

**CHAMBRE DES REPRESENTANTS DE
BELGIQUE**

SESSION 2020

... 2020

Projet de loi

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

AMENDEMENTS

déposés en Commission des finances

N° 1 DU GOUVERNEMENT

Art. 3

Remplacer l'article 3 par ce qui suit :

"Art. 3. 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° le paragraphe 1^{er} est remplacé par ce qui suit :

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

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

**BELGISCHE KAMER VAN
VOLKSVERTEGENWOORDIGERS**

ZITTING VAN 2020

... 2020

Wetsontwerp

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

AMENDEMENTEN

ingediend in Commissie Financiën

NR. 1 VAN DE REGERING

Art. 3

Het artikel 3 vervangen als volgt:

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

1° paragraaf 1 wordt vervangen als volgt:

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

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

pharmaceutique, de la kinésithérapie, de l'art infirmier et des professions paramédicales ;

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

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

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

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

L'exemption visée à l'alinéa 1^{er} ne vise pas les prestations de services ayant pour objet des interventions et traitements sans finalité thérapeutique. Cette finalité doit être évaluée sur la base du contexte factuel et juridique pertinent." ;

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

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

Cette exemption ne vise pas les prestations de services ayant pour objet des interventions et traitements sans finalité thérapeutique. Cette finalité doit être évaluée sur la base du contexte factuel et juridique pertinent.

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

- lorsqu'elles ne sont pas indispensables à l'accomplissement des opérations exemptées,

de kinesitherapie, de verpleegkunde en de paramedische beroepen;

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

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

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

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

De vrijstelling bedoeld in het eerste lid is niet van toepassing op de diensten die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen zonder therapeutisch doel. Dit doel moet worden beoordeeld aan de hand van de relevante feitelijke en juridische context.";

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

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

Deze vrijstelling is niet van toepassing op de diensten die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen zonder therapeutisch doel. Dit doel moet worden beoordeeld aan de hand van de relevante feitelijke en juridische context.

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

- wanneer zij, rekening houdende met de relevante feitelijke en juridische context, niet

compte tenu du contexte factuel et juridique pertinent ;

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

Justification

Dans son arrêt n° 194/2019 du 5 décembre 2019, la Cour constitutionnelle a annulé sous de nombreux aspects les dispositions prévues à l'article 44, § 1^{er} et § 2, du Code de la TVA en ce qui concerne l'exemption des prestations des soins médicaux à la personne. Ces dispositions doivent donc être mises en conformité avec les termes de cet arrêt et avec la jurisprudence constante de la Cour de Justice de l'Union européenne concernant l'exemption des soins médicaux à la personne prévue à l'article 132, paragraphe 1, point b) (soins médicaux à la personne dans le cadre d'une hospitalisation) et c) (soins médicaux à la personne en dehors du cadre d'une hospitalisation) de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

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

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

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

onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen;

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

Verantwoording

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

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

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

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

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

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

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

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

Deuxièmement, en ce qui concerne les praticiens d'autres professions ou pratiques que celles visées à l'article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, nouveau, du Code de la TVA, qui ne font donc pas l'objet d'un encadrement juridique particulier, le texte du projet de loi prévoyait comme condition de l'exemption que *"l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée a reconnu qu'ils*

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

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

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

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

Ten tweede, met betrekking tot de beoefenaars van andere beroepen of praktijken dan bedoeld in artikel 44, § 1, eerste lid, 1^o, nieuw, van het Btw-Wetboek, die dus niet onderworpen zijn aan een specifiek wettelijk kader, voorzagt de tekst van het wetsontwerp als voorwaarde voor de vrijstelling dat *"de administratie belast met de belasting over de toegevoegde waarde heeft*

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^{er}". Cette procédure de reconnaissance préalable, jugée trop lourde et difficile à mettre en œuvre en pratique d'une manière efficace, tant pour les praticiens que pour l'administration concernée, est abandonnée. Elle est remplacée par une obligation qui est toujours préalable à l'exemption mais qui est plus souple en ce qu'elle ne conditionne pas l'application de l'exemption. Ainsi, il est proposé de mettre tout simplement en place une obligation d'information de cette même administration et non plus une reconnaissance préalable par celle-ci.

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

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

C'est pourquoi l'article 44, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, nouveau, du Code de la TVA, précise dorénavant, dans sa phrase liminaire, que l'exemption visée

erkend dat ze op basis van dit certificaat over de noodzakelijke kwalificaties beschikken om medische verzorging te verlenen waarvan het kwaliteitsniveau voldoende hoog is om soortgelijk te zijn aan die aangeboden door de beroepsbeoefenaars bedoeld in 1^o". Deze procedure van voorafgaande erkenning, die in de praktijk te omslachtig en moeilijk op een doeltreffende wijze uitvoerbaar werd geacht, zowel voor de beoefenaars als voor de betrokken administratie, wordt opgeheven. Ze wordt vervangen door een verplichting die nog steeds voorafgaat aan de vrijstelling, maar die flexibeler is in die zin dat de toepassing van de vrijstelling er niet van afhankelijk is. Er wordt aldus eenvoudigweg voorgesteld om een verplichting op te leggen om dezelfde administratie in te lichten en niet langer een voorafgaande erkenning door de betrokken administratie te bekomen.

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

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

Daarom bepaalt artikel 44, § 1, eerste lid, nieuw, van het Btw-Wetboek voortaan in de inleidende zin dat de bedoelde vrijstelling enkel van

ne peut s'appliquer (par les praticiens des professions ou pratiques visés aux 1° et 2° de l'alinéa 1^{er}, du même article) qu'aux prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de leur profession ou pratique.

Quatrièmement, il est important de préciser que, pour apprécier si une opération a ou non une finalité thérapeutique, ainsi que pour déterminer si une opération est indispensable à l'accomplissement de l'opération thérapeutique, le contexte factuel et juridique pertinent doit être pris en compte dans chaque cas.

Sur la base de l'objectif des exemptions de TVA en matière médicale, à savoir réduire les coûts des soins médicaux et les rendre plus accessibles aux particuliers (voir, notamment, arrêt *Dornier*, C-45/01, point 43), la Cour de justice a en effet jugé que les "soins médicaux" doivent être entendus comme des prestations de services ayant pour but de diagnostiquer, de soigner et, dans la mesure du possible, de guérir des maladies ou des anomalies de santé (voir notamment l'affaire C-91/12, *PFC Clinic AB*).

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

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

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

Cette codification (partielle) de la jurisprudence de la Cour de justice apportera plus de clarté en vue

de l'application (par les professionnels de la santé) de la notion de "soins médicaux" aux prestations de soins effectuées dans le cadre de leur profession ou pratique.

Ten vierde is het van belang om te verduidelijken dat bij de beoordeling of een handeling al dan niet een therapeutisch doel heeft, alsook of een handeling onontbeerlijk is voor het verrichten van de therapeutische handeling, in elk geval de relevante feitelijke en juridische context in overweging moet worden genomen.

Uitgaande van het doel van de medische btw-vrijstellingen, met name de kosten van medische verzorging te verlagen en deze verzorging beter toegankelijk te maken voor particulieren (zie o.a. zaak C-45/01, *Dornier*, overweging 43), heeft het Hof van Justitie inderdaad geoordeeld dat onder 'medische verzorging' moet worden verstaan die diensten die de diagnose, de behandeling en, voor zoveel mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen tot doel hebben. (zie o.a. zaak C-91/12, *PFC Clinic AB*).

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

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

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

Deze (gedeeltelijke) codificatie van de rechtspraak van het Hof van Justitie zal meer

de garantir une plus grande sécurité juridique tant pour les assujettis que pour l'administration en charge de la TVA. Dans le même ordre d'idées, il est également nécessaire de préciser dans le texte de loi que la finalité thérapeutique doit être évaluée en tenant compte du contexte factuel et juridique pertinent.

De même, la Cour de justice a déjà jugé que les circonstances de fait, notamment le fait que les prestations de services soient effectuées par un membre du corps médical habilité, ou que le but de l'intervention soit déterminé par un tel professionnel, sont de nature à influencer sur l'appréciation de la question de savoir si l'intervention relève de la notion de "soins médicaux" (affaire C-91/12, *PFC Clinic AB*, point 36).

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

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

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

clairement scheppen met het oog op garanderen van meer rechtszekerheid voor zowel belastingplichtigen als de btw-administratie. In dezelfde gedachtegang is het evenwel evenzeer noodzakelijk om in de wettekst ook te verduidelijken dat het therapeutisch doel moet beoordeeld worden rekening houdende met relevante feitelijke en juridische context.

Zo heeft het Hof van Justitie ook reeds geoordeeld dat de feitelijke omstandigheden, met name dat de diensten worden verricht door medisch bevoegd personeel of dat het doel van de ingreep door een dergelijk personeel worden bepaald, wel degelijk een rol kunnen spelen bij de beantwoording van de vraag of de ingreep onder het begrip 'medische verzorging' kan vallen (zaak C-91/12, *PFC Clinic AB*, overweging 36)

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

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

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

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

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

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

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

Premièrement, il sera exigé que les opérations étroitement liées à l'hospitalisation et aux soins médicaux soient "indispensables" à la fourniture des services d'hospitalisation et de soins médicaux exemptés. Il résulte de la jurisprudence de la Cour de justice que ces prestations de services s'inscrivent alors logiquement dans le cadre de la fourniture des services d'hospitalisation et de soins médicaux et qu'elles constituent une étape indispensable dans le

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

De uitbreiding van de btw-vrijstelling in een ziekenhuiscontext tot de "nauw met ziekenhuisverpleging en medische verzorging samenhangende diensten en goederenleveringen" heeft tot gevolg dat diensten en goederenleveringen die normaliter belast zouden zijn, door hun nauwe samenhang met de vrijgestelde ziekenhuisverpleging en medische verzorging toch de vrijstelling genieten.

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

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

Vooreerst zal vereist zijn dat de nauw met ziekenhuisverpleging en medische verzorging samenhangende handelingen "onontbeerlijk" zijn voor het verrichten van de vrijgestelde ziekenhuisverpleging en medische verzorging. Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie volgt dat die diensten logischerwijs verband moeten houden met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging en die in dit dienstverleningsproces onontbeerlijk zijn om de door deze diensten

processus de fourniture de ces services pour atteindre les buts thérapeutiques poursuivis par ces services, dès lors que seules de telles prestations peuvent avoir une incidence sur le prix de revient des services de soins de santé que l'exonération en cause rend accessibles aux particuliers (arrêt *De Fruytier*, C-334/14, point 29).

Là encore, afin d'assurer la sécurité juridique tant pour les assujettis que pour l'administration de la TVA, il est proposé de préciser ici également dans le texte de loi que l'appréciation du caractère indispensable ou non d'une opération par rapport à l'opération principale exemptée doit tenir compte du contexte factuel et juridique pertinent.

Dans ce contexte, il convient de noter que le législateur compétent a considéré, dans certains cas, la collaboration entre hôpitaux comme un levier nécessaire pour garantir des soins de santé accessibles et de qualité. Un exemple récent en la matière est le réseau hospitalier clinique locorégional. Il est évident que, lorsque le législateur compétent considère expressément que des opérations spécifiques effectuées dans le cadre de cette collaboration sont nécessaires ou indispensables pour garantir des soins de santé abordables et de qualité, il peut être présumé, en première instance, qu'en principe, la même conclusion doit être tirée aux fins de la TVA, de sorte que ces opérations bénéficient de l'exemption en tant qu'opérations étroitement liées à l'hospitalisation et aux soins médicaux. Bien entendu, une analyse devra encore être effectuée pour déterminer si cette présomption de principe correspond dans les faits aux principes sous-jacents de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, notamment dans les cas où les mêmes services sont fournis au sein et en dehors du secteur des soins de santé par des prestataires de services indépendants. Dans cette optique, l'administration établira, en concertation avec le secteur, une liste des services qui, conformément à ces principes, ne peuvent bénéficier de l'exemption.

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

beoogde therapeutische doelstellingen te bereiken, aangezien enkel dergelijke prestaties invloed kunnen hebben op de kostprijs van de gezondheidszorg, die door de vrijstelling in kwestie door particulieren toegankelijk wordt (zaak C-334/14, *De Fruytier*, overweging 29).

Om ook hier de rechtszekerheid voor zowel belastingplichtigen als btw-administratie te waarborgen, wordt ook hier voorgesteld om in de wettekst te verduidelijken dat de beoordeling of een handeling al dan niet onontbeerlijk is voor de vrijgestelde hoofdhandeling moet gebeuren rekening houdende met de relevante feitelijke en juridische context.

In dit kader wordt opgemerkt dat de bevoegde wetgever in bepaalde gevallen de samenwerking tussen ziekenhuizen als een noodzakelijke hefboom heeft gezien om een toegankelijke en kwaliteitsvolle gezondheidszorg te garanderen. Een recent voorbeeld daarvan vormt het locoregionaal klinisch ziekenhuisnetwerk. Het is evident dat, waar de ter zake bevoegde wetgever specifieke in het kader van die samenwerking gestelde handelingen als noodzakelijk of onontbeerlijk aanmerkt om een betaalbare en kwaliteitsvolle gezondheidszorg te garanderen, in eerste instantie kan worden vanuit gegaan dat ook voor btw-doeleinden tot eenzelfde conclusie moet worden gekomen, zodat die handelingen als nauw met ziekenhuisverpleging en medische verzorging samenhangende handelingen de vrijstelling genieten. Uiteraard zal er nog wel altijd een toetsing moeten gebeuren of dit prima facie vermoeden in de feiten overeenstemt met de onderliggende principes van de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie, in het bijzonder in die gevallen waar dezelfde diensten binnen en buiten de zorgsector worden aangeboden door onafhankelijke dienstverleners. In het licht daarvan zal de administratie in overleg met de sector een lijst opstellen van diensten die overeenkomstig die principes de vrijstelling niet kunnen genieten.

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

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

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

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

En outre, l'opération étroitement liée à l'hospitalisation et aux soins médicaux doit, avant tout, être exercée en vue d'obtenir des recettes complémentaires. Le fait que les opérations soient facturées au prix de revient exclut généralement que cette condition soit remplie.

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

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

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

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

Daarenboven moet de nauw met ziekenhuisverpleging en medische verzorging samenhangende handeling in de eerste plaats worden verricht met het doel extra opbrengsten te verkrijgen. Het feit dat handelingen tegen kostprijs worden aangerekend, sluit in de regel uit dat aan deze voorwaarde zou zijn voldaan.

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

N° 2 DU GOUVERNEMENT

Art. 4

Remplacer l'article 4 par ce qui suit :

"Art. 4. L'article 3 entre en vigueur le 1^{er} janvier 2022.".

Justification

L'article 4 fixe au 1^{er} janvier 2022 l'entrée en vigueur de l'article 3, afin que les nouvelles dispositions qu'il contient et qui font suite à l'arrêt n° 194/2019 du 5 décembre 2019 de la Cour constitutionnelle mentionné ci-dessus (voir amendement n°1) puissent ainsi entrer en vigueur dans un délai raisonnable.

NR. 2 VAN DE REGERING

Art. 4

Het artikel 4 vervangen als volgt:

"Art. 4. Artikel 3 treedt in werking op 1 januari 2022.".

Verantwoording

Artikel 4 bepaalt dat artikel 3 in werking treedt op 1 januari 2022 zodat de nieuwe bepalingen die het bevat, naar aanleiding van bovengenoemd arrest van het Grondwettelijk Hof nr. 194/2019 van 5 december 2019 (zie amendement nr. 1), aldus op een redelijke termijn in werking kunnen treden.



Vincent VAN PETEGHEM

Minister van Financiën