposent des qualifications nécessaires pour fournir des prestations de soins à la personne dont le niveau de qualité est suffisamment élevé pour être semblables à celles qui sont proposées par les praticiens professionnels visés par la première catégorie.

En outre, le présent projet de loi limite le champ d'application matériel des exemptions médicales aux opérations qui sont accomplies dans un but thérapeutique.

Le présent amendement vise en substance à apporter les modifications suivantes au nouveau texte précité de l'article 44, § 1^{er}, du Code de la TVA. Par souci de clarté vu qu'il s'agit de plusieurs modifications, cet amendement remplace ainsi l'article 3 du projet de loi en question.

Le texte de l'amendement tient compte des remarques de l'avis n° 69340/3 de la section de législation du Conseil d'État, en particulier les points 4.1. et 4.2., lesquelles sont examinées plus en détail ci-dessous à la lumière des modifications textuelles spécifiques apportées par l'amendement.

En ce qui concerne le point 5 de l'avis précité, il convient de noter que, comme c'est le cas dans la directive TVA, la distinction entre les soins médicaux dispensés à l'intérieur et à l'extérieur des hôpitaux a toujours constitué (et constitue toujours) la distinction primaire dans la législation nationale pour l'application de l'exemption de TVA en matière de soins médicaux. Il n'est jamais apparu jusqu'à présent qu'il y aurait des problèmes d'application concernant une "zone grise" pour laquelle les dispositions devraient être clarifiées. C'est d'ailleurs en particulier le cas dans la mesure où l'exemption relative aux soins médicaux dispensés dans les hôpitaux

inzake het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

Artikel 3 van het wetsontwerp ingediend op 25 juni 2020 (DOC 55 1369/001) herwerkt artikel 44, § 1, van het Wetboek volledig opdat met name de erin bedoelde btw-vrijstelling van toepassing zou zijn op twee categorieën van beoefenaars van medische en paramedische beroepen of praktijken, namelijk:

— op de beoefenaars van de gereguleerde medische en paramedische beroepen of praktijken waarvoor een wettelijk en/of reglementair kader bestaat;

— op de beoefenaars van de andere beroepen en praktijken dan degene die het voorwerp uitmaken van een wettelijk en/of reglementair kader en die kunnen aantonen dat ze over de noodzakelijke kwalificaties beschikken om medische verzorging te verrichten waarvan het kwaliteitsniveau voldoende hoog is om soortgelijk te zijn aan de medische verzorging verstrekt door de beroepsbeoefenaars bedoeld in de eerste categorie.

Daarenboven wordt met het voorliggend wetsontwerp de materiële draagwijdte van de medische vrijstellingen beperkt tot handelingen die met een therapeutisch doel worden gesteld.

Dit amendement strekt ertoe de bovengenoemde nieuwe tekst van artikel 44, § 1, van het Btw-Wetboek inhoudelijk te wijzigen. Voor de duidelijkheid omdat het gaat om verschillende wijzigingen, vervangt dit amendement aldus artikel 3 van het betreffende wetsontwerp.

De tekst van het amendement houdt rekening met de opmerkingen van het advies nr. 69340/3 van de afdeling wetgeving van de Raad van State, in het bijzonder met punten 4.1. en 4.2., waarop hierna nog nader wordt ingegaan naar aanleiding van de concrete tekstwijzigingen in het amendement.

Wat punt 5 van voormeld advies betreft, wordt erop gewezen dat het onderscheid tussen medische verzorging verricht in en buiten ziekenhuizen, net zoals dat in de btw-richtlijn het geval is, in de nationale wetgeving altijd de *summa divisio* heeft uitgemaakt (en dat nog altijd uitmaakt) in de toepassing van de btw-vrijstelling inzake medische verzorging. Er is tot op heden nooit gebleken dat er toepassingsproblemen zouden bestaan omtrent een "grijze zone" waarvoor de bepalingen zouden moeten worden verduidelijkt. Dat is trouwens in het bijzonder het geval omdat de vrijstelling met betrekking tot medische verzorging in ziekenhuizen zich uitstrekt tot alle

s'étend à toutes les prestations de services et livraisons de biens qui y sont étroitement liées.

Premièrement, il s'agit de compléter l'article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, nouveau, du Code, en y incluant, les praticiens des pratiques visées à l'article 2, § 1^{er}, 2^o, alinéa 2, de la loi du 29 avril 1999 relative aux pratiques non conventionnelles dans les domaines de l'art médical, de l'art pharmaceutique, de la kinésithérapie, de l'art infirmier et des professions paramédicales (ci-après: la loi du 29 avril 1999) en plus des praticiens d'une des professions visées par la loi coordonnée du 10 mai 2015 relative à l'exercice des professions des soins (ci-après: la loi coordonnée du 10 mai 2015) déjà repris dans cet alinéa 1^{er} du projet déposé. Les pratiques visées par la première loi précitée sont au nombre de quatre. Il s'agit, dans l'état actuel du droit, en vertu de l'article 2, § 1^{er}, 2^o, alinéa 2, de cette loi: l'homéopathie, la chiropraxie, l'ostéopathie et l'acupuncture.

Même si les praticiens visés par la loi coordonnée du 29 avril 1999 étaient déjà visés par l'article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, nouveau, du Code de la TVA tel que repris dans le projet déposé, cette référence directe dans l'article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, nouveau, du Code de la TVA, aux 2 lois précitées, a l'avantage de mettre ainsi sur un même pied l'ensemble des professions pour lesquelles il existe un cadre légal et/ou réglementaire. Elle permet en outre d'éviter toute modification ultérieure de ce Code dans l'hypothèse où, à l'avenir, d'autres professions ou pratiques que celles qui y sont actuellement reprises deviendraient également reprise dans lesdites lois.

Deuxièmement, en ce qui concerne les praticiens d'autres professions ou pratiques que celles visées à l'article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, nouveau, du Code de la TVA, qui ne font donc pas l'objet d'un encadrement juridique particulier, le texte du projet de loi prévoyait comme condition de l'exemption que "l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée a reconnu qu'ils disposent au travers de cette certification des qualifications nécessaires pour fournir des prestations de soins à la personne dont le niveau de qualité est suffisamment élevé pour être semblables à celles qui sont proposées par les praticiens visés au 1^o". Cette procédure de reconnaissance préalable, jugée trop lourde et difficile à mettre en œuvre en pratique d'une manière efficace, tant pour les praticiens que pour l'administration concernée, est abandonnée. Elle est remplacée par une obligation qui est toujours préalable à l'exemption mais qui est plus souple en ce qu'elle ne conditionne pas l'application de l'exemption. Ainsi, il est proposé de mettre tout simplement en place une obligation d'information

diensten en leveringen van goederen die daarmee nauw samenhangen.

Vooreerst wordt artikel 44, § 1, eerste lid, 1^o, nieuw, van het Wetboek aangevuld door er de beoefenaars van de praktijken bedoeld in artikel 2, § 1, 2^o, tweede lid, van de wet van 29 april 1999 betreffende de niet-conventionele praktijken inzake de geneeskunde, de artsenijsbereidkunde, de kinesitherapie, de verpleegkunde en de paramedische beroepen (hierna: de wet van 29 april 1999) in op te nemen naast de beoefenaars van één van de beroepen bedoeld in de gecoördineerde wet van 10 mei 2015 betreffende de uitoefening van de gezondheidszorgberoepen (hierna: de gecoördineerde wet van 10 mei 2015) die reeds in het eerste lid van het ingediend ontwerp waren opgenomen. In die eerstgenoemde wet worden vier praktijken bedoeld. Het betreft, in de huidige stand van de regelgeving, krachtens artikel 2, § 1, 2^o, tweede lid, van die wet: de homeopathie, de chiropraxie, de osteopathie en de acupunctuur.

Ook al waren de beoefenaars bedoeld in de gecoördineerde wet van 29 april 1999 reeds bedoeld in artikel 44, § 1, eerste lid, 2^o, nieuw, van het Btw-Wetboek zoals opgenomen in het ingediend ontwerp, de rechtstreekse verwijzing naar die wetten biedt het voordeel dat al de betrokken beroepen waarvoor al een wettelijk en/of reglementaire kader bestaat gelijk worden geschakeld. Het laat bovendien toe latere aanpassingen van het Wetboek te vermijden wanneer andere dan de reeds opgenomen beroepen of praktijken eveneens in die wetten zouden worden opgenomen.

Ten tweede, met betrekking tot de beoefenaars van andere beroepen of praktijken dan bedoeld in artikel 44, § 1, eerste lid, 1^o, nieuw, van het Btw-Wetboek, die dus niet onderworpen zijn aan een specifiek wettelijk kader, voorzag de tekst van het wetsontwerp als voorwaarde voor de vrijstelling dat "de administratie belast met de belasting over de toegevoegde waarde heeft erkend dat ze op basis van dit certificaat over de noodzakelijke kwalificaties beschikken om medische verzorging te verlenen waarvan het kwaliteitsniveau voldoende hoog is om soortgelijk te zijn aan die aangeboden door de beroepsbeoefenaars bedoeld in 1^o". Deze procedure van voorafgaande erkenning, die in de praktijk te omslachtig en moeilijk op een doeltreffende wijze uitvoerbaar werd geacht, zowel voor de beoefenaars als voor de betrokken administratie, wordt opgeheven. Ze wordt vervangen door een verplichting die nog steeds voorafgaat aan de vrijstelling, maar die flexibeler is in die zin dat de toepassing van de vrijstelling er niet van afhankelijk is. Er wordt

de cette même administration et non plus une reconnaissance préalable par celle-ci.

L'article 44, § 1^{er}, alinéa 2, nouveau, du Code de la TVA prévoit ainsi dorénavant que les praticiens des professions ou pratiques qui y sont visés informent l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée. Cette obligation d'information permettra à l'administration, dans le cadre de sa mission de contrôle de la correcte application de la réglementation TVA, d'établir un cadastre des différentes formations et certifications attestant que ces praticiens disposent des qualifications nécessaires pour fournir des prestations de soins à la personne d'un niveau semblable à celles qui sont proposées par les praticiens des professions ou pratiques réglementées, et ce conformément à la jurisprudence européenne. Cette obligation d'information fera l'objet d'une procédure particulière dont les modalités seront établies par voie d'arrêté royal. L'article 44, § 1^{er}, alinéa 2, nouveau, du Code, prévoit à cet effet une délégation au Roi.

Troisièmement, il importe bien sûr de garantir la qualité des soins à la personne qui sont effectués. L'exemption ne doit ainsi pouvoir s'appliquer que pour des prestations délivrées dans le cadre dans lequel cette qualité de soins à la personne est reconnue sur la base d'un titre professionnel particulier ou d'une qualification professionnelle particulière, et ce quel qu'en soit le cadre juridique ou réglementaire.

C'est pourquoi l'article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, nouveau, du Code de la TVA, précise dorénavant, dans sa phrase liminaire, que l'exemption visée ne peut s'appliquer (par les praticiens des professions ou pratiques visés aux 1^o et 2^o, de l'alinéa 1^{er}, du même article) qu'aux prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de leur profession ou pratique.

Quatrièmement, il est important de réaffirmer qu'une opération ne peut bénéficier de l'exemption que si cette opération a bel et bien une finalité thérapeutique. Cette finalité thérapeutique sera en tout état de cause évaluée à la lumière des enseignements qui découlent de la jurisprudence européenne en la matière.

Sur la base de l'objectif des exemptions de TVA en matière médicale, à savoir réduire les coûts des soins médicaux et les rendre plus accessibles aux particuliers (voir, notamment, arrêt *Dornier*, C-45/01, point 43), la Cour de justice a en effet jugé que les "soins médicaux" doivent être entendus comme des prestations de services ayant pour but de diagnostiquer,

aldus eenvoudigweg voorgesteld om een verplichting op te leggen om dezelfde administratie in te lichten en niet langer een voorafgaande erkenning door de betrokken administratie te bekomen.

Artikel 44, § 1, tweede lid, nieuw, van het Btw-Wetboek voorziet bijgevolg voortaan dat de in die bepaling bedoelde beoefenaars van beroepen of praktijken de administratie belast met de belasting over de toegevoegde waarde in kennis stellen. Die verplichting zal de administratie, in het kader van haar opdracht om de correcte toepassing van de btw-reglementering te controleren, in staat stellen om een overzicht aan te leggen van de verschillende opleidingen en certificeringen die staven dat die beoefenaars over de noodzakelijke kwalificaties beschikken om medische verzorging te verlenen waarvan het kwaliteitsniveau voldoende hoog is om soortgelijk te zijn aan die aangeboden door de beroepsbeoefenaars van gereguleerde beroepen of praktijken en dit in overeenstemming met de Europese rechtspraak. Deze verplichting zal het voorwerp uitmaken van een specifieke procedure waarvan de modaliteiten bij koninklijk besluit zullen worden vastgelegd. Artikel 44, § 1, tweede lid, nieuw, van het Wetboek, voorziet daartoe een machtiging aan de Koning.

Ten derde is het natuurlijk van belang de kwaliteit van de verrichte medische verzorging te waarborgen. Daarom moet de vrijstelling alleen kunnen worden toegepast voor diensten die worden verricht in een context waarin deze kwaliteit van de medische verzorging wordt erkend op basis van een bepaalde beroepstitel of een bepaalde beroepskwalificatie, ongeacht het wettelijke of regelgevende kader.

Daarom bepaalt artikel 44, § 1, eerste lid, nieuw, van het Btw-Wetboek voortaan in de inleidende zin dat de bedoelde vrijstelling enkel van toepassing is (door de beoefenaars van de beroepen of praktijken bedoeld in 1^o en 2^o, van het eerste lid van hetzelfde artikel) op de medische verzorging die in het kader van hun beroep of praktijk wordt verricht.

Ten vierde is het van belang om te herbevestigen dat een handeling maar kan vrijgesteld worden wanneer die wel degelijk een therapeutisch doel heeft. Dat therapeutisch doel zal hoe dan ook worden geëvalueerd in het licht van de inzichten die voortvloeien uit de Europese rechtspraak ter zake.

Uitgaande van het doel van de medische btw-vrijstellingen, met name de kosten van medische verzorging te verlagen en deze verzorging beter toegankelijk te maken voor particulieren (zie o.a. zaak C-45/01, *Dornier*, overweging 43), heeft het Hof van Justitie inderdaad geoordeeld dat onder "medische verzorging" moet worden verstaan die diensten die de diagnose,

de soigner et, dans la mesure du possible, de guérir des maladies ou des anomalies de santé (voir notamment l'affaire C-91/12, *PFC Clinic AB*).

La finalité de l'opération de nature médicale sera donc décisive pour déterminer si elle est exemptée ou non. Ce n'est que si les opérations sont effectuées dans un but thérapeutique qu'elles peuvent bénéficier d'une exemption.

Selon la Cour de justice, cela n'implique pas nécessairement que cette finalité thérapeutique doive être interprétée de manière particulièrement stricte. Il s'ensuit, entre autres, que les prestations médicales effectuées dans un but de protéger, y compris de maintenir ou de rétablir, la santé des personnes, sont également couvertes par l'exemption de TVA (affaire 86/09, *Future Health Technologies*, point 41). Ainsi, les actes médicaux préventifs et reconstructifs peuvent également être exemptés de la TVA.

Ainsi, bien qu'il résulte déjà de la jurisprudence de la Cour de justice que la notion de "soins médicaux" ne recouvre en soi que les opérations ayant une finalité thérapeutique, il est justifié, conformément à la jurisprudence précitée, de préciser explicitement que les interventions et les traitements sans finalité thérapeutique ne sont pas visés par l'exemption en matière de soins médicaux.

Cette codification (partielle) de la jurisprudence de la Cour de justice apportera plus de clarté en vue de garantir une plus grande sécurité juridique tant pour les assujettis que pour l'administration en charge de la TVA.

Néanmoins, lors de l'appréciation de la finalité thérapeutique, en fonction des critères développés dans la jurisprudence de la Cour de justice, le contexte factuel et juridique pertinent devra nécessairement être pris en compte. Cette mention explicite dans le texte de loi lui-même a été abandonnée à la suite de l'avis précité de la section législation du Conseil d'État, car ce contexte, pris en soi, peut en effet difficilement être considéré comme constituant un critère concret, clair et objectif pour évaluer si une opération a ou non une finalité thérapeutique.

Néanmoins, l'appréciation des éléments définissant la finalité thérapeutique d'une opération ne peut évidemment pas être effectuée au départ de rien et doit donc nécessairement se fonder sur le contexte factuel et juridique pertinent.

Ainsi, la Cour de justice a déjà jugé que les circonstances de fait, notamment le fait que les prestations de services soient effectuées par un membre du corps médical habilité,

de la Behandlung en, voor zoveel mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen tot doel hebben. (zie o.a. zaak C-91/12, *PFC Clinic AB*).

Het doel waarmee een medische handeling wordt gesteld zal dus determinerend zijn om te bepalen of deze vrijgesteld is of niet. Enkel indien handelingen worden verricht met een therapeutisch doel kunnen zij genieten van een vrijstelling.

Volgens het Hof van Justitie volgt daaruit niet noodzakelijkerwijs dat dit therapeutisch doel bijzonder strikt moet worden opgevat. Daaruit volgt onder meer dat ook medische diensten met als doel de bescherming, met inbegrip van behoud of herstel, van de gezondheid van de mens onder de btw-vrijstelling vallen (zaak 86/09, *Future Health Technologies*, overweging 41). Ook preventieve en reconstructieve medische handelingen kunnen dus van de btw worden vrijgesteld.

Hoewel uit de rechtspraak van het Hof van Justitie dus reeds volgt dat de notie "medische verzorging" op zich enkel handelingen met een therapeutisch doel viseert, wordt het nuttig geacht om, in lijn met voormelde rechtspraak, expliciet te preciseren dat ingrepen en behandelingen zonder therapeutisch doel niet door de vrijstelling voor medische verzorging zijn bedoeld.

Deze (gedeeltelijke) codificatie van de rechtspraak van het Hof van Justitie zal meer duidelijkheid scheppen met het oog op garanderen van meer rechtszekerheid voor zowel belastingplichtigen als de btw-administratie.

Desalniettemin zal bij de beoordeling van het therapeutisch doel, in functie van de criteria die werden ontwikkeld in de rechtspraak van het Hof van Justitie, noodzakelijkerwijze rekening moeten worden gehouden met de relevante feitelijke en juridische context. De explicitering hiervan in de wettekst zelf werd geschrapt ingevolge het voormelde advies van de afdeling wetgeving van de Raad van State, omdat die context op zich genomen inderdaad wellicht moeilijk kan gelden als concreet, duidelijk en objectief criterium bij de beoordeling of een handeling al dan niet een therapeutisch doel heeft.

Dat neemt evenwel niet weg dat de beoordeling van de definiërende elementen van het therapeutisch doel van een handeling uiteraard niet in het luchtledige kan gebeuren en dus ook noodzakelijkerwijze moet uitgaan van de relevante feitelijke en juridische context.

Zo heeft het Hof van Justitie immers ook reeds geoordeeld dat de feitelijke omstandigheden, met name dat de diensten worden verricht door medisch bevoegd personeel

ou que le but de l'intervention soit déterminé par un tel professionnel, sont de nature à influencer sur l'appréciation de la question de savoir si l'intervention relève de la notion de "soins médicaux" (affaire C-91/12, PFC Clinic AB, point 36). Dans une jurisprudence antérieure, la Cour de justice avait déjà précisé que, pour déterminer la finalité d'une opération, "il importe de prendre en considération le contexte dans lequel ces prestations sont effectuées afin d'établir leur finalité principale" (affaire C-307/01, D'Ambrumenil, point 63).

À cet égard, est donc pertinent non seulement le contexte factuel, tel que le contenu des prescriptions médicales ou la raison de la demande d'un certificat d'aptitude médicale, mais aussi le contexte juridique spécifique dans lequel les services médicaux sont effectués. Ce contexte juridique dépend également de la manière dont les soins de santé sont organisés en Belgique par les législateurs fédéraux et régionaux compétents.

Dans le cadre de l'organisation des soins de santé en Belgique, le législateur compétent a créé un certain nombre de fonctions qui sont considérées comme essentielles pour un système de soins de santé de qualité et qui doivent donc être remplies par un professionnel de la santé qualifié. Il s'agit notamment des prestations du médecin-chef et du médecin-chef de service, qui sont responsables du bon fonctionnement du département médical ou des différents services du département médical d'un hôpital. Il en va de même pour la fonction de médecin coordonnateur et conseiller dans les maisons de repos et d'infirmier coordonnateur dans une maison de soins.

Compte tenu de ce contexte juridique, il peut être admis que les prestations de ces professionnels de la santé, au travers desquelles le législateur compétent tend à garantir des soins médicaux de qualité, ont une finalité thérapeutique dans un contexte plus large et restent donc exemptées de TVA.

Les présents textes prévoient également la transposition en droit belge de l'article 134 de la directive 2006/112/CE dans le cadre de l'exemption médicale. Il découle de cet article que les "les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à l'hospitalisation et aux soins médicaux" ne sont exonérées de la TVA que "si elles sont indispensables à l'accomplissement des opérations exonérées" et "si elles sont essentiellement destinées à procurer à l'organisme des recettes supplémentaires par la réalisation d'opérations

ou que le but de l'intervention soit déterminé par un tel professionnel, sont de nature à influencer sur l'appréciation de la question de savoir si l'intervention relève de la notion de "soins médicaux" (affaire C-91/12, PFC Clinic AB, point 36). Dans une jurisprudence antérieure, la Cour de justice avait déjà précisé que, pour déterminer la finalité d'une opération, "il importe de prendre en considération le contexte dans lequel ces prestations sont effectuées afin d'établir leur finalité principale" (affaire C-307/01, D'Ambrumenil, point 63).

Terzake is dus niet enkel de feitelijke context, zoals bv. de inhoud van medische voorschriften of de reden waarom een medische geschiktheidsverklaring wordt gevraagd, relevant, maar eveneens de specifieke juridische context waarbinnen de medische diensten worden verricht. Die juridische context hangt mee af van de wijze waarop de gezondheidszorg in België georganiseerd is door de terzake bevoegde federale en regionale wetgevers.

Zo heeft de terzake bevoegde wetgever in het kader van de organisatie van de gezondheidszorg in België een aantal functies gecreëerd die als essentieel worden beschouwd voor een kwalitatief hoogstaande gezondheidszorg en die daarom noodzakelijk door een gekwalificeerde zorgprofessional moeten worden ingevuld. Te denken valt o.m. aan de diensten van de hoofgeneesheer en van het geneesheer-diensthoofd die verantwoordelijk zijn voor de goede gang van zaken in het medisch departement resp. de verschillende diensten van het medisch departement in een ziekenhuis. Hetzelfde geldt voor de functie van een coördinerend en raadgevend arts in woonzorgcentra en de coördinerende verpleegkundigen in de thuiszorg.

Rekening houdend met deze juridische context kan worden gesteld dat de diensten van dergelijke zorgprofessionals, waarmee de terzake bevoegde wetgever een kwalitatief hoogstaande medische verzorging beoogt te garanderen, in een ruimere context een therapeutisch doel nastreven en aldus vrijgesteld blijven van btw.

De voorliggende teksten voorzien daarnaast ook in de omzetting naar Belgisch recht van artikel 134 van richtlijn 2006/112/EG in het kader van de medische vrijstelling. Uit dit artikel volgt dat met name de "nauw met ziekenhuisverpleging en medische verzorging samenhangende diensten en goederenleveringen" slechts vrijgesteld zijn van btw "wanneer zij onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen" en "wanneer zij er niet in hoofdzaak toe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen door

effectuées en concurrence directe avec celles d'entreprises commerciales soumises à la TVA.”.

L'extension de l'exemption de TVA dans un contexte hospitalier aux “prestations de services et aux livraisons de biens étroitement liées à l'hospitalisation et aux soins médicaux” a pour conséquence que des prestations de services et des livraisons de biens qui seraient normalement taxées sont exemptées en raison de leur lien étroit avec l'hospitalisation et les soins médicaux exemptés.

Comme pour l'interprétation de la notion de “soins médicaux”, la Cour a jugé, sur la base de l'objectif de l'exonération, que la notion d’“opérations étroitement liées à l'hospitalisation ou aux soins médicaux” ne devait a priori pas être interprétée de manière stricte (affaire C-76/99, *Commission c. France*, point 23).

Bien qu'en pratique, cela n'entraînera en principe pas un durcissement des conditions d'application de l'exemption dès lors que l'administration en charge de la TVA applique déjà ces conditions conformément à la directive, la transposition de l'article 134 de la directive 2006/112/CE subordonnera à l'avenir formellement l'exemption de ces “opérations étroitement liées à l'hospitalisation et aux soins médicaux” au respect de deux conditions supplémentaires.

Premièrement, il sera exigé que les opérations étroitement liées à l'hospitalisation et aux soins médicaux soient “indispensables” à la fourniture des services d'hospitalisation et de soins médicaux exemptés. Il résulte de la jurisprudence de la Cour de justice que ces prestations de services s'inscrivent alors logiquement dans le cadre de la fourniture des services d'hospitalisation et de soins médicaux et qu'elles constituent une étape indispensable dans le processus de fourniture de ces services pour atteindre les buts thérapeutiques poursuivis par ces services, dès lors que seules de telles prestations peuvent avoir une incidence sur le prix de revient des services de soins de santé que l'exonération en cause rend accessibles aux particuliers (arrêt *De Fruytier*, C-334/14, point 29).

Conformément au point 4.1. de l'avis précité de la section de législation du Conseil d'État et pour des raisons de cohérence interne du texte, il n'est plus explicitement mentionné dans le texte que l'appréciation du caractère indispensable ou non d'une opération par rapport à l'opération principale exemptée doit tenir compte du contexte factuel et juridique pertinent. Toutefois, là encore, il est vrai que cette référence expresse peut difficilement, en soi, être considérée comme constituant un critère concret, clair et objectif dans le cadre

de l'exécution de certaines opérations qui sont effectuées en concurrence directe avec celles d'entreprises commerciales soumises à la TVA.”.

De l'extension de l'exemption de TVA dans un contexte hospitalier aux “prestations de services et aux livraisons de biens étroitement liées à l'hospitalisation et aux soins médicaux” a pour conséquence que des prestations de services et des livraisons de biens qui seraient normalement taxées sont exemptées en raison de leur lien étroit avec l'hospitalisation et les soins médicaux exemptés.

Net zoals voor de interpretatie van het begrip “medische verzorging” heeft het Hof, vanuit de doelstelling van de vrijstelling, bepaald dat ook het begrip “nauw met ziekenhuisverpleging of medische verzorging samenhangende handelingen” niet a priori strikt moet worden uitgelegd (zaak C-76/99, *Commissie vs Frankrijk*, overweging 23).

Hoewel dit in de praktijk in principe niet tot een verstrenging van de vrijstellingsvoorwaarden zal leiden aangezien de btw-administratie deze voorwaarden reeds richtlijnconform toepaste, zal door de omzetting van artikel 134 van richtlijn 2006/112/EG de vrijstelling van dergelijke “nauw met ziekenhuisverpleging en medische verzorging samenhangende diensten en goederenleveringen” voortaan formeel afhankelijk worden gesteld van het vervuld zijn van twee bijkomende voorwaarden.

Vooreerst zal vereist zijn dat de nauw met ziekenhuisverpleging en medische verzorging samenhangende handelingen “onontbeerlijk” zijn voor het verrichten van de vrijgestelde ziekenhuisverpleging en medische verzorging. Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie volgt dat die diensten logischerwijs verband moeten houden met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging en die in dit dienstverleningsproces onontbeerlijk zijn om de door deze diensten beoogde therapeutische doelstellingen te bereiken, aangezien enkel dergelijke prestaties invloed kunnen hebben op de kostprijs van de gezondheidszorg, die door de vrijstelling in kwestie voor particulieren toegankelijk wordt (zaak C-334/14, *De Fruytier*, overweging 29).

In het verlengde van punt 4.1. van het voormelde advies van de afdeling wetgeving van de Raad van State en om redenen van interne coherentie van de tekst, wordt niet langer expliciet in de tekst opgenomen dat de beoordeling of een handeling al dan niet onontbeerlijk is voor de vrijgestelde hoofdhandeling moet gebeuren rekening houdende met de relevante feitelijke en juridische context. Ook hier geldt evenwel dat deze explicitering op zich genomen wellicht moeilijk kan gelden als concreet, duidelijk en objectief criterium bij de

de l'appréciation du caractère indispensable d'une opération, mais il est tout aussi vrai qu'une telle appréciation ne peut être effectuée au départ de rien et doit donc nécessairement se fonder sur le contexte factuel et juridique pertinent.

En lien avec ce qui précède, il convient de noter que le législateur compétent a considéré, dans certains cas, la collaboration entre hôpitaux comme un levier nécessaire pour garantir des soins de santé accessibles et de qualité. Un exemple récent en la matière est le réseau hospitalier clinique locorégional. Il est évident que, lorsque le législateur compétent considère que les opérations effectuées dans le cadre de cette collaboration sont nécessaires ou indispensables pour garantir des soins de santé abordables et de qualité, la même conclusion doit être tirée aux fins de la TVA, de sorte que ces opérations bénéficient de l'exemption en tant qu'opérations étroitement liées à l'hospitalisation et aux soins médicaux, pour autant qu'il ne s'agisse pas de prestations de services qui ne présentent pas de lien nécessaire avec les services exemptés des hôpitaux. Ces prestations de services ne sont pas indispensables à la réalisation des objectifs thérapeutiques poursuivis par les services médicaux.

La seconde condition a trait au fait que les opérations étroitement liées à l'hospitalisation et aux soins médicaux ne sont exemptées que dans la mesure où ces opérations ne sont pas principalement destinées à obtenir des recettes supplémentaires en réalisant des opérations en concurrence directe avec des entreprises commerciales soumises à la TVA.

Le simple fait que des entreprises commerciales effectuent des opérations similaires avec application de la TVA ne suffit pas pour refuser l'application de l'exemption.

Il est exigé qu'il soit question d'une "concurrence directe", ce qui suppose, entre autres, que les opérations étroitement liées à l'hospitalisation et aux soins médicaux s'adressent au même public que celles envisagées par les entreprises commerciales, en vue de répondre aux mêmes besoins des consommateurs.

Dans ce contexte, il convient d'identifier le marché pertinent et d'évaluer s'il existe une distorsion de concurrence sur ce marché.

En outre, l'opération étroitement liée à l'hospitalisation et aux soins médicaux doit, avant tout, être exercée en vue d'obtenir des recettes complémentaires. Le fait que les opérations

beoordeling van het onontbeerlijk karakter van een handeling, maar er geldt evenzeer dat een dergelijke beoordeling niet in het luchtledige kan gebeuren en dus noodzakelijkerwijze de feitelijke en juridische contextuele gegevens als uitgangspunt moet nemen.

In dit verband wordt opgemerkt dat de bevoegde wetgever in bepaalde gevallen de samenwerking tussen ziekenhuizen als een noodzakelijke hefboom heeft gezien om een toegankelijke en kwaliteitsvolle gezondheidszorg te garanderen. Een recent voorbeeld daarvan vormt het locoregionaal klinisch ziekenhuisnetwerk. Het is evident dat, waar de ter zake bevoegde wetgever de in het kader van die samenwerking gestelde handelingen als noodzakelijk of onontbeerlijk aanmerkt om een betaalbare en kwaliteitsvolle gezondheidszorg te garanderen, ook voor btw-doeleinden tot eenzelfde conclusie moet worden gekomen, zodat die handelingen als nauw met ziekenhuisverpleging en medische verzorging samenhangende handelingen de vrijstelling genieten, voor zover het daarbij niet gaat om diensten die geen noodzakelijk verband houden met de vrijgestelde ziekenhuisdiensten. Dergelijke diensten zijn dan immers niet onontbeerlijk om de door de medische diensten beoogde therapeutische doelstellingen te bereiken.

Als tweede voorwaarde geldt voortaan dat de nauw met ziekenhuisverpleging en medische verzorging samenhangende handelingen slechts vrijgesteld zijn voor zover deze handelingen er niet in hoofdzaak toe strekken extra opbrengsten te verkrijgen door het verrichten van handelingen in rechtstreekse mededinging met aan de btw onderworpen commerciële ondernemingen.

Het loutere feit dat commerciële ondernemingen soortgelijke handelingen verrichten met toepassing van btw volstaat niet om de toepassing van de vrijstelling te weigeren.

Er is immers vereist dat er sprake is van een "rechtstreekse mededinging" wat o.m. vereist dat de nauw met ziekenhuisverpleging en medische verzorging samenhangende handelingen gericht zijn op hetzelfde publiek als dat waarop commerciële ondernemingen zich richten zodat in dezelfde consumentenbehoefte wordt voorzien.

In dat kader dient o.m. de relevante markt in kaart gebracht te worden en dient beoordeeld te worden of er sprake is van concurrentievervalsing op die markt.

Daarenboven moet de nauw met ziekenhuisverpleging en medische verzorging samenhangende handeling in de eerste plaats worden verricht met het doel extra opbrengsten

soient facturées au prix de revient exclut généralement que cette condition soit remplie.

Enfin, une modification purement légistique est encore apportée à l'article 3, 3°, du projet déposé.

Le ministre des Finances,

Vincent VAN PETEGHEM

te verkrijgen. Het feit dat handelingen tegen kostprijs worden aangerekend, sluit in de regel uit dat aan deze voorwaarde zou zijn voldaan.

Tenslotte wordt in artikel 3, 3°, van het neergelegde ontwerp nog een louter legistieke aanpassing aangebracht.

De minister van Financiën,

Vincent VAN PETEGHEM

N° 2 DU GOUVERNEMENT

Art. 4

Remplacer cet article par ce qui suit:

“Art. 4. Cette loi entre en vigueur le 1^{er} janvier 2022.”.

JUSTIFICATION

L'article 4 fixe au 1^{er} janvier 2022 l'entrée en vigueur de la loi, afin que les nouvelles dispositions qu'il contient et qui font suite à l'arrêt n° 194/2019 du 5 décembre 2019 de la Cour constitutionnelle mentionné ci-dessus (voir amendement n° 1) puissent ainsi entrer en vigueur dans un délai raisonnable.

Le ministre des Finances,

Vincent VAN PETEGHEM

Nr. 2 VAN DE REGERING

Art. 4

Dit artikel vervangen als volgt:

“Art. 4. Deze wet treedt in werking op 1 januari 2022.”.

VERANTWOORDING

Artikel 4 bepaalt dat de wet in werking treedt op 1 januari 2022 zodat de nieuwe bepalingen die het bevat, naar aanleiding van bovengenoemd arrest van het Grondwettelijk Hof nr. 194/2019 van 5 december 2019 (zie amendement nr. 1), aldus op een redelijke termijn in werking kunnen treden.

De minister van Financiën,

Vincent VAN PETEGHEM

ANNEXE

BIJLAGE

RAAD VAN STATE
afdeling WetgevingCONSEIL D'ÉTAT
section de législationadvies 69.340/3
van 3 juni 2021avis 69.340/3
du 3 juin 2021

over

sur

amendementen op een
wetsontwerp 'tot wijziging van
het Wetboek van de belasting
over de toegevoegde waarde
wat de vrijstelling van de
belasting inzake medische
verzorging betreft'

des amendements à un projet
de loi 'modifiant le Code de la
taxe sur la valeur ajoutée en ce
qui concerne l'exemption de la
taxe en matière de prestations
de soins médicaux à la
personne'

Op 4 mei 2021 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over amendementen op een wetsontwerp 'tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft'.

De amendementen zijn door de derde kamer onderzocht op 25 mei 2021. De kamer was samengesteld uit Wilfried VAN VAERENBERGH, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Astrid TRUYENS, griffier.

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

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Wilfried VAN VAERENBERGH, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 3 juni 2021.

*

Le 4 mai 2021, 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 des amendements à un projet de loi 'modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne l'exemption de la taxe en matière de prestations de soins médicaux à la personne'.

Les amendements ont été examinés par la troisième chambre le 25 mai 2021. La chambre était composée de Wilfried VAN VAERENBERGH, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Astrid TRUYENS, greffier.

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

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Wilfried VAN VAERENBERGH, président de chambre.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 3 juin 2021.

*

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,¹ alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN DE AMENDEMENTEN

2. De voor advies voorgelegde amendementen van de Regering op het wetsontwerp ‘tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft’², beogen vooreerst artikel 3 van dat wetsontwerp volledig te vervangen (amendement nr. 1). Bij dat artikel 3 worden wijzigingen aangebracht in artikel 44 van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: Btw-wetboek) naar aanleiding van het vernietigingsarrest nr. 194/2019 van 5 december 2019 van het Grondwettelijk Hof. Met die wijzigingen wordt tevens beoogd de betrokken btw-vrijstellingsregeling in overeenstemming te brengen met artikel 132, lid 1, b) en c), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 ‘betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde’. Amendement nr. 2 strekt ertoe artikel 3 van het wetsontwerp in werking te laten treden op 1 januari 2022.

3.1. Het amendement nr. 1 herneemt in ruime mate de huidige tekst van artikel 3 van het wetsontwerp, waarover de Raad van State op 19 juni 2020 advies 67.447/3³ heeft uitgebracht. Vergeleken met de huidige tekst van artikel 3 brengt het amendement nr. 1 de volgende inhoudelijke wijzigingen aan:

1) wat de vrijstelling betreft van medische verzorging die binnen een ziekenhuis wordt verstrekt:

a) voorziet het wetsontwerp in een uitsluiting van deze vrijstelling voor diensten die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen zonder therapeutisch doel. Amendement nr. 1 preciseert dat dit moet worden beoordeeld aan de hand van de “relevante feitelijke en juridische context” (ontworpen artikel 44, § 2, eerste lid, 1^o, a), tweede lid, van het Btw-wetboek);

b) voorziet het wetsontwerp in een uitsluiting van de diensten en leveringen van goederen die nauw samenhangen met de medische verzorging binnen een ziekenhuis maar niet onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen. Amendement nr. 1 preciseert dat hierbij moet rekening worden gehouden met de “relevante feitelijke en juridische context” (ontworpen artikel 44, § 2, eerste lid, 1^o, a), derde lid, eerste streepje);

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

² *Parl.St.* Kamer, 2019-20, nr. 55-1369/001.

³ Adv RvS 67.447/3 van 19 juni 2020 over een voorontwerp van wet ‘tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft’.

2) wat de vrijstelling betreft van medische verzorging die buiten een ziekenhuis wordt verstrekt:

a) wordt in amendement nr. 1 verduidelijkt dat de vrijstelling betrekking heeft op medische verzorging verricht in het kader van het beroep of de praktijk (ontworpen artikel 44, § 1, eerste lid, inleidende zin);

b) voorziet het wetsontwerp in een uitsluiting van deze vrijstelling voor diensten die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen zonder therapeutisch doel. Amendement nr. 1 preciseert dat dit moet worden beoordeeld aan de hand van de “relevante feitelijke en juridische context” (ontworpen artikel 44, § 1, derde lid);

c) breidt het amendement nr. 1 de toepassing van de vrijstelling zonder bijkomende voorwaarden uit tot de beoefenaars van praktijken bedoeld in artikel 2, § 1, 2°, tweede lid, van de wet van 29 april 1999 ‘betreffende de niet-conventionele praktijken inzake de geneeskunde, de artsenijsbereidkunde, de kinesitherapie, de verpleegkunde en de paramedische beroepen’ (ontworpen artikel 44, § 1, eerste lid, 1°);

d) vervangt het amendement nr. 1, voor de beoefenaars van andere beroepen of praktijken dan die waarvoor de vrijstelling geldt zonder bijkomende voorwaarden, het vereiste van een voorafgaandelijke erkenning door de administratie belast met de belasting over de toegevoegde waarde, op basis van een certificaat, door een informatieplicht ten aanzien van die administratie (ontworpen artikel 44, § 1, tweede lid).

3.2. De Raad van State, afdeling Wetgeving, verleent, behoudens in geval van wijziging van de juridische context, in de regel geen nieuw advies over bepalingen die reeds eerder zijn onderzocht of die zijn gewijzigd ten gevolge van in eerdere adviezen gemaakte opmerkingen. Met betrekking tot die bepalingen van het amendement nr. 1 wordt verwezen naar het voornoemde advies 67.447/3. Het onderzoek van amendement nr. 1 wordt dan ook beperkt tot de hiervoor vermelde wijzigingen van artikel 3 van het wetsontwerp.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Amendement nr. 1

4.1. Zoals hiervoor reeds is aangestipt, dient op grond van de ontworpen bepalingen bij de beoordeling van het al dan niet voorhanden zijn van een therapeutisch doel en van het al dan niet onontbeerlijk zijn van de diensten en leveringen van goederen voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen, rekening te worden gehouden met de “relevante feitelijke en juridische context” waarin de betrokken medische handelingen worden gesteld of diensten of leveringen van goederen voor die handelingen worden verricht.

Het gebruik van een dergelijk vaag criterium voor het beoordelen van de vraag of een bepaalde handeling, dienst of levering van goederen al dan niet is uitgesloten van de vrijstelling van belasting geeft niet enkel aanleiding tot rechtsonzekerheid, maar is bovendien problematisch in het licht van het legaliteitsbeginsel inzake belastingen, neergelegd in de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid,

van de Grondwet, waaruit voortvloeit 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.

Het kan bijgevolg niet volstaan te verwijzen naar de “relevante feitelijke en juridische context” als een van de criteria om te beoordelen of de vrijstelling van belasting al dan niet van toepassing is, nog daargelaten de vraag hoe een dergelijk criterium in de praktijk moet worden toegepast. Evenmin kan het volstaan om in de verantwoording van het amendement enkele specifieke voorbeelden te geven van gevallen waarin de vrijstelling van toepassing is. Dergelijke voorbeelden zijn weliswaar nuttig om de draagwijdte van het toegepaste criterium toe te lichten maar kunnen in geen geval de gebreken die kleven aan een onduidelijk criterium ongedaan maken. Er dient dan ook voor het beoordelen van de vrijstelling te worden geopteerd voor een duidelijkere en meer rechtszeker criterium, dat bovendien beantwoordt aan het fiscale legaliteitsbeginsel.⁴

4.2. Voor zover uit de verantwoording van het amendement moet worden afgeleid dat om nadere invulling te geven aan (sommige van) de betrokken bepalingen de administratie in overleg met de betrokken sector een lijst kan opstellen van handelingen die overeenkomstig het voornoemde criterium de vrijstelling niet kunnen genieten, dient eraan te worden herinnerd dat enkel de Koning bevoegd is om bij besluit uitvoering te geven aan wetten, hetzij op grond van artikel 108 van de Grondwet, hetzij op grond van een uitdrukkelijke machtiging die in dit geval moet voldoen aan het fiscale legaliteitsbeginsel, en dat het bijgevolg niet aan de administratie toekomt om bijvoorbeeld in de vorm van omzendbrieven hierin te voorzien.

5. Uit de ontworpen bepalingen dient een onderscheid te worden afgeleid tussen medische verzorging verricht in een ziekenhuis en daarbuiten. Er zijn evenwel handelingen, diensten of leveringen van goederen denkbaar die zich wat dat betreft in een grijze zone bevinden.⁵ Vraag is of bij het opstellen van de ontworpen regeling met die gevallen voldoende rekening is gehouden en of de regeling op dat punt voldoende rechtszeker is. In de mate ook voor het beoordelen van die specifieke gevallen een beroep moet worden gedaan op de “relevante feitelijke en juridische context” waarin ze zich voordoen, kan worden verwezen naar de opmerking die hiervoor in dat verband is gemaakt.

6. De nummering van de onderdelen van het ontworpen artikel 44, § 1, eerste lid, 2°, van het Btw-wetboek, die bovendien verschillend is in de Nederlandse en de Franse tekst, dient te worden herzien.

⁴ Zie in verband met de noodzaak aan duidelijke criteria in het licht van de rechtszekerheid ook: HvJ 5 juli 2012, *SIAT*, C-318/10, ECLI:EU:C:2012:415, §§ 57-58.

⁵ Bijvoorbeeld een ziekenhuisapotheker die geneesmiddelen levert voor thuisgebruik na een opname in het ziekenhuis.

6/10 advies Raad van State/avis du Conseil d'État 69.340/3

Amendement nr.2

7. Er is geen reden voorhanden om de inwerkingtredingsbepaling in artikel 4 van het wetsontwerp te beperken tot artikel 3 ervan, gelet op het voorwerp van de artikelen 1 en 2 ervan. Er kan beter worden geschreven “Deze wet treedt in werking op 1 januari 2022”.

*

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique ¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DES AMENDEMENTS

2. Les amendements du Gouvernement au projet de loi 'modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne l'exemption de la taxe en matière de prestations de soins médicaux à la personne' ², soumis pour avis, ont en premier lieu pour objet de remplacer intégralement l'article 3 de ce projet de loi (amendement n° 1). Cet article 3 apporte des modifications à l'article 44 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la TVA) consécutivement à l'arrêt d'annulation n° 194/2019 du 5 décembre 2019 de la Cour constitutionnelle. Ces modifications visent également à mettre le régime d'exemption de la TVA concerné en conformité avec l'article 132, paragraphe 1, b) et c), de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 'relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée'. L'amendement n° 2 vise à faire entrer en vigueur l'article 3 du projet de loi le 1^{er} janvier 2022.

3.1. L'amendement n° 1 reproduit dans une large mesure le texte actuel de l'article 3 du projet de loi, sur lequel le Conseil d'État a rendu le 19 juin 2020 l'avis 67.447/3 ³. Par rapport au texte actuel de l'article 3, l'amendement n° 1 apporte les modifications de fond suivantes :

1) en ce qui concerne l'exemption des prestations de soins médicaux dispensés dans un hôpital :

a) le projet de loi prévoit une exclusion de cette exemption pour les services ayant pour objet des interventions et traitements sans finalité thérapeutique. L'amendement n° 1 précise que cette finalité doit être évaluée sur la base du « contexte factuel et juridique pertinent » (article 44, § 2, alinéa 1^{er}, 1^o, a), alinéa 2, en projet, du Code de la TVA).

b) le projet de loi prévoit une exclusion des prestations de services et des livraisons de biens qui sont étroitement liées aux prestations de soins dispensés dans un hôpital, mais qui ne sont pas indispensables à l'accomplissement des opérations exemptées. L'amendement n° 1 précise qu'à cet égard, il y a lieu de tenir compte du « contexte factuel et juridique pertinent » (article 44, § 2, alinéa 1^{er}, 1^o, a), alinéa 3, premier tiret, en projet) ;

¹ S'agissant d'amendements à un projet de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité aux normes supérieures.

² *Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, n° 55-1369/001.

³ Avis CE 67.447/3 du 19 juin 2020 sur un avant-projet de loi 'modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne l'exemption de la taxe en matière de prestations de soins médicaux à la personne'.

2) en ce qui concerne l'exemption des prestations de soins médicaux dispensés en dehors d'un hôpital :

a) l'amendement n° 1 précise que l'exemption a pour objet les prestations de soins médicaux effectuées dans le cadre de la profession ou de la pratique (article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, phrase introductive, en projet) ;

b) le projet de loi prévoit une exclusion de cette exemption pour les services ayant pour objet des interventions et traitements sans finalité thérapeutique. L'amendement n° 1 précise que cette finalité doit être appréciée sur la base du « contexte factuel et juridique pertinent » (article 44, § 1^{er}, alinéa 3, en projet).

c) l'amendement n° 1 étend l'application de l'exemption sans conditions supplémentaires aux praticiens des pratiques visées à l'article 2, § 1^{er}, 2°, alinéa 2, de la loi du 29 avril 1999 'relative aux pratiques non conventionnelles dans les domaines de l'art médical, de l'art pharmaceutique, de la kinésithérapie, de l'art infirmier et des professions paramédicales' (article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1°, en projet).

d) l'amendement n° 1 remplace, pour les praticiens d'autres professions ou pratiques que celles auxquelles s'applique l'exemption, sans conditions supplémentaires, l'exigence d'une reconnaissance préalable par l'administration chargée de la taxe sur la valeur ajoutée, sur la base d'une certification, par une obligation d'information à l'égard de cette administration (article 44, § 1^{er}, alinéa 2, en projet).

3.2. Sauf en cas de modification du contexte juridique, le Conseil d'État, section de législation, ne donne en principe pas de nouvel avis sur des dispositions qui ont déjà été examinées précédemment ou qui ont été modifiées à la suite d'observations formulées dans des avis précédents. En ce qui concerne ces dispositions de l'amendement n° 1, il est renvoyé à l'avis 67.447/3, précité. L'examen de l'amendement n° 1 est dès lors limité aux modifications susmentionnées de l'article 3 du projet de loi.

EXAMEN DU TEXTE

Amendement n° 1

4.1. Comme il a déjà été indiqué ci-dessus, les dispositions en projet exigent que pour apprécier l'existence ou non d'une finalité thérapeutique et le caractère indispensable ou non des prestations de services et des livraisons de biens pour l'accomplissement des opérations exemptées, il soit tenu compte du « contexte factuel et juridique pertinent » dans lequel les actes médicaux concernées sont accomplis ou les prestations de services ou livraisons de biens pour ces actes sont effectuées.

L'utilisation d'un critère aussi vague pour apprécier la question de savoir si un acte, une prestation de services ou une livraison de biens déterminé est ou non exclu de l'exemption de la taxe est non seulement source d'insécurité juridique, mais est en outre problématique au regard du principe de légalité en matière fiscale, consacré par les articles 170, § 1^{er}, et 172, alinéa 2, de la

Constitution, d'où il découle que le législateur doit fixer lui-même tous les éléments essentiels sur la base desquels la dette d'impôt des contribuables peut être déterminée, tels que la désignation des contribuables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations d'impôt.

Il ne peut donc pas suffire de se référer au « contexte factuel et juridique pertinent » comme l'un des critères pour apprécier si l'exemption d'impôt est applicable ou non, indépendamment encore de la question de savoir comment un tel critère doit être appliqué en pratique. Il ne peut pas non plus suffire de donner, dans la justification de l'amendement, quelques exemples spécifiques de cas dans lesquels l'exemption s'applique. Si de tels exemples sont utiles pour préciser la portée du critère appliqué, ils ne peuvent en aucun cas suppléer les lacunes que présente le manque de clarté d'un critère. Il s'impose dès lors, pour apprécier l'exemption, d'opter pour un critère plus clair et juridiquement plus sûr qui, en outre, respecte le principe de légalité en matière fiscale ⁴.

4.2. Dans la mesure où il se déduit de la justification de l'amendement que pour fixer les modalités de la mise en œuvre des dispositions concernées (ou de certaines de celles-ci), l'administration peut établir, en concertation avec le secteur concerné, une liste des opérations qui, conformément au critère susmentionné, ne peuvent pas bénéficier de l'exemption, il convient de rappeler que seul le Roi est habilité à exécuter les lois par voie d'arrêté, soit sur la base de l'article 108 de la Constitution, soit sur la base d'une habilitation expresse qui, dans ce cas, doit respecter le principe de légalité en matière fiscale, et qu'il n'appartient dès lors pas à l'administration de pourvoir à cette exécution, par exemple par voie de circulaires.

5. Il se déduit des dispositions en projet qu'une distinction est faite entre les prestations de soins médicaux dispensés dans un hôpital et en dehors de celui-ci. Il est toutefois possible d'envisager des actes, des prestations de services ou des livraisons de biens qui, à cet égard, se situent dans une zone grise ⁵. La question se pose de savoir si ces cas ont été suffisamment pris en compte lors de l'élaboration du dispositif en projet et si celui-ci présente une sécurité juridique suffisante sur ce point. Dans la mesure où l'appréciation de ces cas spécifiques requiert également d'invoquer le « contexte factuel et juridique pertinent » dans lequel ils s'inscrivent, il peut être renvoyé à l'observation formulée ci-dessus sur ce point.

6. La numérotation des divisions de l'article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, en projet, du Code de la TVA, qui est en outre différente dans les textes néerlandais et français, doit être revue.

⁴ Voir aussi en ce qui concerne la nécessité de disposer de critères clairs au regard de la sécurité juridique: CJUE, 5 juillet 2012, *SIAT*, C-318/10, ECLI:EU:C:2012:415, §§ 57-58.

⁵ Par exemple, un pharmacien hospitalier qui livre des médicaments pour une utilisation à domicile après une admission à l'hôpital.

10/10

advies Raad van State/avis du Conseil d'État

69.340/3

Amendement n° 2

7. Aucun motif ne justifie de limiter la disposition d'entrée en vigueur prévue à l'article 4 du projet de loi à son article 3, eu égard à l'objet de ses articles 1^{er} et 2. Mieux vaudrait écrire « La présente loi entre en vigueur le 1^{er} janvier 2022 ».

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Wilfried VAN VAERENBERGH