

KONINKRIJK BELGIE

ROYAUME DE BELGIQUE

**FEDERALE OVERHEIDSDIENST
FINANCIËN**

**SERVICE PUBLIC FEDERAL
FINANCES**

**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**

**AVANT - PROJET DE LOI MODIFIANT LE
CODE DE LA TAXE SUR LA VALEUR
AJOUTEE EN CE QUI CONCERNE
L'EXEMPTION DE LA TAXE EN MATIERE DE
PRESTATIONS DE SOINS MEDICAUX A LA
PERSONNE**

FILIP, Koning der Belgen,

PHILIPPE, Roi des Belges,

*Aan allen die nu zijn en hierna wezen zullen,
ONZE GROET.*

A tous, présents et à venir, SALUT.

Op de voordracht van de Vice-eersteminister en
Minister van Financiën,

Sur la proposition du Vice Premier Ministre et
Ministre des Finances,

HEBBEN WIJ BESLOTEN EN BESLUITEN WIJ:

NOUS AVONS ARRETE ET ARRETONS :

De Vice-eersteminister en Minister van Financiën
is ermee belast in onze naam bij de Kamer van
volksvertegenwoordigers het ontwerp van wet in
te dienen waarvan de tekst hierna volgt:

Le Vice Premier Ministre et Ministre des Finances
est chargé de présenter en notre nom à la
Chambre des représentants le projet de loi dont la
teneur suit :

Artikel 1. Deze wet regelt een aangelegenheid als
bedoeld in artikel 74 van de Grondwet.

Article 1^{er}. La présente loi règle une matière visée
à l'article 74 de la Constitution.

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

Art. 2. A 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° paragraaf 1 wordt vervangen als volgt:

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

"§ 1. Van de belasting zijn vrijgesteld, de medische verzorging verricht door de volgende personen:

1° de beoefenaars van een van de beroepen bedoeld in de gecoördineerde wet van 10 mei 2015 betreffende de uitoefening van de gezondheidszorgberoepen;

2° de andere beroepsbeoefenaars dan bedoeld onder 1° wanneer de volgende voorwaarden vervuld zijn:

a) ze 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 administratie belast met de belasting over de toegevoegde waarde is belast met de controle of het certificaat bedoeld in het eerste lid, 2°, a), beantwoordt aan de vereisten bedoeld in het eerste lid, 2°, b).

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, 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. ";

3° paragraaf 2 wordt aangevuld met een lid, luidende:

"De diensten en leveringen van goederen zijn uitgesloten van de in het eerste lid, 1°, a), bedoelde vrijstelling in de volgende gevallen:

"§ 1^{er}. Sont exemptées de la taxe, les prestations de soins à la personne effectuées 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 ;

2° les praticiens autres que ceux visés 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 visés au 1°.

L'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée est chargée de vérifier que la certification visée à l'alinéa 1^{er}, 2°, a) répond aux exigences visées à l'alinéa 1^{er}, 2°, b).

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

2° dans le paragraphe 2, 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 but thérapeutique." ;

3° le paragraphe 2 est complété par un alinéa rédigé comme suit :

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

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

b) 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."

Art. 3. Artikel 2 treedt in werking op de eerste dag van de tweede maand na die waarin deze wet is bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad.

Het heeft evenwel uitwerking met ingang van 1 oktober 2019 met betrekking tot de diensten die vrijgesteld worden van de belasting krachtens de wijzigingen aangebracht door deze bepaling.

..., ...

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

b) 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."

Art. 3. L'article 2 entre en vigueur le premier jour du deuxième mois qui suit la publication de cette loi au Moniteur belge.

Il produit cependant ses effets au 1^{er} octobre 2019 en ce qui concerne les prestations de services qui deviennent exemptées de la taxe en vertu des modifications apportées par cette disposition.

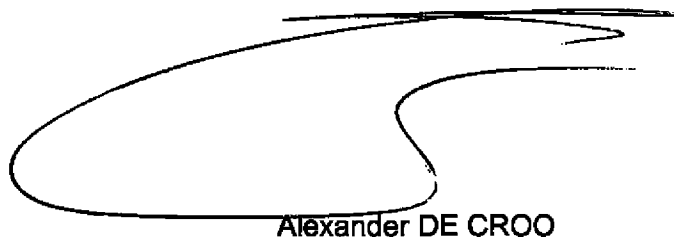
..., le ...

Van Koningswege:

De Vice-eersteminister en Minister van
Financiën,

Par le Roi :

Le Vice Premier Ministre et Ministre des
Finances,

A large, stylized handwritten signature in black ink, consisting of a large loop followed by a horizontal stroke and a small upward flick.

Alexander DE CROO

KONINKRIJK VAN BELGIE

FEDERALE OVERHEIDSDIENST FINANCIEN

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

MEMORIE VAN TOELICHTING

DAMES EN HEREN,

Het ontwerp van wet dat de Regering de eer heeft u ter goedkeuring voor te leggen wijzigt artikel 44, §§ 1 en 2, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: "Wetboek") inzake de btw-vrijstelling met betrekking tot medische verzorging. Deze wijziging vloeit voort uit het arrest nr. 194/2019 van het Grondwettelijk Hof van 5 december 2019, dat de volgende bepalingen vernietigd heeft:

- in artikel 44, § 1, 1°, tweede lid, van het Wetboek, zoals vervangen door de wet van 26 december 2015 houdende maatregelen inzake versterking van jobcreatie en koopkracht, de bepalingen vermeld onder *litterae* a) en b);

- artikel 44, § 1, van het Wetboek, in zoverre het niet toelaat dat de vrijstelling van btw voor diensten van chiropraxie en osteopathie wordt verleend aan andere beoefenaars van medische en paramedische beroepen dan die welke vermeld zijn in die paragraaf, wanneer die beroepsbeoefenaars de noodzakelijke kwalificaties bezitten om medische verzorging te verlenen waarvan het kwaliteitsniveau voldoende hoog is om soortgelijk te zijn aan de door de leden van een gereguleerd medisch of

ROYAUME DE BELGIQUE

SERVICE PUBLIC FEDERAL FINANCES

AVANT - PROJET DE LOI MODIFIANT LE CODE DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE EN CE QUI CONCERNE L'EXEMPTION DE LA TAXE EN MATIERE DE PRESTATIONS DE SOINS MÉDICAUX A LA PERSONNE

EXPOSE DES MOTIFS

MESDAMES, MESSIEURS,

Le projet de loi que le Gouvernement a l'honneur de soumettre à votre approbation modifie l'article 44, §§ 1^{er} et 2 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : "Code") en matière d'exemption de TVA concernant les prestations de soins médicaux à la personne. Cette modification fait suite à l'arrêt n° 194/2019 de la Cour constitutionnelle du 5 décembre 2019 qui a annulé les dispositions suivantes :

- dans l'article 44, § 1^{er}, 1°, alinéa 2, du Code, tel qu'il a été remplacé par la loi du 26 décembre 2015 relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat, les dispositions mentionnées aux *litterae* a) et b) ;

- l'article 44, § 1^{er}, du Code, en ce qu'il ne permet pas d'accorder l'exemption de la TVA pour des services de chiropraxie ou d'ostéopathie à d'autres praticiens de professions médicales et paramédicales que celles qui sont mentionnées dans ce paragraphe, lorsque ces praticiens 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 membres d'une profession médicale ou

paramedisch beroep aangeboden verzorging, wanneer deze laatsten de chiropraxie of de osteopathie uitoefenen;

- artikel 44, § 1, van het Wetboek, in zoverre het de door tandartsen, vroedvrouwen, verpleegkundigen, zorgkundigen, organisaties van die beroepsbeoefenaars en paramedici verrichte diensten die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter vrijstelt van btw;

- artikel 44, § 1, van het Wetboek, in zoverre het voor de in die bepaling bedoelde diensten die geen medische verzorging uitmaken, een btw-vrijstelling verleent;

- artikel 44, § 2, 1°, a), van het Wetboek, in zoverre het voor de samenhangende goederenleveringen en diensten een btw-vrijstelling verleent in de gevallen die door artikel 134 van de btw-richtlijn uitdrukkelijk van een vrijstelling zijn uitgesloten;

- artikel 44, § 2, 1°, a), van het Wetboek, in zoverre het de medische verzorging alsmede de diensten en de leveringen van goederen die daarmee nauw samenhangen, die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter en die worden verricht buiten ziekenhuizen, psychiatrische inrichtingen, klinieken en dispensaria, vrijstelt van btw.

Algemene toelichting

Zoals blijkt uit de inleiding hiervoor, heeft het Grondwettelijk Hof de bepalingen uit het Wetboek met betrekking tot de vrijstelling voor medische verzorging onder talrijke aspecten vernietigd.

De bedoeling van deze wet is dan ook om deze bepalingen aan te passen om tegemoet te komen aan de punten van kritiek van het Grondwettelijk Hof in haar arrest nr. 194/2019 van 5 december 2019. Op die manier worden deze bepalingen tegelijk ook in overeenstemming gebracht met de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HJEU) inzake de vrijstelling voor medische verzorging opgenomen in artikel 132, lid 1, b)

paramédicale réglementée, lorsque ces derniers pratiquent la chiropraxie ou l'ostéopathie ;

- l'article 44, § 1^{er}, du Code, en ce qu'il exonère de la TVA les services fournis par des dentistes, des sages-femmes, des infirmiers, des aides-soignants, des organisations regroupant ces praticiens et du personnel paramédical, qui concernent des interventions et des traitements à vocation esthétique ;

- l'article 44, § 1^{er}, du Code, en ce qu'il exonère de la TVA les services, visés dans cette disposition, qui ne constituent pas des prestations de soins à la personne ;

- l'article 44, § 2, 1°, a), du Code, en ce qu'il exempte de la TVA les livraisons de biens et les prestations de services étroitement liées dans les cas qui sont expressément exclus d'une exemption par l'article 134 de la directive TVA ;

- l'article 44, § 2, 1°, a), du Code, en ce qu'il exempte de la TVA les prestations de soins à la personne, ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, qui concernent des interventions et des traitements à vocation esthétique et qui sont accomplies en dehors des hôpitaux, des établissements psychiatriques, des cliniques et des dispensaires.

Commentaire général

Comme indiqué dans l'introduction, la Cour constitutionnelle a annulé les dispositions du Code en ce qui concerne l'exemption des prestations des soins médicaux à la personne sous de nombreux aspects.

La présente loi a donc pour objet d'adapter ces dispositions pour répondre aux critiques de la Cour constitutionnelle dans son arrêt n° 194/2019 du 5 décembre 2019. De cette manière, ces dispositions sont donc mises en conformité avec la jurisprudence constante de la Cour de Justice de l'Union européenne (ci-après : la CJUE) concernant l'exemption des soins médicaux à la personne prévue à l'article 132, paragraphe 1, point b) (soins médicaux à la

(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 inzake het gemeenschappelijk stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: de richtlijn 2006/112/EG), die in ruime mate mee de juridische grondslag heeft gevormd van het voormelde arrest van het Grondwettelijk Hof.

Deze noodzakelijke hervorming van de btw-vrijstelling voor medische verzorging in of buiten het ziekenhuis heeft gevolgen voor de twee basisvoorwaarden voor die vrijstelling: enerzijds het materiële toepassingsgebied (de aard van de verstrekte diensten) en anderzijds het personele toepassingsgebied (de hoedanigheid van de dienstverstrekkers). Beide voorwaarden worden namelijk beïnvloed door het voormelde vernietigingsarrest van het Grondwettelijk Hof.

Wat het materiële toepassingsgebied betreft, stelt de vaste rechtspraak van het HJEU, zoals hernomen door het Grondwettelijk Hof in haar voormelde arrest, dat de btw-vrijstelling voor diensten van medische verzorging in essentie enkel toeziet op diensten met een therapeutisch doel. Deze benadering geldt zonder onderscheid voor de medische verzorging verstrekt in of buiten ziekenhuizen.

Op dit punt perkt dit ontwerp derhalve globaal gezien de bestaande vrijstelling verder in, in de mate dat die er enkel in voorzagt dat ze niet van toepassing was op ingrepen en behandelingen van esthetische aard, en dan nog niet in alle omstandigheden, terwijl het wetsontwerp de niet-toepasselijkheid veralgemeent tot alle niet-therapeutische handelingen.

Inzake het personele toepassingsgebied van de btw-vrijstelling voor medische verzorging die buiten ziekenhuizen worden verstrekt, laat de richtlijn 2006/112/EG de lidstaten de mogelijkheid te omschrijven door welke medische of paramedische beroepen die diensten moeten worden verstrekt om voor de vrijstelling in aanmerking te komen. Volgens de vaste rechtspraak van het HJEU, zoals hernomen in het voormelde arrest van het Grondwettelijk Hof, mogen lidstaten daarbij evenwel in essentie niet verder gaan dan nodig om te verzekeren dat het

personeel in het kader d'een hospitalisation) et c) (soins médicaux à la personne en dehors du cadre d'une hospitalisation) de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : la directive 2006/112/CE), qui a largement façonné le fondement juridique de l'arrêt précité de la Cour constitutionnelle.

La réforme nécessaire de l'exemption de TVA pour les soins médicaux à la personne dans ou en dehors du cadre d'une hospitalisation a des conséquences sur les deux conditions de base de cette exemption : d'une part, le champ d'application matériel (la nature des prestations fournies) et d'autre part, le champ d'application personnel (la qualité des prestataires). Ces deux conditions sont en effet impactées par l'arrêt d'annulation susmentionné de la Cour constitutionnelle.

En ce qui concerne le champ d'application matériel, la jurisprudence constante de la CJUE, telle que reprise par la Cour constitutionnelle dans son arrêt précité, indique que l'exonération de TVA pour les services de soins médicaux à la personne ne couvre par essence que les services à but thérapeutique. Cette approche s'applique sans distinction aux soins médicaux à la personne dispensés dans ou en dehors du cadre d'une hospitalisation.

Sur ce point, donc, ce projet restreint davantage, en termes généraux, l'exemption existante qui prévoit seulement qu'elle ne s'applique pas aux interventions et traitements de nature esthétique, cette exclusion ne s'appliquant d'ailleurs pas dans tous les cas, alors que le projet de loi généralise cette exclusion de l'exemption à l'ensemble des opérations non thérapeutiques.

En ce qui concerne le champ d'application personnel de l'exemption de TVA pour les soins médicaux à la personne dispensés en dehors du cadre d'une hospitalisation, la directive 2006/112/CE permet aux États membres de définir les professions médicales ou paramédicales qui doivent fournir ces services pour pouvoir bénéficier de l'exonération. Toutefois, selon la jurisprudence constante de la CJUE, telle que reprise dans l'arrêt précité de la Cour constitutionnelle, les États membres ne peuvent, en substance, aller au-delà de ce qui

kwaliteitsniveau van de diensten die door de betrokken beroepsbeoefenaars wordt aangeboden voldoende hoog is met het oog op de bescherming van de volksgezondheid.

Op dit punt breidt dit ontwerp de bestaande btw-vrijstelling aldus uit, in de mate dat de vrijstelling niet langer meer exclusief wordt voorbehouden aan de beoefenaars van gereguleerde medische of paramedische beroepen maar dat ook degenen die door een adequate opleiding geacht kunnen worden een equivalent kwaliteitsniveau te bereiken zich zullen kunnen beroepen op de vrijstelling.

Inzake het personele toepassingsgebied van de btw-vrijstelling voor medische verzorging die in de ziekenhuizen worden verstrekt, dat in het vermelde arrest van het Grondwettelijk Hof niet wordt bekritiseerd, brengt dit ontwerp geen enkele wijziging aan.

est nécessaire pour garantir que la qualité des services offerts par les praticiens concernés soit suffisamment élevée au regard des exigences liées à la protection de la santé publique.

À cet égard, ce projet étend ainsi l'exemption de TVA existante dans la mesure où l'exemption n'est plus exclusivement réservée aux praticiens des professions médicales ou paramédicales réglementées, mais où peuvent également se prévaloir de l'exemption ceux qui peuvent être considérés comme ayant un niveau de qualification équivalent grâce à une formation adéquate.

En ce qui concerne le champ d'application personnel de l'exemption de TVA pour les soins médicaux à la personne dispensés dans le cadre d'une hospitalisation, lequel n'est pas critiqué dans l'arrêt précité de la Cour constitutionnelle, ce projet n'apporte aucune modification.

Toelichting bij de artikelen

Artikel 1

Overeenkomstig artikel 83 van de Grondwet, preciseert artikel 1 dat het ontwerp betrekking heeft op een fiscale aangelegenheid bedoeld in artikel 74 van de Grondwet.

Artikel 2

Het materiële toepassingsgebied van de vrijstelling

Artikel 44, § 1, 1°, eerste lid, van het Wetboek voorziet dat de diensten verricht in de uitoefening van hun geregelde werkzaamheid door de artsen, tandartsen en kinesisten zijn vrijgesteld van de belasting.

Deze regel kent een uitzondering ingevoerd door artikel 110 van de wet van 26 december 2015 houdende maatregelen inzake versterking van

Commentaire des articles

Article 1^{er}

Conformément à l'article 83 de la Constitution, l'article 1^{er} précise que le projet concerne une matière fiscale visée à l'article 74 de la Constitution.

Article 2

Le champ d'application matériel de l'exemption

L'article 44, § 1^{er}, 1°, alinéa 1^{er}, du Code prévoit que sont exemptées de la taxe, les prestations de services exécutées, dans l'exercice de leur activité habituelle, par les médecins, les dentistes et les kinésithérapeutes.

Cette règle connaît une exception introduite par l'article 110 de la loi du 26 décembre 2015

jobcreatie en koopkracht, opgenomen in artikel 44, § 1, 1°, tweede lid, van het Wetboek. Deze bepaling preciseert met name dat esthetische ingrepen en behandelingen verricht door artsen niet worden bedoeld in die vrijstelling:

- wanneer die ingrepen en behandelingen niet opgenomen zijn in de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen van de verplichte ziekte- en invaliditeitsverzekering;

- wanneer die ingrepen en behandelingen, ook al zijn ze opgenomen in de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen van de verplichte ziekte- en invaliditeitsverzekering, niet beantwoorden aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor tegemoetkoming overeenkomstig de reglementering betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen.

In haar arrest alvorens recht te doen van 28 september 2017 in dezelfde zaak als degene die aanleiding heeft gegeven tot haar arrest van 5 december 2019, heeft het Grondwettelijk Hof op de grond van de hiernavolgende redenen de grondslagen gelegd van de vernietiging van deze bepaling:

- het verschil in behandeling tussen artsen en niet-artsen wanneer die beroepscategorieën (in het bijzonder de tandartsen) ingrepen of behandelingen van esthetische aard verrichten is niet in redelijkheid verantwoord;

- het verschil in behandeling tussen medische diensten met esthetisch karakter die niet opgenomen zijn in de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen van de verplichte ziekte- en invaliditeitsverzekering - die belast zijn - en de andere medische diensten zonder therapeutisch doel die niet opgenomen zijn in die nomenclatuur - die vrijgesteld zijn - is niet in redelijkheid verantwoord;

- rekening houdend met de rechtspraak van het HJEU die vereist dat de btw-vrijstelling wordt voorbehouden voor medische diensten, is het onderscheidingscriterium, met name of de voorwaarden voor de reglementering betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige

relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat, inscrite à l'article 44, § 1^{er}, 1°, alinéa 2, du Code. Cette disposition précise notamment que cette exemption ne vise pas des interventions et traitements à vocation esthétique effectuées par des médecins :

- lorsque ces interventions et traitements ne sont pas repris dans la nomenclature des prestations de santé en matière d'assurance obligatoire contre la maladie et l'invalidité ;

- lorsque ces interventions et traitements bien que repris dans la nomenclature des prestations de santé en matière d'assurance obligatoire contre la maladie et l'invalidité, ne répondent pas aux conditions pour donner droit à un remboursement conformément à la réglementation relative à l'assurance obligatoire de santé et indemnités.

Dans son arrêt avant dire droit du 28 septembre 2017, relatif à la même affaire que celle qui a donné lieu à son arrêt du 5 décembre 2019, la Cour constitutionnelle a déjà posé les jalons de l'annulation de cette disposition notamment aux motifs suivants :

- la différence de traitement qui existe entre les médecins et les non-médecins lorsque ces catégories professionnelles (sont principalement visés les dentistes) réalisent des interventions ou des traitements à vocation esthétique, n'est pas raisonnablement justifiée ;

- la différence de traitement entre les prestations médicales à vocation esthétique qui ne figurent pas dans la nomenclature des prestations de santé en matière d'assurance obligatoire contre la maladie et l'invalidité, lesquelles sont taxées, et les autres prestations médicales dépourvues de but thérapeutique qui ne figurent pas dans cette nomenclature, lesquelles sont exonérées, n'est pas raisonnablement justifiée ;

- compte tenu de la jurisprudence de la CJUE qui requiert que l'exemption de la TVA soit réservée aux soins médicaux, le critère de distinction, à savoir remplir ou non les conditions de la réglementation en matière d'assurance obligatoire contre la maladie et l'invalidité, n'est

verzorging en uitkeringen al dan niet voldaan zijn, niet pertinent om de door de wetgever nagestreefde doelstelling te bereiken.

In haar arrest van 21 maart 2013 (zaak C-91/12, *PFC Clinic AB*), heeft het HJEU inderdaad het toepassingsgebied beperkt van de vrijstelling inzake medische verzorging bedoeld in artikel 132, eerste lid, b) en c), van de richtlijn 2006/112/EG. Uit dat arrest blijkt (punt 25) dat het begrip "medische verzorging" ziet op diensten die de diagnose, de behandeling en, voor zoveel mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen tot doel hebben. De medische verzorging moet dus een therapeutisch doel hebben, zonder dat dat doel weliswaar bijzonder strikt moet worden opgevat (punt 26 van het arrest).

Meer in het bijzonder met betrekking tot de ingrepen van esthetische chirurgie en tot de behandelingen die esthetisch van aard zijn, geeft dat arrest expliciet aan dat die diensten slechts onder het begrip "medische verzorging" vallen in de zin van artikel 132, eerste lid, b) en c) van de richtlijn 2006/112/EG, wanneer die diensten tot doel hebben een diagnose te stellen van ziekten of gezondheidsproblemen, die te behandelen of te genezen dan wel de gezondheid van de mens te beschermen, behouden of herstellen.

In het licht van die rechtspraak moet worden besloten dat louter esthetische ingrepen die alleen tot doel hebben het fysieke voorkomen te verfraaien of verbeteren niet voor de vrijstelling in aanmerking komen. In dat verband bepaalt het arrest ook duidelijk dat de loutere subjectieve opvatting over een esthetische ingreep van de persoon die hem ondergaat, op zich niet beslissend is voor de beoordeling of deze ingreep een therapeutisch doel heeft. De omstandigheden dat dergelijke ingrepen worden verricht door een medisch bevoegde persoon of dat het doel van deze ingrepen door een dergelijke persoon wordt bepaald, kunnen evenwel een rol spelen bij de beantwoording van de vraag of die ingrepen onder het begrip "medische verzorging" in de zin van artikel 132, lid 1, b) en c), van de richtlijn 2006/112/EG vallen.

pas pertinent pour atteindre le but poursuivi par le législateur.

Dans son arrêt du 21 mars 2013 (affaire C-91/12, *PFC Clinic AB*), la CJUE a en effet délimité le champ d'application des exemptions en matière de soins médicaux visés à l'article 132, paragraphe 1, sous b) et c), de la directive 2006/112/CE. Il ressort de cet arrêt (point 25) que sous la notion de "soins médicaux", sont visées les prestations ayant pour but de diagnostiquer, de soigner et, dans la mesure du possible, de guérir des maladies ou des anomalies de santé. Les soins médicaux doivent donc avoir un but thérapeutique sans pour autant que la finalité thérapeutique d'une prestation doive être comprise dans une acception particulièrement étroite (point 26 de l'arrêt).

S'agissant plus particulièrement des interventions de chirurgie esthétique et des traitements à vocation esthétique, cet arrêt stipule expressément que ces prestations ne relèvent de la notion de "soins médicaux" au sens du paragraphe 1, sous b) et c), de l'article 132 de la directive 2006/112/CE, que lorsque ces prestations ont pour but de diagnostiquer, de soigner ou de guérir des maladies ou des anomalies de santé ou de protéger, de maintenir ou de rétablir la santé des personnes.

Il y a lieu de considérer, au regard de cette jurisprudence, que des interventions de nature purement cosmétique qui ont seulement pour but d'embellir ou d'améliorer son apparence physique ne peuvent bénéficier de cette exemption. À ce sujet, cet arrêt stipule clairement aussi que les simples conceptions subjectives que la personne qui subit une intervention à vocation esthétique se fait de celle-ci ne sont pas, par elles-mêmes, déterminantes aux fins d'apprécier si cette intervention a un but thérapeutique mais que les circonstances que de telles interventions soient effectuées par un membre du corps médical habilité, ou que le but de telles prestations soit déterminé par un tel professionnel, sont de nature à influencer sur la réponse à la question de savoir si ces interventions relèvent de la notion de "soins médicaux" ou "soins à la personne" au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous b), et c), de la directive 2006/112/EG.

Die door het HJEU vastgelegde criteria vormen de enig mogelijke benaderingswijze voor de toepassing van de vrijstelling bedoeld in artikel 132, lid 1, b) en c), van de richtlijn 2006/122/EG. Alle andere door een nationale wetgeving opgelegde criteria die de toepassing van de vrijstelling zouden beperken of uitbreiden in strijd met die rechtspraak zijn niet ter zake dienend. Tot deze conclusie komt het Grondwettelijk Hof in haar arresten van 28 september 2017 en 5 december 2019, wanneer ze aangeeft dat:

- het onderscheid in behandeling tussen artsen en niet-artsen wanneer die beroepscategorieën ingrepen of behandelingen van esthetische aard verrichten niet in redelijkheid is verantwoord (punt B.32.3.5. van het arrest van 28 september 2017);

- het onderscheid in behandeling tussen de medische diensten van esthetische aard die niet zijn opgenomen in de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen van de verplichte ziekte- en invaliditeitsverzekering - die belast zijn - en de andere medische diensten zonder therapeutisch doel die niet in die nomenclatuur zijn opgenomen - die vrijgesteld zijn - niet in redelijkheid is verantwoord (punten B.34.4. en B.35.5. van het arrest van 28 september 2017);

- het onderscheidingscriterium, met name het al dan niet beantwoorden aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor tegemoetkoming overeenkomstig de reglementering betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen niet pertinent is voor de door de wetgever nagestreefde doelstelling (punt B.40.6. van het arrest van 28 september 2017).

Rekening houdend met die rechtspraak, zowel die van het HJEU als van het Grondwettelijk Hof, worden de criteria opgenomen in artikel 44, § 1, 1°, tweede lid, van het Wetboek waarbij een onderscheid wordt gemaakt binnen de ingrepen en behandelingen die esthetisch van aard zijn, geschrapt. Voortaan zijn alle ingrepen en behandelingen die esthetisch van aard zijn niet langer vrijgesteld op grond van artikel 44, § 1, nieuw, van het Wetboek, wat ook de omstandigheden zijn waarin ze worden verricht (de hoedanigheid van de dienstverrichter - arts of

Ces critères établis par la CJUE constituent la seule grille de lecture possible pour l'application de l'exemption prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous b), et c), de la directive 2006/112/CE. Tous autres critères, introduits par une législation nationale, qui restreindraient ou étendraient l'application de cette exemption en contradiction avec cette jurisprudence ne sont pas recevables. C'est ce que conclut la Cour constitutionnelle dans ses arrêts des 28 septembre 2017 et 5 décembre 2019 lorsqu'elle énonce que :

- la différence de traitement qui existe entre les médecins et les non-médecins lorsque les catégories professionnelles réalisent des interventions ou des traitements à vocation esthétique, n'est pas raisonnablement justifiée (point B.32.3.5. de l'arrêt du 28 septembre 2017) ;

- la différence de traitement entre les prestations médicales à vocation esthétique qui ne figurent pas dans la nomenclature des prestations de santé en matière d'assurance obligatoire contre la maladie et l'invalidité, lesquelles sont taxées, et les autres prestations médicales dépourvues de but thérapeutique qui ne figurent pas dans cette nomenclature, lesquelles sont exonérées, n'est pas raisonnablement justifiée (points B.34.4. et B.35.5. de l'arrêt du 28 septembre 2017) ;

- le critère de distinction, à savoir remplir ou non les conditions pour donner droit à un remboursement conformément à la réglementation relative à l'assurance obligatoire de santé et indemnités, n'est pas pertinent pour atteindre le but poursuivi par le législateur (point B.40.6. de l'arrêt du 28 septembre 2017).

Eu égard à cette jurisprudence, tant de la CJUE que de la Cour constitutionnelle, les critères retenus à l'article 44, § 1^{er}, 1°, alinéa 2, du Code pour distinguer les interventions et traitements à vocation esthétique sont supprimés. Dorénavant, toutes les interventions et traitements à caractère purement esthétique ne bénéficient plus de l'exemption visée à l'article 44, § 1^{er}, nouveau, du Code, quelles que soient les circonstances dans lesquelles ces prestations sont rendues (peu importe donc le prestataire, médecin ou non, qu'elles soient ou non reprises dans la liste

niet - is dus van geen belang, net zomin als het feit of ze al dan niet opgenomen zijn op de lijst van de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen van de verplichte ziekte- en invaliditeitsverzekering dan wel of ze al dan niet beantwoorden aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor tegemoetkoming overeenkomstig de reglementering betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen).

Die regel is trouwens van toepassing ongeacht de plaats waar deze handelingen worden verricht, en dus ook als die diensten in het kader van een ziekenhuisopname worden verricht (artikel 44, § 2, 1°, a), nieuw, van het Wetboek).

Meer in het algemeen sluit de gecombineerde rechtspraak van het HJEU en het Grondwettelijk Hof alle handelingen die geen therapeutisch doel hebben van de vrijstelling uit en beperkt ze dus die uitsluiting niet tot de diensten van esthetische aard alleen.

Het Grondwettelijk Hof brengt in punt B.7.4. van haar arrest van 28 september 2017 inderdaad in herinnering dat volgens de rechtspraak van het HJEU, het begrip "medische verzorging" noodzakelijkerwijze doelt op een activiteit bestemd om de gezondheid van de mens te beschermen en dus impliceert dat verzorging aan een patiënt wordt verstrekt (HJEU, 20 november 2003, C-307/01, *Peter d'Abrumenil en Dispute Resolution Services*, punt 59) en dat de medische verzorging doelt op diensten die de diagnose, verzorging en, in de mate van het mogelijke, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen tot doel hebben (HJEU, 10 juni 2010, C-86/09, *Future Health Technologies*, punt 37, en 6 november 2003, C-45/01, *Dornier*, punt 48). Zij besluit hieruit dat medische verzorging bijgevolg een therapeutisch doel heeft.

Niet alleen de diensten die esthetisch van aard zijn (zie hiervoor) worden dus niet bedoeld door deze vrijstelling: ook de diensten die niet esthetisch van aard zijn maar die, meer in het algemeen, geen therapeutisch doel hebben, zijn niet bedoeld.

Het HJEU heeft inderdaad geoordeeld dat onder andere de volgende diensten geen therapeutisch

de la nomenclature des prestations de santé en matière d'assurance obligatoire contre la maladie et l'invalidité ou qu'elles répondent ou pas aux conditions pour donner droit à un remboursement conformément à la réglementation relative à l'assurance obligatoire de santé et indemnités).

Cette règle s'applique par ailleurs quel que soit le lieu où ces prestations sont rendues et s'applique dès lors également si ces services sont rendus dans le cadre d'une hospitalisation (article 44, § 2, 1°, a), nouveau, du Code).

De manière plus large, la jurisprudence combinée de la CJUE et de la Cour constitutionnelle exclut de cette exemption toutes les prestations qui sont dépourvues de tout caractère thérapeutique et ne limite dès lors pas cette exclusion qu'aux seules prestations à caractère esthétique.

La Cour constitutionnelle, au point B.7.4. de son arrêt du 28 septembre 2017, rappelle en effet que selon la jurisprudence de la CJUE, la notion de « prestations de soins à la personne » vise nécessairement une activité destinée à protéger la santé humaine et implique des soins dispensés à un patient (CJCE, 20 novembre 2003, C-307/01, *Peter d'Abrumenil en Dispute Resolution Services*, point 59) et que les soins médicaux visent des prestations ayant pour but de diagnostiquer, de soigner et, dans la mesure du possible, de guérir des maladies ou des anomalies de santé (CJUE, 10 juin 2010, C-86/09, *Future Health Technologies*, point 37 ; CJCE, 6 novembre 2003, C-45/01, *Dornier*, point 48). Elle en conclut que les soins médicaux ont par conséquent un but thérapeutique.

Ne sont donc pas visées par de cette exemption, non seulement les prestations à caractère esthétique (voir supra) mais également les prestations n'ayant pas un caractère esthétique mais qui sont, plus généralement, néanmoins dépourvues de tout caractère thérapeutique.

La CJUE a en effet jugé que ne constituaient entre autres pas des prestations à caractère

doel hebben en derhalve niet onder de vrijstelling vallen:

- de opstelling van een medisch deskundigenrapport. Dergelijke dienst vergt immers wel de medische bekwaamheden van de dienstverrichter, en kan wellicht ook activiteiten meebrengen die typisch zijn voor het medische beroep, zoals lichamelijk onderzoek van de patiënt of analyse van zijn medisch dossier, maar het voornaamste doel van die dienst is niet de bescherming, met inbegrip van instandhouding of herstel, van de gezondheid van de onderzochte persoon (HJEU, 20 november 2003, C-212/01, *Unterpertinger*, punt 43 en 20 november 2003, *Peter d'Abrumenil en Dispute Resolution Services*, voormeld, punt 68).

- de aflevering van medische attesten voor de toekenning van een oorlogspensioen, het verrichten van medische onderzoeken met het oog op de opstelling van een medisch deskundigenrapport ter zake van aansprakelijkheid en schaderaming, ten behoeve van personen die de instelling van een vordering wegens letselschade overwegen of, ter zake van medische beroepsfouten, ten behoeve van personen die de instelling van een vordering in rechte overwegen (HJEU, 20 november 2003, *Peter d'Abrumenil en Dispute Resolution Services*, voormeld, punt 69);

- het vervoer van menselijke organen en bij mensen afgenomen monsters voor medische analyse of medische of therapeutische verzorging dat ten behoeve van ziekenhuizen en laboratoria wordt uitgevoerd door een zelfstandige derde wiens diensten in aanmerking komen voor vergoeding door de sociale zekerheid (HJEU, 2 juli 2015, C-334/14, *De Fruytier*, punt 39).

Dit ontwerp preciseert derhalve expliciet dat overeenkomstig de definitie die het HJEU heeft gegeven van het begrip "medische verzorging", de ingrepen en behandeling zonder therapeutisch doel in elk geval niet door de vrijstelling voor medische verzorging zijn bedoeld. Deze precisering is zowel van toepassing op de diensten bedoeld in artikel 44, § 1, nieuw, van het Wetboek als op de diensten bedoeld in artikel 44, § 2, 1°, a), nieuw, van het Wetboek.

therapeutique et ne sont dès lors pas couverts par l'exemption :

- une expertise médicale dans le cadre d'une demande d'expertise. Bien que l'accomplissement de cette prestation fasse appel aux compétences médicales du prestataire et puisse impliquer des activités typiques de la profession de médecin, telles que l'examen physique du patient ou l'analyse de son dossier médical, de telles prestations n'ont pas pour but de protéger la santé du patient (CJUE, 20 novembre 2003, C-212/01, *Unterpertinger*, point 43 et 20 novembre 2003, *Peter d'Abrumenil en Dispute Resolution Services*, précité, point 68) ;

- la délivrance des certificats médicaux dans le contexte de l'octroi d'une pension de guerre, les examens médicaux en vue de préparer un rapport médical d'expert relatif à des questions de responsabilité et à l'évaluation du dommage subi par des particuliers envisageant d'introduire une action en justice pour dommages corporels ou relatifs à des cas d'erreurs médicales à la demande de personnes envisageant d'introduire une action en justice (CJUE, 20 novembre 2003, *Peter d'Abrumenil en Dispute Resolution Services*, précité, point 69) ;

- une activité de transport d'organes et de prélèvements d'origine humaine aux fins d'analyse médicale ou de soins médicaux ou thérapeutiques, exercée par un tiers indépendant, dont les prestations sont comprises dans le remboursement opéré par la sécurité sociale, en faveur de cliniques et de laboratoires (CJUE, 2 juillet 2015, C-334/14, *De Fruytier*, point 39).

Le présent projet précise dès lors explicitement, conformément à la définition que la CJUE donne à la notion de "prestations de soins à la personne", que ne sont en tout état de cause pas visées par l'exemption pour les soins à la personne les prestations de services ayant pour objet des interventions et traitements sans but thérapeutique. Cette précision est applicable aux prestations visées tant à l'article 44, § 1^{er}, nouveau, du Code qu'à l'article 44, § 2, 1°, a), nouveau, du Code.

Wanneer de voormelde vrijstelling niet kan worden toegepast, kunnen de beroepsbeoefenaars bedoeld in artikel 44, § 1, eerste lid, nieuw, van het Wetboek (zoals de artsen, tandartsen, kinesisten enz.) de vrijstellingsregeling bedoeld in artikel 56*bis* van het Wetboek toepassen, wanneer hun omzet uit niet-vrijgestelde handelingen niet hoger is dan 25.000 euro.

Het personele toepassingsgebied van de vrijstelling

Naast de problematiek van het therapeutisch doel van de diensten van medische aard, werd het Grondwettelijk Hof in dezelfde zaken bevraagd over het verschil in behandeling inzake btw tussen enerzijds de zorgverleners die tot een gereguleerd beroep behoren en die de vrijstelling genieten bedoeld in artikel 44, § 1, van het Wetboek en anderzijds de zorgverleners die tot een niet-gereguleerd beroep behoren (in het bijzonder de chiropractors en de osteopaten), die van de toepassing van die vrijstelling zijn uitgesloten.

In haar arrest alvorens recht te doen van 28 september 2017, stelt het Grondwettelijk Hof de volgende prejudiciële vraag aan het HJEU:

"Dient artikel 132, lid 1, c), van de richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde aldus te worden geïnterpreteerd dat die bepaling de daarin bedoelde vrijstelling, zowel wat de conventionele als wat de niet-conventionele praktijken betreft, voorbehoudt aan beoefenaars van een medisch of een paramedisch beroep dat onderworpen is aan de nationale wetgeving op de gezondheidszorgberoepen en die beantwoorden aan de bij die nationale wetgeving bepaalde vereisten en dat personen die niet aan die vereisten beantwoorden, maar zijn aangesloten bij een beroepsvereniging van chiropractors of osteopaten en aan de door die vereniging gestelde eisen beantwoorden, daarvan zijn uitgesloten?"

In haar arrest van 27 juni 2019 (zaak C-597/17, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a.), brengt het HJEU eerst in herinnering dat volgens een

Lorsque l'exemption précitée ne peut être appliquée, les praticiens visés à l'article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, nouveau, du Code (tels les médecins, les dentistes, les kinésithérapeutes, etc.) peuvent alors bénéficier du régime de la franchise de taxe prévu à l'article 56*bis* du Code, lorsque leur chiffre d'affaires relatif aux opérations non exemptées ne dépasse pas 25.000 euros.

Le champ d'application personnel de l'exemption

Outre la problématique du but thérapeutique des prestations de nature médicale, la Cour constitutionnelle, dans les mêmes affaires, a été interrogée sur la différence de traitement, en matière de TVA, entre, d'une part, les prestataires de soins appartenant à une profession réglementée qui bénéficiaient de l'exemption visée à l'article 44, § 1^{er}, du Code et, d'autre part, les prestataires de soins appartenant à des professions non réglementées (singulièrement les chiropracteurs et ostéopathes) qui en étaient exclus.

Par son arrêt avant dire droit du 28 septembre 2017, la Cour constitutionnelle a posé à la CJUE la question préjudicielle suivante :

« L'article 132, paragraphe 1, c), de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée doit-il être interprété en ce sens qu'il réserve, aussi bien pour les pratiques conventionnelles que non-conventionnelles, l'exemption qu'il vise aux praticiens d'une profession médicale ou paramédicale qui sont soumis à la législation nationale relative aux professions des soins de santé et qui satisfont aux exigences fixées par cette législation nationale et qu'en soient exclues les personnes qui ne remplissent pas ces conditions mais qui sont affiliées à une association professionnelle de chiropracteurs ou d'ostéopathes et satisfont aux critères fixés par cette association ? ».

Dans son arrêt du 27 juin 2019 (affaire C-597/17, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a.), la CJUE rappelle tout d'abord qu'il découle d'une

letterlijke uitlegging van artikel 132, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112/EG een dienst moet worden vrijgesteld indien aan twee voorwaarden is voldaan; deze dienst moet namelijk in de eerste plaats medische verzorging uitmaken en in de tweede plaats worden verricht in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat (punt 17).

Met betrekking tot die tweede voorwaarde, benadrukt het HJEU dat die weliswaar impliceert dat de in deze bepaling verleende vrijstelling is voorbehouden aan bepaalde specifieke beroepen, maar dat uit de tekst van deze bepaling niet blijkt dat de Uniewetgever de betrokken lidstaten ertoe heeft willen verplichten om het voordeel van deze vrijstelling voor te behouden aan uitsluitend de door hun wetgeving geregementeerde beroepen. De lidstaten beschikken aldus over een beoordelingsvrijheid bij de omschrijving van de beroepen bij de uitoefening waarvan medische verzorging van btw is vrijgesteld en inzonderheid bij de bepaling welke kwalificaties voor de uitoefening van deze beroepen vereist zijn.

De beoordelingsvrijheid van de lidstaten bij de omschrijving van die beroepen is anderzijds volgens het Hof evenwel niet onbegrensd. De lidstaten moeten namelijk rekening houden met, enerzijds, de met deze bepaling nagestreefde doelstelling die erin bestaat te garanderen dat de vrijstelling uitsluitend geldt voor medische verzorging die wordt verleend door zorgverleners die de vereiste beroepskwalificaties bezitten, en, anderzijds, met het beginsel van fiscale neutraliteit (punten 21 tot 25).

Wat de vereiste beroepskwalificaties betreft, is het HJEU van mening dat andere doeltreffende manieren van controle denkbaar zijn dan de reglementering van het beroep door de wetgeving van een lidstaat naargelang de organisatie van deze beroepen (punt 27).

Nog volgens het HJEU impliceert het neutraliteitsbeginsel dat soortgelijke diensten vanuit het oogpunt van de klant, inzake btw op gelijke wijze worden behandeld. In casu laat volgens het HJEU niets toe te veronderstellen dat beoefenaars die bijvoorbeeld een opleiding

interprétation littérale de l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112/CE qu'une prestation doit être exonérée si elle satisfait à deux conditions, à savoir, d'une part, constituer une prestation de soins à la personne et, d'autre part, être effectuée dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales telles qu'elles sont définies par l'État membre concerné (point 17).

S'agissant de cette seconde condition, la CJUE souligne que si cette condition implique de réserver l'exemption qu'elle prévoit à certaines professions spécifiques, il ne ressort pas du texte de cette disposition que le législateur de l'Union ait entendu imposer aux États membres concernés de réserver le bénéfice de cette exemption aux seules professions qui sont réglementées par leur législation. Les États membres disposent dès lors d'un pouvoir d'appréciation pour définir les professions dans le cadre de l'exercice desquelles les prestations de soins à la personne sont exonérées de la TVA et, en particulier, pour déterminer quelles qualifications sont requises pour exercer ces professions.

D'autre part, selon la Cour, le pouvoir d'appréciation des États membres quant à la définition de ces professions n'est pas pour autant illimité. Les États Membres doivent notamment tenir compte d'une part, de l'objectif de ladite exemption qui est de garantir que cette exemption ne s'applique qu'aux prestataires de soins disposant des qualifications requises et d'autre part, du respect du principe de neutralité fiscale (points 21 à 25)

En ce qui concerne les qualifications professionnelles requises, la CJUE estime que d'autres modes de contrôle que la réglementation de la profession par une législation d'un État membre peuvent être envisagés en fonction de l'organisation propre de ces professions (point 27).

Par ailleurs, selon la CJUE, le principe de neutralité fiscale implique que des prestations semblables, du point de vue du consommateur, soient traitées de manière identique du point de vue de la TVA. En l'espèce, selon la CJUE, rien ne permet de considérer de manière absolue que

hebben gevolgd aan een door de lidstaat erkende onderwijsinstelling niet over dezelfde voldoende kwalificaties beschikken als de beoefenaars van door de lidstaat gereglementeerde medische en paramedische beroepen (punten 28 en 29).

Het HJEU is aldus van mening dat het reglementair kader dat is uitgewerkt door een lidstaat slechts één element uitmaakt waarmee rekening moet gehouden worden, maar geen verplichte voorwaarde uitmaakt voor de toepassing van deze vrijstelling. Ze besluit dat *"artikel 132, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat de toepassing van de daarin verleende vrijstelling niet is voorbehouden aan de diensten die worden verricht door beoefenaars van een door de wetgeving van de betrokken lidstaat gereglementeerd medisch of paramedisch beroep."* (punten 30 en 31).

Het Grondwettelijk hof preciseert vooreerst, ingevolge het prejudiciële arrest van het HJEU, dat uit de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet volgt dat geen enkele belasting kan worden geheven en dat geen enkele vrijstelling van belasting kan worden verleend zonder instemming van de belastingplichtigen, uitgedrukt door hun vertegenwoordigers. Fiscaliteit is een bevoegdheid die door de Grondwet aan de wet wordt voorbehouden, waarbij het aan de wetgever toekomt de essentiële elementen ervan vast te stellen. Tot de essentiële elementen van de belasting behoren de aanwijzing van de belastingplichtigen, de belastbare materie, de heffingsgrondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen. Op die basis heeft het Grondwettelijk Hof voor recht gezegd dat het aan de wetgever toekomt om, voor wat betreft de diensten verricht door beoefenaars van de chiropraxie of de osteopathie die niet tot een gereglementeerd medisch of paramedisch beroep behoren, te bepalen of en onder welke voorwaarden zij van btw zijn vrijgesteld.

Het Grondwettelijk Hof vernietigt bijgevolg artikel 44, § 1, van het Btw-wetboek, zoals gewijzigd door artikel 110 van de wet van 26 december 2015, maar alleen *"in zoverre het niet toelaat dat de vrijstelling van btw voor diensten van chiropraxie en osteopathie wordt verleend aan*

des praticiens ayant par exemple suivi une formation proposée par un établissement reconnu par l'État membre ne disposent pas des mêmes qualifications suffisantes que les praticiens de professions médicales et paramédicales réglementées par l'État membre (points 28 et 29).

La CJUE estime ainsi que le cadre réglementaire mis en place par un État membre ne constitue qu'un élément parmi d'autres devant être pris en compte mais pas une condition obligatoire à l'application de cette exemption. Elle conclut que *« l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens qu'il ne réserve pas l'application de l'exemption qu'il prévoit aux prestations effectuées par des praticiens d'une profession médicale ou paramédicale réglementée par la législation de l'État membre concerné. »* (points 30 et 31).

La Cour constitutionnelle, suite à cette décision préjudicielle de la CJUE, précise tout d'abord qu'il découle des articles 170, § 1^{er}, et 172, alinéa 2, de la Constitution qu'aucun impôt ne peut être levé et qu'aucune exemption d'impôt ne peut être accordée sans qu'ait été recueilli le consentement des contribuables, exprimé par leurs représentants. La matière fiscale est une compétence que la Constitution réserve à la loi, le législateur étant tenu de déterminer les éléments essentiels de l'impôt. La Cour rappelle que font partie des éléments essentiels de l'impôt, la désignation des contribuables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exemptions d'impôt. Ce faisant, la Cour constitutionnelle dit pour droit qu'il appartient au législateur de déterminer, en ce qui concerne les services accomplis par des praticiens (dans le cas présent) de la chiropraxie ou de l'ostéopathie ne relevant pas d'une profession médicale ou paramédicale réglementée, si et à quelles conditions ils sont exemptés de la TVA.

La Cour constitutionnelle annule par conséquent l'article 44, § 1^{er}, du Code de la TVA, tel que modifié par l'article 110 de la loi du 26 décembre 2015 précitée mais uniquement *« en tant qu'il ne permet pas d'accorder l'exemption de la TVA pour des services de chiropraxie ou*

andere beoefenaars van medische en paramedische beroepen dan die welke vermeld zijn in die paragraaf, wanneer die beroepsbeoefenaars de noodzakelijke kwalificaties bezitten om medische verzorging te verlenen waarvan het kwaliteitsniveau voldoende hoog is om soortgelijk te zijn aan de door de leden van een gereguleerd medisch of paramedisch beroep aangeboden verzorging, wanneer deze laatste de chiropraxie of de osteopathie uitoefenen" (punt B.6.).

Het arrest werd dan wel gewezen naar aanleiding van een beroep tot vernietiging ingediend door de beroepsverenigingen van de chiropractors en de osteopaten, maar toch moet er worden vanuit gegaan dat het een ruimere draagwijdte heeft dan enkel voor die paramedische beroepen en ook betrekking heeft op andere therapeutische praktijken die worden beoefend door "beroepsbeoefenaars die de noodzakelijke kwalificaties bezitten om medische verzorging te verlenen waarvan het kwaliteitsniveau voldoende hoog is om soortgelijk te zijn aan de door de leden van een gereguleerd medisch of paramedisch beroep aangeboden verzorging (die dezelfde diensten aanbieden).

Rekening houdend met hetgeen voorafgaat en in het licht van de rechtspraak van zowel het HJEU als het Grondwettelijk hof, herwerkt dit ontwerp artikel 44, § 1, van het Wetboek volledig opdat de erin bedoelde btw-vrijstelling van toepassing zou zijn op twee categorieën van beoefenaars van medische en paramedische beroepen, namelijk:

- op de beoefenaars van de gereguleerde medische en paramedische beroepen;
- op de beoefenaars van de niet-gereguleerde medische en paramedische beroepen 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 beoefenaars bedoeld in de eerste categorie.

Ten aanzien van de eerste categorie viseert dit ontwerp voortaan in artikel 44, § 1, eerste lid, 1°, nieuw, van het Wetboek, de beoefenaars van

d'ostéopathie à d'autres praticiens de professions médicales et paramédicales que celles qui sont mentionnées dans ce paragraphe, lorsque ces praticiens possèdent les 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 membres d'une profession médicale ou paramédicale réglementée, lorsque ces derniers pratiquent la chiropraxie ou l'ostéopathie » (point B.6.).

Si cet arrêt a été rendu sur la base de recours en annulation introduits par des organisations professionnelles de chiropracteurs et d'ostéopathes, il doit néanmoins être considéré comme ayant une portée plus large que ces seules professions paramédicales et comme visant également d'autres pratiques thérapeutiques exercées par des "praticiens qui possèdent les 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 membres d'une profession médicale ou paramédicale réglementée (prestant les mêmes services)".

Compte tenu de ce qui précède et à la lumière de la jurisprudence tant de la CJUE que de la Cour constitutionnelle, le présent projet procède à une réécriture complète de l'article 44, § 1^{er}, du Code afin que l'exemption de TVA qu'il vise soit applicable aux deux catégories de praticiens de professions médicales et paramédicales, à savoir :

- aux praticiens des professions médicales et paramédicales réglementées ;
- aux praticiens d'autres professions médicales ou paramédicales autres que celles qui sont réglementées 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 visés par la première catégorie.

S'agissant de la première catégorie, le présent projet vise dorénavant à l'article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1°, nouveau, du Code, les praticiens d'une

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 het geheel van de categorieën omvatten die opgenomen waren in artikel 44, § 1, 1° tot 3°, van het Wetboek. De rechtstreekse verwijzing naar die wet heeft als voordeel al die gereguleerde beroepen gelijk te schakelen en het laat bovendien toe om te vermijden dat het Wetboek later zou moeten worden aangepast wanneer andere beroepen dan degene die er momenteel in zijn opgenomen eveneens als gereguleerd beroep in die wet zouden worden opgenomen.

De beroepen bedoeld in de gecoördineerde wet van 10 mei 2015 hebben gemeenschappelijk dat ze het voorwerp uitmaken van een bijzondere beroepstitel of een bijzondere beroepsbekwaamheid en dat hun beoefenaars daartoe erkend moeten worden door de minister bevoegd voor volksgezondheid of de door hem gemachtigde ambtenaar (artikel 86 van de gecoördineerde wet van 10 mei 2015). Die erkenning wordt toegekend op voorwaarde dat voldaan is aan de erkenningscriteria vastgelegd door de minister bevoegd voor volksgezondheid, op advies, wanneer zij bestaan, van de Raden waaraan die bevoegdheid is toegewezen.

In die wet zijn de volgende beroepen bedoeld:

- de artsen, tandartsen en apothekers;
- de kinesisten;
- de verple(e)g(st)ers;
- de vroedvrouwen;
- de hulpverlener-ambulanciers;
- de klinische psychologen en orthopedagogen;
- de beoefenaars van de paramedische beroepen bedoeld in het koninklijk besluit van 2 juli 2009 tot vaststelling van de lijst van paramedische beroepen. Het betreft de volgende praktijken en technieken: apothekers-assistentie; audiologie; bandage, orthese en prothese; diëtetiek, ergotherapie, medische

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) lesquels concernent l'ensemble des catégories qui étaient reprises à l'article 44, § 1^{er}, 1° à 3°, du Code. Cette référence directe à cette loi a l'avantage de mettre l'ensemble de ces professions réglementées sur un même pied, elle permet en outre d'éviter toute modification ultérieure du Code dans l'hypothèse où, à l'avenir, d'autres professions que celles qui y sont actuellement reprises seraient également reprises comme profession réglementée dans cette loi.

Les professions visées par la loi coordonnée du 10 mai 2015 précitée ont comme point commun qu'elles font l'objet d'un titre professionnel particulier ou d'une qualification professionnelle particulière et que leurs praticiens doivent avoir été agréés à cet effet par le ministre qui a la Santé publique dans ses attributions ou par le fonctionnaire délégué par lui (article 86 de la loi coordonnée du 10 mai 2015). Cet agrément est accordé pour autant qu'il soit satisfait aux critères d'agrément fixés par le ministre qui a la Santé publique dans ses attributions, sur avis, lorsqu'ils existent, des Conseils auxquels cette compétence est attribuée.

Sont visées par cette loi les professions suivantes :

- les médecins, dentistes et pharmacien(ne)s ;
- les kinésithérapeutes ;
- les infirmier(ère)s ;
- les sages-femmes ;
- les secouristes-ambulanciers ;
- les psychologues cliniques et orthopédagogues cliniques ;
- les praticiens des professions paramédicales visées à l'arrêté royal du 2 juillet 2009 établissant la liste des professions paramédicales. Il s'agit des pratiques et techniques suivantes : assistance en pharmacie, audiologie, bandage, orthèse et prothèse, diététique, ergothérapie, technologie de laboratoire médical, logopédie,

laboratoriumtechnologie, logopedie; oogzorg, podologie, medische beeldvorming; vervoer van patiënten (met uitsluiting van het dringende personenvervoer na een oproep via het eenvormig oproepstelsel), mond- en tandzorg.

Het spreekt uiteraard vanzelf dat enkel die praktijken en technieken kunnen worden vrijgesteld die ook voldoen aan de materiële toepassingsvoorwaarde van de vrijstelling.

Voor het geheel van de categorieën van beoefenaars bestaat er, op grond van die strikte reglementaire omkadering, in zekere zin een wettelijk vermoeden op grond waarvan die personen geacht worden over de noodzakelijke kwalificaties te beschikken om medische verzorging te verlenen waarvan het kwaliteitsniveau voldoende hoog is om de bescherming van de gezondheid van de patiënten te kunnen garanderen in de zin van de rechtspraak van het HJEU.

De tweede categorie die de in artikel 44, § 1, nieuw, van het Wetboek bedoelde vrijstelling geniet omvat de beoefenaars van andere medische en paramedische beroepen die niet als dusdanig gereglementeerd zijn. Overeenkomstig het voormelde arrest van het Grondwettelijk Hof van 5 december 2019 en het voormelde arrest van het HJEU van 27 juni 2019, moet die vrijstelling immers ook worden toegekend aan medische diensten die verstrekt worden door beoefenaars van andere beroepen in de mate waarin 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 beoefenaars bedoeld in de eerste categorie, met name wanneer ze een relevante en voldoende opleiding met vrucht hebben voltooid aan een erkende onderwijsinstelling (HJEU, arrest van 27 juni 2019, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a.*, voormeld, punt 29).

Artikel 44, § 1, eerste lid, 2°, nieuw, van het Wetboek preciseert derhalve dat deze vrijstelling van toepassing is op medische verzorging verstrekt door andere beoefenaars dan die bedoeld in de eerste categorie, wanneer de twee volgende cumulatieve voorwaarden vervuld zijn:

soins oculaires, podologie, imagerie médicale, transport de patients (à l'exclusion du transport des personnes transportées en urgence suite à un appel au système d'appel unique) et soins bucco-dentaires.

Il va sans dire que seules les pratiques et techniques qui satisfont également à la condition d'application matérielle de l'exemption peuvent être exemptées.

Pour l'ensemble de ces catégories de praticiens il existe en quelque sorte, sur la base de cet encadrement réglementaire strict, une présomption légale selon laquelle ces personnes sont réputées disposer des qualifications nécessaires pour rendre des prestations de soins à la personne d'une qualité suffisante afin de garantir la protection de la santé des patients au sens de la jurisprudence de la CJUE.

La seconde catégorie bénéficiant de l'exemption visée à l'article 44, § 1^{er}, du Code concerne les praticiens des autres professions médicales et paramédicales qui ne sont elles pas réglementées en tant que telles. Conformément à l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 5 décembre 2019 et à l'arrêt de la CJUE du 27 juin 2019 précités, cette exemption doit pouvoir être accordée aux prestations de soins à la personnes promulguées par des praticiens d'autres professions dans la mesure où ils disposent des qualifications nécessaires pour assurer des soins d'une qualité suffisante pour être considérés comme semblables à ceux proposés par les membres d'une profession réglementée, notamment s'ils ont mené à bien une formation pertinente et satisfaisante proposée par un établissement d'enseignement reconnu (CJUE, arrêt du 27 juin 2019, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a.*, précité, point 29).

L'article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, nouveau, du Code précise dès lors que cette exemption est applicable aux prestations de soins à la personne effectuées par des praticiens autres que ceux visés par la première catégorie lorsque les deux conditions cumulatives suivantes sont réunies :

- ze zijn houder zijn van een certificaat afgeleverd door een instelling erkend door een bevoegde overheid van het land waar die instelling gevestigd is;

- 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 dat aangeboden door de beoefenaars van gereguleerde medische en paramedische beroepen.

Artikel 44, § 1, tweede lid, nieuw, van het Wetboek preciseert dat de administratie belast met de belasting over de toegevoegde waarde, in casu de Algemene Administratie van de Fiscaliteit, belast zal worden met de controle of in concreto het certificaat dat door de beroepsbeoefenaar wordt voorgelegd toelaat om te besluiten dat hij *"noodzakelijke kwalificaties beschikt om medische verzorging te verlenen waarvan het kwaliteitsniveau voldoende hoog is om soortgelijk te zijn aan dat aangeboden door de beoefenaars van gereguleerde medische en paramedische beroepen"* in de zin van de wet.

Worden aldus bijvoorbeeld bedoeld de osteopaten en de chiropractors die over een diploma, certificaat of elk ander getuigschrift beschikken dat is afgeleverd door een universiteit, hogeschool of enige andere Belgische of buitenlandse onderwijsinstelling die is erkend door de bevoegde overheid van het land waar die instelling gevestigd is, op grond waarvan kan worden vastgesteld dat die persoon over de noodzakelijke kwalificaties beschikt om kwaliteitsvolle medische verzorging te verstrekken in het kader van de voormelde praktijken.

Tot slot werden aan het Grondwettelijk Hof, in het kader van hetzelfde geschil, verschillende middelen tot vernietiging voorgelegd, waarin werd gesteld dat artikel 44, § 2, 1°, a), van het Wetboek de Grondwet zou schenden doordat die bepaling geen melding maakt van de leveringen van goederen en diensten die de vrijstelling voorzien in die bepaling niet kunnen genieten, zoals voorzien in artikel 134 van de richtlijn 2006/112/EG.

Artikel 134 van de richtlijn 2006/112/EG bepaalt

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

- 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 de professions médicales et paramédicales réglementées.

L'article 44, § 1^{er}, alinéa 2, nouveau du Code précise que l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée, dans le cas d'espèce l'Administration Générale de la Fiscalité, sera chargée de vérifier in concreto si la certification présentée par le praticien permet de conclure que ce dernier dispose 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 de professions médicales et paramédicales réglementées"* au sens de la loi.

Sont ainsi par exemple visés les ostéopathes et chiropracteurs disposant d'un diplôme, d'une certification ou de toute autre attestation délivrée par une université, une haute école ou toute autre établissement d'enseignement, belge ou étranger, reconnu par les autorités compétentes de l'État où est situé cet établissement, en vertu duquel ou de laquelle il peut être établi que cette personne dispose des qualifications nécessaires pour promulguer des soins à la personne de qualité dans le cadre des pratiques précitées.

Enfin, dans le cadre du même litige, la Cour constitutionnelle a été saisie de plusieurs moyens en annulation selon lesquels l'article 44, § 2, 1°, a), du Code violerait la Constitution en ce que cette disposition ne mentionnerait pas les livraisons de biens et les prestations de services qui ne pourraient bénéficier de l'exemption que cette disposition prévoit, conformément à l'article 134 de la directive 2006/112/CE.

L'article 134 de la directive 2006/112/CE stipule

inderdaad dat de leveringen van goederen en diensten van de in artikel 132, eerste lid, b), van de richtlijn 2006/112/EG bedoelde vrijstelling (met betrekking tot *ziekenhuisverpleging en medische verzorging, alsmede de handelingen die daarmee nauw samenhangen, door publiekrechtelijke lichamen of, onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor genoemde lichamen, door ziekenhuizen, centra voor medische verzorging en diagnose en andere naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard*) zijn uitgesloten:

- wanneer ze 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.

Deze uitzonderingen op de vrijstelling waren inderdaad niet opgenomen in artikel 44, § 2, 1°, a), van het Wetboek. Het Grondwettelijk Hof heeft deze bepaling bijgevolg vernietigd doordat zij nauw met de medische diensten verbonden leveringen van goederen en diensten vrijstelt in gevallen die uitdrukkelijk door artikel 134 van de richtlijn 2006/112/EG van de vrijstelling zijn uitgesloten.

Dit ontwerp corrigeert dit gebrek door een nieuw lid in te voegen in artikel 44, § 2, van het Wetboek dat voortaan bepaalt dat de diensten en leveringen van goederen van de in artikel 44, § 2, eerste lid, 1°, a), nieuw, van het Wetboek bedoelde vrijstelling uitgesloten zijn in de volgende gevallen:

- wanneer ze 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.

Deze voorwaarden zijn niet cumulatief; de vaststelling van één van de twee voormelde

en effet que les livraisons de biens et les prestations de services sont exclues du bénéfice de l'exemption prévue à l'article 132, paragraphe 1, points b) de la directive 2006/112/CE (prévue en matière d'*hospitalisation et de soins médicaux ainsi que les opérations qui leur sont étroitement liées, assurés par des organismes de droit public ou, dans des conditions sociales comparables à celles qui valent pour ces derniers, par des établissements hospitaliers, des centres de soins médicaux et de diagnostic et d'autres établissements de même nature dûment reconnus*) :

- lorsqu'elles ne sont pas indispensables à l'accomplissement des opérations exonérées ;
- 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 TVA.

Ces exceptions à l'exemption ne figuraient en effet pas dans l'article 44, § 2, 1°, a), du Code. La Cour constitutionnelle a dès lors annulé cette disposition en ce qu'elle exemptait de la TVA les livraisons de biens et les prestations de services étroitement liées aux services médicaux dans les cas qui sont expressément exclus d'une exemption par l'article 134 de la directive 2006/112/CE.

Le présent projet procède à la rectification de cette omission en insérant un nouvel alinéa à l'article 44, § 2, du Code qui prévoit dorénavant que les prestations de services et les livraisons de biens sont exclues du bénéfice de l'exemption visée à l'article 44, § 2, alinéa 1^{er}, 1°, a), nouveau, du Code 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.

Ces conditions ne sont pas cumulatives, la constatation d'une de ces deux circonstances

omstandigheden volstaat om de toepassing van de vrijstelling uit te sluiten. Om de vrijstelling te kunnen genieten moeten de nauw met de vrijgestelde medische diensten verbonden leveringen van goederen en diensten met andere woorden onontbeerlijk zijn voor het verrichten van die vrijgestelde diensten én er niet in hoofdzaak toe 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 (zie in die zin HJEU, arrest van 4 mei 2017, C-699/15, *Brockenhurst college*, punt 26).

Op grond van die voorwaarden kunnen bijvoorbeeld de volgende handelingen, indien ze niet louter occasioneel worden verricht, niet meer worden vrijgesteld op grond van artikel 44, § 2, eerste lid, 1^o, a), nieuw, van het Wetboek:

- de terbeschikkingstelling van een televisie of telefoon tegen betaling in de kamer van een patiënt;
- de verkoop van dranken buiten het kader van het verstrekken van maaltijden bij een ziekenhuisverblijf;
- de terbeschikkingstelling van een parkingplaats tegen betaling aan de patiënten, bezoekers of werknemers van het ziekenhuis;
- kappers- of manicurediensten verricht tegen betaling voor patiënten tijdens hun verblijf in het ziekenhuis.

Rekening houdend met de voormelde ontwikkelingen en in overeenstemming met de rechtspraak van het HJEU en het Grondwettelijk Hof, brengt artikel 2 van dit ontwerp aldus de hierna volgende wijzigingen aan artikel 44 van het Wetboek aan.

Paragraaf 1 van artikel 44 van het Wetboek wordt vervangen en maakt voortaan het onderscheid tussen, enerzijds, de beoefenaars van beroepen bedoeld in de gecoördineerde wet van 10 mei 2015 (artikel 44, § 1, eerste lid, 1^o, nieuw, van het Wetboek) en, anderzijds, de

suffit à exclure l'application de l'exemption susvisée. En d'autres termes, pour pouvoir bénéficier de cette exemption, les livraisons de biens et prestations de services étroitement liées aux services médicaux exonérés doivent être indispensables à l'accomplissement de ces services exonérés et ne pas être essentiellement destinées à procurer des recettes supplémentaires à ces assujettis, par la réalisation d'une opération effectuée en concurrence directe avec des entreprises commerciales soumises à la TVA (voir en ce sens CJUE, arrêt du 4 mai 2017, C-699/15, *Brockenhurst College*, point 26).

Sur la base de ces conditions, les opérations suivantes, lorsqu'elles ne sont pas effectuées de manière purement occasionnelle, ne peuvent par exemple pas bénéficier de l'exemption prévue à l'article 44, § 2, alinéa 1^{er}, 1^o, a), nouveau, du Code :

- la mise à disposition d'un téléviseur ou d'un téléphone contre rétribution dans la chambre du patient ;
- la vente de boissons en dehors de la fourniture des repas dans le cadre de l'hospitalisation ;
- la mise à disposition d'une place de parking contre rétribution aux patients, visiteurs ou employés de l'hôpital ;
- les services de coiffeur ou de manucure proposés aux patients contre rétribution lors de leur séjour en hôpital.

Compte tenu des développements qui précèdent et conformément à la jurisprudence cumulée de la CJUE et de la Cour constitutionnelle, l'article 2 du présent projet apporte dès lors les modifications suivantes à l'article 44 du Code.

Le paragraphe 1^{er} de l'article 44 du Code est remplacé et fait dorénavant la distinction entre d'une part, les praticiens de professions visées par la loi coordonnée du 10 mai 2015 (article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, nouveau, du Code) et d'autre part, les praticiens de professions non

beoefenaars van niet-gereguleerde beroepen die aan de hand van het certificaat dat ze hebben verkregen kunnen aantonen dat ze ingevolge die certificering over de noodzakelijke kwalificaties beschikken om medische verzorging te verstrekken waarvan het kwaliteitsniveau voldoende hoog is om soortgelijk te zijn aan dat aangeboden door de beoefenaars van de beroepen bedoeld in de gecoördineerde wet van 10 mei 2015 (artikel 44, § 1, eerste lid, 2°, nieuw, van het Wetboek).

Artikel 44, § 1, tweede lid, van het Wetboek wordt eveneens vervangen en geeft voortaan aan (artikel 44, § 1, derde lid, nieuw, van het Wetboek) dat de vrijstelling niet van toepassing is op de diensten die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen zonder therapeutisch doel.

Artikel 44, § 2, van het Wetboek wordt tot slot eveneens gewijzigd als volgt:

- de bepaling onder a) wordt vervangen. De referentie naar het begrip "gereguleerde werkzaamheid" wordt geschrapt omdat die overbodig geworden is, aangezien de vrijstelling voortaan enkel nog kan worden toegepast voor de ingrepen en behandelingen met een therapeutisch doel. Het tweede lid van deze bepaling wordt eveneens vervangen en sluit voortaan de diensten die ingrepen en behandelingen zonder therapeutisch doel tot voorwerp hebben uit van de vrijstelling;

- paragraaf 2 wordt aangevuld door een lid dat artikel 134 van de richtlijn 2006/112/EG omzet en bepaalt dat de diensten en leveringen van goederen uitgesloten zijn van de vrijstelling bedoeld in het eerste lid, 1°, a), van het Wetboek, wanneer ze niet onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen of 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.

Artikel 3

réglementées mais qui peuvent démontrer, au travers de la certification qu'ils ont obtenue, 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 de professions visées par la loi coordonnée du 10 mai 2015 (article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, nouveau, du Code).

L'article 44, § 1^{er}, alinéa 2, du Code est également remplacé et stipule dorénavant (article 44, § 1^{er}, alinéa 3, nouveau, du Code) que l'exemption ne vise pas les prestations de services ayant pour objet des interventions et traitements sans but thérapeutique.

Enfin, l'article 44, § 2, du Code est également modifié comme suit :

- la disposition sous a) est remplacée. La référence à la notion d'activité habituelle est supprimée car elle est devenue superflue dès lors que l'exemption ne s'applique plus qu'aux interventions et traitements ayant un but thérapeutique (cf. infra). Le second alinéa de cette disposition est également remplacé et exclut dorénavant du bénéfice de cette exemption les prestations de services ayant pour objet des interventions et traitements sans but thérapeutique ;

- le paragraphe 2 est complété par un alinéa qui transpose l'article 134 de la directive 2006/112/CE et qui stipule que les prestations de services et les livraisons de biens sont exclues du bénéfice de l'exemption visée à l'alinéa 1^{er}, 1°, a), du Code lorsqu'elles ne sont pas indispensables à l'accomplissement des opérations exemptées ou 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.

Article 3

Het Grondwettelijk Hof dat werd gevraagd om zich uit te spreken over de omvang van de vernietiging en over de handhaving van de gevolgen van de te vernietigen bepalingen, heeft in het kader van de prejudiciële verwijzing van de zaak aan het HJEU de volgende vraag gesteld:

« Staat het aan het Hof de gevolgen van de ingevolge B.29, B.32.4, B.34.5, B.35.5, B.38.6, B.39.7 en B.40.7 te vernietigen bepalingen, alsmede die van de bepalingen die in voorkomend geval geheel of gedeeltelijk dienen te worden vernietigd, mocht uit het antwoord op de eerste of de tweede prejudiciële vraag volgen dat zij in strijd zijn met het recht van de Europese Unie, tijdelijk te handhaven teneinde de wetgever in staat te stellen ze in overeenstemming te brengen met dat recht ? ».

In haar voormelde arrest van 27 juni 2019 heeft het HJEU als volgt op deze vraag geantwoord:

- de lidstaten zijn op grond van het in artikel 4, lid 3, VEU vervatte beginsel van loyale samenwerking verplicht om de onwettige gevolgen van een schending van het Unierecht ongedaan te maken en een dergelijke verplichting rust, in het kader van hun bevoegdheden, op alle organen van de betrokken lidstaat (punt 54);

- de autoriteiten van de betrokken lidstaat moeten ervoor zorgen, ook al blijven zij vrij in de keuze van de te nemen maatregelen, dat het nationale recht zo spoedig mogelijk in overeenstemming wordt gebracht met het Unierecht en dat de rechten die de justitiabelen aan het Unierecht ontleen volle uitwerking krijgen (punt 55);

- het staat aan de nationale rechterlijke instanties waarbij rechtsgeldig beroep is ingesteld tegen een met richtlijn 2006/112/EG onverenigbare nationale regeling, om op grond van het nationaal recht maatregelen te nemen om deze regeling buiten toepassing te laten (punt 56);

- het gewoon gewag maken van budgettaire en administratieve moeilijkheden die zouden kunnen voortvloeien uit de vernietiging van de bestreden bepalingen, is niet voldoende opdat sprake is van

Saisie de la double question de l'étendue de l'annulation et du maintien des effets des dispositions à annuler, la Cour constitutionnelle a, dans le cadre du renvoi préjudiciel de la cause devant la CJUE, posé la question suivante :

"Appartient-il à la Cour de maintenir provisoirement les effets des dispositions à annuler par suite des B.29, B.32.4, B.34.5, B.35.5, B.38.6, B.39.7 et B.40.7, de même que ceux des dispositions qui devraient, le cas échéant, être annulées entièrement ou partiellement, s'il découlait de la réponse à la première ou à la deuxième question préjudicielle qu'elles sont contraires au droit de l'Union européenne, et ce afin de permettre au législateur de les mettre en conformité avec ce droit ?".

Par son arrêt précité du 27 juin 2019, la CJUE a répondu à cette question préjudicielle comme suit :

- en vertu du principe de coopération loyale prévu à l'article 4, paragraphe 3, TUE, les États membres sont tenus d'effacer les conséquences illicites d'une violation du droit de l'Union et qu'une telle obligation incombe, dans le cadre de ses compétences, à chaque organe de l'État membre concerné (point 54) ;

- les autorités de l'État membre concerné doivent, tout en conservant le choix des mesures à prendre, veiller à ce que, dans les meilleurs délais, le droit national soit mis en conformité avec le droit de l'Union et qu'il soit donné plein effet aux droits que les justiciables tirent du droit de l'Union (point 55) ;

- il appartient aux juridictions nationales valablement saisies d'un recours contre une réglementation nationale incompatible avec la directive 2006/112/CE de prendre, sur le fondement du droit national, des mesures tendant à écarter la mise en œuvre de cette réglementation (point 56) ;

- la simple évocation de difficultés budgétaires et administratives qui pourraient résulter de l'annulation des dispositions contestées ne saurait suffire à caractériser des considérations

dwingende overwegingen in verband met de rechtszekerheid die de tijdelijke opschorting van het effect van terzijdestelling van de met het Unierecht strijdige norm zouden rechtvaardigen (punt 60);

- *"Hieruit volgt dat op de derde vraag dient te worden geantwoord dat in omstandigheden als in het hoofdgeding een nationale rechterlijke instantie niet een nationale bepaling kan toepassen op grond waarvan zij bepaalde gevolgen van een vernietigde handeling in stand kan laten om de werking van nationale bepalingen die zij onverenigbaar met richtlijn 2006/112/EG heeft verklaard, tijdelijk te handhaven totdat zij in overeenstemming met deze richtlijn zijn gebracht, teneinde het risico van rechtsonzekerheid als gevolg van de terugwerkende kracht van deze vernietiging te beperken en voorts te voorkomen dat een nationale regeling toepassing vindt die voorafgaat aan die bepalingen en onverenigbaar is met die richtlijn"* (punt 63).

Op die grondslag besluit het Grondwettelijk Hof dat de handhaving van de gevolgen van de vernietigde bepalingen voor de toekomst in casu niet mogelijk is, zelfs niet om de wetgever toe te laten om de wetgeving in overeenstemming te brengen met de richtlijn 2006/112/EG (punt B.20.1. van het arrest van 5 december 2019).

Het Grondwettelijk Hof beslist niettemin, met betrekking tot de reeds ingetreden gevolgen van de vernietigde bepalingen dat *"dwingende overwegingen van rechtszekerheid met betrekking tot alle betrokken openbare zowel als particuliere belangen (vergelijk HvJ, 8 april 1976, C-43/75, Defrenne/SABENA, punt 74), inzonderheid de praktische onmogelijkheid om ten onrechte geïnde btw alsnog te doen terugvloeien naar de afnemers van de door de belastingplichtige gedane leveringen of verrichte diensten of van hen alsnog betaling te eisen in geval van onterechte niet-onderwerping, inzonderheid wanneer het een groot aantal niet nader geïdentificeerde personen betreft, dan wel de belastingplichtigen niet beschikken over een boekhoudkundig systeem dat hun toelaat alsnog de betrokken leveringen of diensten en de waarde ervan te identificeren, verzetten zich evenwel tegen een retroactieve toepassing van het vernietigingsarrest"* (punt B.20.2. van het

impérieuses de sécurité juridique justifiant la suspension provisoire de l'effet d'éviction de la norme contraire au droit de l'Union (point 60) ;

- *"Il s'ensuit qu'il convient de répondre à la troisième question que, dans des circonstances telles que celles en cause au principal, une juridiction nationale ne peut pas faire usage d'une disposition nationale l'habilitant à maintenir certains effets d'un acte annulé pour maintenir provisoirement l'effet de dispositions nationales qu'elle a jugées incompatibles avec la directive 2006/112/CE jusqu'à leur mise en conformité avec cette directive, en vue, d'une part, de limiter les risques d'insécurité juridique résultant de l'effet rétroactif de cette annulation et, d'autre part, d'éviter l'application d'un régime national antérieur à ces dispositions incompatible avec ladite directive"* (point 63).

Sur cette base, la Cour constitutionnelle décide que le maintien des effets des dispositions annulées pour l'avenir n'est pas possible en l'espèce, pas même pour permettre au législateur de mettre la législation en conformité avec la directive 2006/112/CE (point B.20.1. de l'arrêt du 5 décembre 2019).

La Cour constitutionnelle décide néanmoins, en ce qui concerne les effets passés des dispositions annulées que *"des considérations impérieuses de sécurité juridique tenant à l'ensemble des intérêts en jeu, tant publics que privés (cf. CJUE, 8 avril 1976, C-43/75, Defrenne/SABENA, point 74), en particulier l'impossibilité concrète de rétrocéder la TVA perçue indûment aux clients des livraisons de biens ou prestations de services effectuées par l'assujetti ou d'encore leur en réclamer le paiement en cas de non-assujettissement appliqué à tort, notamment lorsqu'il s'agit d'un grand nombre de personnes non identifiées, ou lorsque les redevables de la taxe ne disposent pas d'un système comptable leur permettant d'encore identifier lesdites livraisons de biens ou prestations de services et leur valeur, s'opposent toutefois à une application rétroactive de l'arrêt d'annulation"* (point B.20.2. de l'arrêt du 5 décembre 2019).

arrest van 5 december 2019).

Het Grondwettelijk Hof beslist bijgevolg dat de gevolgen van de vernietigde bepalingen moeten worden gehandhaafd met toepassing van artikel 8 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, voor alle belastbare feiten die hebben plaatsgevonden vóór 1 oktober 2019.

Het beginsel van niet-retroactiviteit van de belastingwet laat de wetgever niet toe om de belastingtoestand van de betrokken belastingplichtigen te verzwaren. Een dergelijke verzwaring zou in casu een belastingheffing inhouden krachtens de bepalingen van dit ontwerp op die handelingen die voordien van btw konden worden vrijgesteld.

Bijgevolg preciseert artikel 3 van het ontwerp dat artikel 2 van het ontwerp dat verschillende wijzigingen aanbrengt aan artikel 44, §§1 en 2, van het Wetboek:

- in werking treedt op de eerste dag van de tweede maand die volgt op de bekendmaking van deze wet in het Belgisch staatsblad. Door de datum van inwerkingtreding vast te leggen op de eerste dag van een maand wordt het de belastingplichtigen gemakkelijker gemaakt om hun verplichtingen inzake boekhouding, aangiften en betaling van de btw te vervullen (artikel 3, eerste lid, van het ontwerp);

- evenwel uitwerking heeft vanaf 1 oktober 2019 met betrekking tot die diensten die vrijgesteld worden van btw ingevolge de wijzigingen die door die bepaling worden aangebracht (artikel 3, tweede lid, van het ontwerp). Op die manier wordt rekening gehouden met het arrest van het Grondwettelijk Hof en met de mogelijkheid om een belastingnorm te laten terugwerken in de tijd in de mate dat die gunstiger is voor de betrokken belastingplichtigen.

De Vice-eersteminister en Minister van Financiën

La Cour constitutionnelle décide par conséquent qu'il y a lieu de maintenir les effets des dispositions annulées, en application de l'article 8 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, pour ce qui concerne tous les faits imposables antérieurs au 1^{er} octobre 2019.

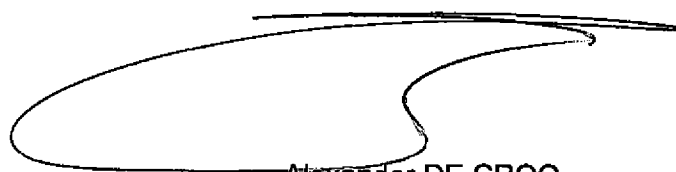
Le principe de non-rétroactivité de la loi fiscale ne permet pas au législateur d'aggraver la situation fiscale des assujettis concernés. Une pareille aggravation se traduit dans le cas présent par une taxation de ces opérations en vertu des dispositions de ce projet qui, auparavant, pouvaient être exemptées de TVA.

Par conséquent, l'article 3 du projet précise que l'article 2 du projet, lequel procède aux différentes modifications apportées à l'article 44, §§ 1^{er} et 2, du Code :

- entre en vigueur le premier jour du deuxième mois qui suit la publication de cette loi au Moniteur belge, la fixation de cette entrée en vigueur au 1^{er} jour d'un mois permettant aux assujettis de remplir plus aisément leurs obligations comptables, déclaratives et de paiement de la TVA (article 3, alinéa 1^{er}, du projet) ;

- produit cependant ses effets au 1^{er} octobre 2019 en ce qui concerne les prestations de services qui deviennent exemptées de la taxe en vertu des modifications apportées par cette disposition (article 3, alinéa 2, du projet) et ce, afin de tenir compte de l'arrêt de la Cour constitutionnelle et de la possibilité de faire rétroagir une norme fiscale dans la mesure où celle-ci s'avère plus favorable aux assujettis concernés.

Le Vice Premier Ministre et Ministre des Finances,



Alexander DE CROO