RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 69.340/3
van 3 juni 2021

over

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

CONSEIL D’ÉTAT
section de législation

avis 69.340/3
du 3 juin 2021

sur

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

‡ LW-AIGVHAGBI-GJDEAVT‡

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

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

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

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

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

*

Le 4 mai 2021, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur des amendements à un projet de loi 'modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne l'exemption de la taxe en matière de prestations de soins médicaux à la personne'.

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

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

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

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

*

‡ LW-AIGVHAGBI-GJDEAVT‡

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond,[1] alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN DE AMENDEMENTEN

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

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

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

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

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

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

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

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

‡ LW-AIGVHAGBI-GJDEAVT‡

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

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

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

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

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

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

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Amendement nr. 1

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

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

‡ LW-AIGVHAGBI-GJDEAVT‡

en 172, tweede lid, van de Grondwet, waaruit voortvloeit dat de wetgever zelf alle wezenlijke elementen dient vast te stellen aan de hand waarvan de belastingschuld van de belastingplichtigen kan worden bepaald, zoals de aanwijzing van de belastingplichtigen, de belastbare materie, de heffingsgrondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen.

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

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

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

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

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

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

‡ LW-AIGVHAGBI-GJDEAVT‡

Amendement nr.2

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

*

‡ LW-AIGVHAGBI-GJDEAVT‡

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

*

PORTÉE DES AMENDEMENTS

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

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

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

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

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

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

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

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

‡ LW-AIGVHAGBI-GJDEAVT‡

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

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

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

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

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

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

EXAMEN DU TEXTE

Amendement n° 1

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

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

‡ LW-AIGVHAGBI-GJDEAVT‡

§ 1er, et 172, alinéa 2, de la Constitution, d'où il découle que le législateur doit fixer lui-même tous les éléments essentiels sur la base desquels la dette d'impôt des contribuables peut être déterminée, tels que la désignation des contribuables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations d'impôt.

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

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

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

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

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

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

‡ LW-AIGVHAGBI-GJDEAVT‡

Amendement n° 2

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

DE GRIFFIER - LE GREFFIER DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS Wilfried VAN VAERENBERGH

‡ LW-AIGVHAGBI-GJDEAVT‡