

Rolnummers 6429, 6462, 6464 en 6465

Arrest nr. 106/2017  
van 28 september 2017

## A R R E S T

---

*In zake* : de beroepen tot vernietiging van de artikelen 110, 111 en 112 van de wet van 26 december 2015 houdende maatregelen inzake versterking van jobcreatie en koopkracht, ingesteld door de beroepsvereniging « Belgisch Syndicaat van Chiropraxie » en Bart Vandendries (art. 110), door de beroepsvereniging « Belgische Unie van Osteopaten » en anderen (art. 110), door de bvba « Plast.Surg. » en anderen (art. 110 en 111) en door de vzw « Belgian Society for Private Clinics » en anderen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters E. De Groot en J. Spreutels, en de rechters L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet en R. Leysen, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter E. De Groot,

wijst na beraad het volgende arrest :

\*

\* \*

## I. Onderwerp van de beroepen en rechtspleging

a. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 13 mei 2016 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 17 mei 2016, is beroep tot vernietiging van artikel 110 van de wet van 26 december 2015 houdende maatregelen inzake versterking van jobcreatie en koopkracht (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 30 december 2015, tweede editie) ingesteld door de beroepsvereniging « Belgisch Syndicaat van Chiropraxie » en Bart Vandendries, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. E. Maes, advocaat bij de balie te Brussel, en Mr. M. Deneff, advocaat bij de balie te Leuven.

b. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 28 juni 2016 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 30 juni 2016, is beroep tot vernietiging ingesteld van artikel 110 van voormelde wet door de beroepsvereniging « Belgische Unie van Osteopaten », de beroepsvereniging « Unie van Osteopaten », de beroepsvereniging « Belgische Vereniging voor Osteopathie, Beroepsvereniging van de Belgische Osteopaten », Aymeric Tassin en Maïka Debisschop, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. J. Bosquet, advocaat bij de balie te Antwerpen, en Mr. B. Hermans en Mr. H. Van den Keybus, advocaten bij de balie te Brussel.

c. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 29 juni 2016 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 30 juni 2016, is beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 110 en 111 van voormelde wet door de bvba « Plast.Surg. », Marianne Mertens, de bvba « Dokter Alexis Verpaele Plastische Chirurgie », de bvba « Phryne » en de vzw « Koninklijke Belgische Vereniging voor Plastische, Reconstructieve en Esthetische Chirurgie », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. T. De Gendt, advocaat bij de balie te Leuven.

d. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 28 juni 2016 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 30 juni 2016, is beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 110, 111 en 112 van voormelde wet door de vzw « Belgian Society for Private Clinics », Bart Decoopman, Wim De Maerteleire, de nv « Clara Invest », de bvba « Mediplast », de bvba « Dr. Plovier – Dr. Czupper », de bvba « Robin Van Look » en de bvba « Da Vinci Clinic », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. S. Tack, advocaat bij de balie te Brugge.

Die zaken, ingeschreven onder de nummers 6429, 6462, 6464 en 6465 van de rol van het Hof, werden samengevoegd.

De Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. N. Muyshondt, advocaat bij de balie te Antwerpen, en Mr. D. Stas, advocaat bij de balie te Brussel, heeft memories ingediend, de verzoekende partijen hebben memories van antwoord ingediend en de Ministerraad heeft ook memories van wederantwoord ingediend.

Bij beschikking van 29 maart 2017 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers L. Lavrysen en J.-P. Snappe te hebben gehoord, beslist dat de zaken in staat van wijzen zijn, dat geen terechtzitting zal worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek heeft ingediend om te worden gehoord, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten zullen worden gesloten op 26 april 2017 en de zaken in beraad zullen worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, zijn de zaken op 26 april 2017 in beraad genomen.

De bepalingen van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

## II. *In rechte*

- A -

### *Wat betreft de omvang van de ingediende beroepen en de ontvankelijkheid*

A.1.1. In de zaak nr. 6429 wordt door het « Belgisch Syndicaat van Chiropraxie » en B. Vandendries een beroep tot vernietiging ingesteld van artikel 110 van de wet van 26 december 2015 houdende maatregelen inzake versterking van jobcreatie en koopkracht (hierna : « de wet van 26 december 2015 »). De chiropractors, die in België niet erkend noch gereguleerd zijn als paramedisch beroep, dienen btw aan te rekenen op de door hen gegeven medische verzorging, aangezien artikel 44, § 1, 3°, van het BTW-Wetboek, zoals gewijzigd bij artikel 110 van de wet van 26 december 2015, de btw-vrijstelling afhankelijk maakt van de erkenning als medisch of paramedisch beroep en de opname van de diensten in de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen inzake verplichte ziekte- en invaliditeitsverzekering.

A.1.2. In de zaak nr. 6462 wordt door de « Belgische Unie van Osteopaten », de « Unie van Osteopaten », de « Belgische Vereniging voor Osteopathie, Beroepsvereniging van de Belgische Osteopaten », A. Tassin en M. Debisschop een beroep tot vernietiging ingesteld van artikel 110 van de wet van 26 december 2015. De osteopaten, die in België niet erkend noch gereguleerd zijn als paramedisch beroep, dienen btw aan te rekenen op de door hen gegeven medische verzorging, aangezien artikel 44, § 1, 3°, van het BTW-Wetboek, zoals gewijzigd bij artikel 110 van de wet van 26 december 2015, de btw-vrijstelling afhankelijk maakt van de erkenning als medisch of paramedisch beroep en de opname van de diensten in de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen inzake verplichte ziekte- en invaliditeitsverzekering.

A.1.3. In de zaak nr. 6464 wordt door de bvba « Plast.Surg. », dokter M. Mertens, de bvba « Dokter Alexis Verpaele Plastische Chirurgie », de bvba « Phryne » en de vzw « Koninklijke Belgische Vereniging voor Plastische, Reconstructieve en Esthetische Chirurgie » een beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 110 en 111 van de wet van 26 december 2015. De eerste, de tweede, de derde en de vierde verzoekende partij zijn artsen-chirurgen in de plastische, reconstructieve en esthetische heelkunde die, krachtens de bestreden wetsbepaling, btw moeten aanrekenen op de door hen geleverde prestaties met een esthetisch karakter. De eerste, de derde en de vierde verzoekende partij oefenen professionele prestaties uit via een vennootschap terwijl de tweede verzoekende partij dit doet uit eigen naam. De vijfde verzoekende partij is een vereniging zonder winst oogmerk met als doel het behartigen en verdedigen van de gemeenschappelijke belangen van alle plastische chirurgen in België.

A.1.4. In de zaak nr. 6465 wordt door de vzw « Belgian Society for Private Clinics », dokter B. Decoopman, dokter W. De Maerteleire, de nv « Clara Invest », de bvba « Mediplast », de bvba « Dr. Plovier - Dr. Czupper », de bvba « Robin Van Look » en de bvba « Da Vinci Clinic » een beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 110, 111 en 112 van de wet van 26 december 2015 en van artikel 44, §§ 1 en 2, 1°, van het BTW-Wetboek. De verzoekende partijen menen dat de bestreden bepalingen op een discriminatoire en onduidelijke wijze een btw-plicht invoeren voor de activiteiten en diensten geleverd door artsen-chirurgen in de plastische, reconstructieve en esthetische heelkunde.

A.2.1. De Ministerraad is van oordeel dat de verzoekende partijen in de zaken nrs. 6429 en 6462, zijnde de chiropractors en de osteopaten, geen belang hebben bij de door hen ingediende beroepen tot vernietiging, aangezien de bestreden maatregel, te weten het invoeren van een btw-plicht op de prestaties van chiropractors en osteopaten, geen nadeel inhoudt voor de verzoekende partijen. Immers, volgens de Ministerraad is hun situatie ongewijzigd gebleven sinds de invoering van artikel 44, § 1, van het BTW-Wetboek. De btw-vrijstelling voor

medische en paramedische diensten werd door de wetgever steeds en ongewijzigd afhankelijk gemaakt van de uitoefening van die diensten door beoefenaars van in België erkende en gereguleerde medische en paramedische beroepen. Het bestreden artikel 110 van de wet van 26 december 2015 codificeert en wijzigt inhoudelijk niets aan het geldende btw-regime.

A.2.2. Daarnaast is de Ministerraad van oordeel dat het onderwerp van het beroep tot vernietiging in de zaak nr. 6465 beperkt dient te worden tot de artikelen 110 en 111 van de wet van 26 december 2015. De Ministerraad ziet niet in op welke wijze het bestreden artikel 112, dat het koninklijk besluit van 14 december 2015 tot wijziging van het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven bekrachtigt, rechtstreeks betrekking kan hebben op de situatie van de verzoekende partijen. Het koninklijk besluit van 14 december 2015 regelt immers het btw-tarief, zoals van toepassing ten aanzien van bepaalde handelingen met betrekking tot schoolgebouwen, waardoor het volstrekt vreemd is aan het beroep of de situatie van de verzoekende partijen in de zaak nr. 6465.

Bovendien betreft het beroep in de zaak nr. 6465, in zoverre het betrekking heeft op artikel 44, § 1 en § 2, 1°, van het BTW-Wetboek, volgens de Ministerraad, hetzelfde onderwerp als het beroep tot vernietiging van artikel 110 van de wet van 26 december 2015, zodat dit niet afzonderlijk dient te worden behandeld.

A.3.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 6429, de chiropractors, tonen aan dat de voorwaarde « beoefenaars van een erkend en gereguleerd paramedisch beroep met betrekking tot hun diensten van paramedische aard » als nieuwe voorwaarde door de bestreden bepaling in artikel 44, § 1, van het BTW-Wetboek is ingevoegd. De opmerking van de Ministerraad als zou de wetgever die voorwaarde reeds bij de invoering van het BTW-Wetboek hebben beoogd, is niet relevant, aangezien de wetgever die voorwaarde pas heeft opgelegd met het bestreden artikel 110.

Bovendien waren de diensten van de chiropractors in elk geval tot 1 januari 2016 niet btw-plichtig ingevolge een beslissing van de btw-administratie; die vrijstelling had evenwel een precair statuut. De verzoekende partijen kunnen er geenszins van uitgaan dat de btw-administratie die beslissing verder zal toepassen, gelet op de invoering van artikel 110 van de wet van 26 december 2015 en gelet op de uiteenzetting van de minister tijdens de totstandkoming van de bestreden bepaling, die stelde dat « normaal [...] dus op prestaties van chiropractors vanaf 1 januari 2016 btw [moet] worden aangerekend, tenzij de bevoegde minister alsnog het beroep wettelijk zou erkennen » (*Parl. St.*, Kamer, 2015-2016, DOC 54-1520/006, p. 49). Derhalve zal, krachtens het bestreden artikel 110, op prestaties van chiropractors vanaf 1 januari 2016 btw aangerekend moeten worden, omdat zij geen beoefenaars van een wettelijk erkend en gereguleerd paramedisch beroep zijn.

En zelfs indien zou moeten worden aangenomen dat de situatie van de verzoekende partijen in de zaak nr. 6429 niet is gewijzigd door de bestreden bepaling, dan nog menen de verzoekende partijen dat zij belang hebben bij het door hen ingediende beroep tot vernietiging. Immers, het Hof is van oordeel dat verzoekende partijen belang hebben bij de vernietiging van wetsbepalingen, zelfs indien die wetsbepalingen de inhoud overnemen van eerdere bepalingen, die niet werden aangevochten. Bij de overname van een eerdere bepaling neemt de wetgever immers een beleidskeuze en een nieuw wetgevend initiatief (arresten nrs. 27/2007 en 196/2004). Bovendien kan niet worden betwist dat de wetgever een nieuwe beoordeling van de situatie heeft gemaakt, aangezien hij niet louter de inhoud van de vroegere bepaling heeft overgenomen, maar tevens een essentiële vereiste voor de btw-vrijstelling toevoegt, te weten de vereiste dat alleen « beoefenaars van een erkend en gereguleerd paramedisch beroep met betrekking tot hun diensten van paramedische aard » de btw-vrijstelling kunnen genieten.

A.3.2. De verzoekende partijen in de zaak nr. 6462, de osteopaten, menen dat de omstandigheid dat het bestreden artikel 110 van de wet van 26 december 2015 sommige rechtsgevolgen van de voorheen bestaande wetgeving overneemt, en een bepaalde draagwijdte van de voorheen bestaande wettelijke regeling overneemt, de verzoekende partijen geenszins hun belang ontzegt. De nieuwe wettelijke bepaling bevat een keuze van de wetgever die opnieuw op zijn grondwettelijkheid kan worden getoetst.

Bovendien bestaat er, bij de verzoekende partijen, een vertrouwen dat een vernietiging leidt tot een reactie van de wetgever, die de situatie nog steeds kan regelen op een voor de verzoekende partijen gunstige wijze. Het is niet vereist dat een eventuele vernietiging de verzoekende partijen een onmiddellijk voordeel oplevert. De omstandigheid dat zij als gevolg van de vernietiging van de bestreden maatregelen, een kans zouden krijgen dat

hun situatie in gunstige zin wordt geregeld, volstaat om hun belang bij het bestrijden van die bepalingen te verantwoorden (arrest nr. 71/2013).

A.4.1. De Ministerraad merkt op dat de verzoekende partijen in de zaak nr. 6429, zijnde de chiropractors, zelf toegeven dat de btw-vrijstelling een precair karakter had, aangezien zij berustte op een beslissing van de btw-administratie. Dit bevestigt, volgens de Ministerraad, dat niet de wet de grondslag was van de vrijstelling, waardoor zij erkennen en bevestigen dat hun situatie ten aanzien van de wet niet gewijzigd is.

Ook de opmerking van de verzoekende partijen als zouden zij belang hebben bij de vernietiging van de bestreden bepalingen, zelfs indien deze louter de inhoud overnemen van eerdere bepalingen, kan niet worden gevolgd. Er is immers geen sprake van een nieuwe wettelijke beleidskeuze, aangezien de wetgever met de overname en verdere verduidelijking van de eerdere bepaling net wil bewerkstelligen dat de btw-administratie zich hieraan zou moeten conformeren en dus de betwistbare administratieve tolerantie definitief buiten beschouwing moet laten.

A.4.2. De Ministerraad herhaalt dat ook de osteopaten geen belang hebben bij het door hen ingediende vernietigingsberoep aangezien er ten aanzien van hen niets gewijzigd is. De btw-vrijstelling voor (para)medische diensten is door de wetgever steeds en ongewijzigd afhankelijk gemaakt van de uitoefening van die diensten door beoefenaars van een in België erkend en gereguleerd medisch of paramedisch beroep. Het bestreden artikel 110 van de wet van 26 december 2015 vormt enkel de codificatie en brengt geen inhoudelijke wijzigingen aan in de geldende btw-regeling, aangezien de btw-regelgeving nooit heeft voorzien in een vrijstelling van btw voor de door de osteopaten verrichte handelingen.

Bovendien kunnen de verzoekende partijen in de zaak nr. 6462 zich niet beroepen op eerdere arresten van het Hof die inhouden dat wanneer de verzoekende partijen in het wetgevend proces dat op de vernietiging zou volgen een kans zouden hebben om hun situatie wel verbeterd te zien, het feit dat een maatregel een loutere bestendiging van een eerdere maatregel is, de verzoekende partijen niet hun belang ontnemt, wanneer er gefundeerde kritiek is op de bestaande regelgeving die wordt bestendigd. Immers, zoals blijkt uit de wetsgeschiedenis en uit het doel van de regelgeving, zoals dwingend voorgeschreven door de Europese regelgeving en rechtspraak, is de kritiek van de verzoekende partijen, volgens de Ministerraad, niet gefundeerd.

A.4.3. De Ministerraad stelt vast dat de verzoekende partijen in de zaak nr. 6465 minstens impliciet afstand doen van het verzoek tot vernietiging van artikel 112 van de wet van 26 december 2015. De Ministerraad verzoekt het Hof de afstand van de vordering tot vernietiging van artikel 112 te bevestigen.

*Ten gronde*

*Zaak nr. 6429*

A.5.1. In de zaak nr. 6429 menen de verzoekende partijen, de chiropractors, dat het bestreden artikel 110 van de wet van 26 december 2015 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met 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 (hierna : btw-richtlijn), schendt, omdat die bepaling de btw-vrijstelling afhankelijk maakt van de erkenning als medisch of paramedisch beroep en de opname van de diensten in de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen inzake verplichte ziekte- en invaliditeitsverzekering (hierna : de RIZIV-nomenclatuur) en aldus de diensten van de chiropractor uitsluit. Daardoor is er, op btw-vlak, een onderscheiden behandeling van de diensten van de chiropractors, enerzijds, en van de diensten van artsen en kinesisten, anderzijds, waarvoor geen redelijke verantwoording bestaat. Artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn staat toe dat een btw-vrijstelling kan worden toegekend voor de medische verzorging van de mens in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen. Voor de omschrijving van het begrip « paramedische beroepen » wordt evenwel verwezen naar de omschrijving in de nationale regeling van de lidstaten, waardoor het aan elke lidstaat toekomt in zijn nationale recht de paramedische beroepen te omschrijven in het kader waarvan de gezondheidskundige verzorging, overeenkomstig de btw-richtlijn, niet btw-plichtig is.

Het Hof van Justitie heeft reeds geoordeeld dat die bepaling de lidstaten een beoordelingsvrijheid geeft die inhoudt dat de vereiste kwalificaties voor de uitoefening van die beroepen door de lidstaat mogen worden omschreven alsook de specifieke werkzaamheden op het gebied van de gezondheidskundige verzorging die deel uitmaken van die beroepen. Evenwel beschikken de lidstaten niet over een onbegrensde

beoordelingsbevoegdheid om de paramedische beroepen te omschrijven waarvan hun dienstverlening van btw worden vrijgesteld; de lidstaten mogen immers geen inbreuk maken op de doelstellingen van de btw-richtlijn of op de unierechtelijke beginselen, in het bijzonder het beginsel van gelijke behandeling dat op het gebied van de btw tot uitdrukking komt in het beginsel van de fiscale neutraliteit. Derhalve moet de rechter rekening houden met het doel van de btw-richtlijn en met het beginsel van de fiscale neutraliteit.

A.5.2. De verzoekende partijen in de zaak nr. 6429 voeren aan dat de wetgever de grenzen van de door artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn toegekende beoordelingsbevoegdheid heeft overschreden, omdat hij geen rekening heeft gehouden met het doel van de btw-richtlijn. De btw-richtlijn beoogt dat de vrijstelling voor medische diensten alleen geldt voor de gezondheidskundige verzorging van de mens door de zorgverleners met de vereiste beroepskwalificaties. Die vrijstelling geldt alleen voor gezondheidskundige verzorging die, gelet op de beroepsopleiding van de zorgverleners, een voldoende kwaliteitsniveau heeft. Dat de btw-vrijstelling alleen geldt voor gezondheidskundige verzorging van de mens door zorgverleners met de vereiste beroepskwalificaties houdt echter ook een verplichting voor de lidstaten in om zorgverleners met gelijksoortige beroepskwalificaties met betrekking tot de btw-vrijstelling op gelijke wijze te behandelen. Het EU-recht begrenst aldus de mogelijkheid van de lidstaten om bepaalde gezondheidszorgberoepen van de btw-vrijstelling uit te sluiten, door te vereisen dat de lidstaat het gelijkheidsbeginsel eerbiedigt wanneer hij de paramedische beroepen omschrijft die de btw-vrijstelling kunnen genieten. Er wordt aldus vereist dat de uitsluiting van een bepaald beroep of een specifieke werkzaamheid kan worden gerechtvaardigd door objectieve redenen die gebaseerd zijn op de beroepskwalificaties van de zorgverleners en door overwegingen die verband houden met de kwaliteit van de verleende diensten.

De verzoekende partijen in de zaak nr. 6429 zijn van oordeel dat de wetgever de uitsluiting van de diensten van de chiropractor van de btw-vrijstelling niet heeft gerechtvaardigd door objectieve redenen gebaseerd op de beroepskwalificaties van de zorgverleners en door overwegingen die verband houden met de kwaliteit van de verleende diensten. De uitsluiting van de chiropraxie van de btw-vrijstelling steunt daarentegen op het enkele feit dat chiropraxie niet als een medisch of paramedisch beroep is erkend en niet is opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur, hetgeen evenwel geen verband houdt met de kwaliteit van de verleende diensten.

A.5.3. Daarnaast heeft, volgens de verzoekende partijen, de wetgever het beginsel van de fiscale neutraliteit, dat zich ertegen verzet dat soortgelijke diensten uit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld, niet geëerbiedigd. Om te bepalen of het om soortgelijke gezondheidskundige diensten gaat, moet volgens het Hof van Justitie rekening worden gehouden met de beroepskwalificaties van de zorgverleners (HvJ, 10 november 2011, C-259/10 en C-260/10, punt 36). Indien zorgverleners beschikken over beroepskwalificaties die waarborgen dat de verzorging een kwaliteitsniveau heeft dat gelijkwaardig is aan dat van de gezondheidskundige verzorging door personen die op grond van diezelfde nationale regeling wel in aanmerking komen voor de btw-vrijstelling, dan moeten de diensten van die zorgverleners ook in aanmerking komen voor de btw-vrijstelling (HvJ, 27 april 2006, C-443/04 en C-444/04, punt 41).

Het Hof van Justitie oordeelt aldus dat de uitsluiting van een beroep, op het gebied van de gezondheidskundige verzorging van de mens, van de omschrijving van medische of paramedische beroepen die de nationale regeling gebruikt voor de btw-vrijstelling waarin is voorzien in de btw-richtlijn, in strijd is met het beginsel van fiscale neutraliteit, indien kan worden aangetoond dat de personen die dat beroep of die werkzaamheid uitoefenen, voor de verlening van die gezondheidskundige verzorging over beroepskwalificaties beschikken die waarborgen dat die verzorging een kwaliteitsniveau heeft dat gelijkwaardig is aan dat van de gezondheidskundige verzorging door personen die op grond van diezelfde nationale regeling wel in aanmerking komen voor de btw-vrijstelling.

De verzoekende partijen in de zaak nr. 6429 voeren aan dat de chiropractors soortgelijke gezondheidskundige verzorging geven bij rug- en nekaandoeningen als kinesisten en artsen, zowel vanuit het oogpunt van de dienstverstrekker, als vanuit het oogpunt van de patiënt. Een ongelijke behandeling tussen artsen en kinesisten, enerzijds, en chiropractors, anderzijds, is alleen dan in overeenstemming met het EU-recht wanneer de chiropractor niet over de beroepskwalificaties zou beschikken die waarborgen dat zijn geneeskundige verzorging een kwaliteitsniveau heeft dat gelijkwaardig is aan dat van een kinesist of van een arts. De verzoekende partijen zijn evenwel van oordeel dat de chiropractors wel over gelijkwaardige beroepskwalificaties beschikken.

A.5.4. De verzoekende partijen in de zaak nr. 6429 merken tevens op dat indien het Hof zou twijfelen aan de draagwijdte van het EU-recht, het Hof, krachtens artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna : VWEU), verplicht is een prejudiciële vraag te stellen aan het Hof van Justitie.

A.6.1. Allereerst merkt de Ministerraad op dat het algemeen aanvaard is dat de bewoordingen waarin de in artikel 132 van de btw-richtlijn bedoelde vrijstellingen zijn omschreven, strikt moeten worden uitgelegd, aangezien zij afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat btw wordt geheven op elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht (HvJ, 21 maart 2013, C-91/12, nr. 23). In het bijzonder is in artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn bepaald dat « de lidstaten [...] vrijstelling [verlenen] voor [...] medische verzorging in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat ». Volgens het Hof van Justitie wordt hiermee beoogd dat de vrijstelling alleen geldt voor de gezondheidskundige verzorging van de mens door zorgverleners met de vereiste beroepskwalificaties en dat de vrijstelling alleen betrekking heeft op gezondheidskundige verzorging die, gelet op de beroepsopleiding van de zorgverleners, een voldoende kwaliteitsniveau heeft. Om dit te kunnen waarborgen, is elke lidstaat vrij om de vrij te stellen paramedische beroepen en de door hen te verrichten handelingen te omschrijven (HvJ, 6 november 2003, C-45/01).

Die beoordelingsvrijheid wordt echter beperkt door het gelijkheidsbeginsel en het beginsel van de fiscale neutraliteit dat door het Hof van Justitie op een bijzondere wijze is ingevuld ten aanzien van de medische sector. Immers, om vast te stellen of het om een « soortgelijke » medische verzorging van de mens gaat, moet niet enkel worden gekeken naar de aard van de verrichte handelingen, maar moet ook rekening worden gehouden met de beroepskwalificaties van de verleners van die zorg. Wanneer die kwalificaties niet identiek zijn, kan de medische verzorging van de mens alleen dan als gelijksoortig worden aangemerkt, voor zover die voor de zorgontvanger een gewaarborgd gelijkwaardig kwaliteitsniveau heeft.

Hieruit volgt, volgens de Ministerraad, dat een lidstaat de vereiste kwalificaties mag voorschrijven en hierbij bepaalde groepen van de btw-vrijstelling kan uitsluiten die niet over de vereiste beroepskwalificaties beschikken en/of dit niet afdoende kunnen waarborgen. En dit ondanks het feit dat voor sommige aspecten van het beroep, uitgeoefend door de uitgesloten groepen in het nationale recht, een bijzondere regeling bestaat. Daarnaast kan een lidstaat op grond hiervan, ten aanzien van bepaalde medische en paramedische beroepen, ook slechts voor specifieke, beperkte werkzaamheden op het gebied van de medische verzorging de btw-vrijstelling toestaan. Aangezien de verschillende door de zorgverleners behaalde kwalificaties hen niet noodzakelijkerwijs voorbereiden op het verlenen van alle soorten zorg, mag een lidstaat oordelen dat de omschrijving van de paramedische beroepen onvolledig zou zijn, indien die slechts algemene eisen aan de kwalificatie van de zorgverleners zou stellen, zonder te preciseren voor welke zorg zij in het kader van die beroepen gekwalificeerd zijn. Zulke uitsluitingen zijn, volgens het Hof van Justitie, enkel in strijd met het beginsel van de fiscale neutraliteit indien kan worden aangetoond dat de uitgesloten personen voor de verlening van de bedoelde medische zorg over gegarandeerde beroepskwalificaties beschikken die waarborgen dat die verzorging een kwaliteitsniveau heeft dat gelijkwaardig is aan dat van de medische verzorging door personen die wel in aanmerking komen voor de btw-vrijstelling.

A.6.2. De Ministerraad erkent dat de Belgische wetgever bij de omzetting van artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn geen eigen fiscale definitie en criteria heeft ontwikkeld en bepaald. De Belgische wetgever baseert zich op de bestaande en bijzondere nationale regelgeving op het vlak van de volksgezondheid, te weten de wet van 10 mei 2015 betreffende de uitoefening van de gezondheidsberoepen (voorheen het koninklijk besluit nr. 78 van 10 november 1967 betreffende de uitoefening van de gezondheidsberoepen). Op grond hiervan is de btw-vrijstelling beperkt tot artsen en kinesisten die, om hun beroep in België geldig te kunnen uitoefenen, op straffe van strafsancties en tuchtmaatregelen, moeten voldoen aan alle voorwaarden gesteld door de wet van 10 mei 2015 op het gebied van de beroepskwalificaties en het kwaliteitsniveau van de verstrekte zorg (zie bijvoorbeeld artikel 3, § 1, artikel 25, artikel 43, §§ 1, 2 en 3, artikel 97 en artikel 100, 4<sup>o</sup>, van de wet van 10 mei 2015).

Personen die geen arts of kinesist zijn, maar toch ook diensten van (para)medische verzorging verrichten, kunnen de btw-vrijstelling genieten, doch enkel indien die personen beoefenaars zijn van een erkend en gereguleerd paramedisch beroep overeenkomstig de wet van 10 mei 2015. Al de maatregelen, zoals vastgesteld in de wet van 10 mei 2015, strekken ertoe de vereiste beroepskwalificaties voor de uitoefening van erkende paramedische beroepen te kunnen afdwingen, controleren en bestendigen en aan de zorgontvangers een zorg van een voldoende gewaarborgd kwaliteitsniveau te kunnen waarborgen en transparant ter beschikking te kunnen stellen.

De btw-vrijstelling voor paramedische beroepen is ook beperkt tot de door hen uitgeoefende diensten die zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur nu de paramedische beroepsbeoefenaars, in tegenstelling tot de artsen en kinesisten, niet zijn voorbereid en/of gekwalificeerd voor het verlenen van alle soorten (para)medische zorg.

De Ministerraad is dan ook van oordeel dat de beperking van de btw-vrijstelling voor diensten van medische verzorging tot de diensten verricht door artsen en kinesisten (artikel 44, § 1, 1<sup>o</sup>, van het BTW-Wetboek) en specifieke diensten verricht door hiervoor erkende en gereguleerde paramedische beroepen (artikel 44, § 1, 3<sup>o</sup>, van het BTW-Wetboek), gegrond is op objectieve overwegingen (erkenning of niet), die bovendien rechtstreeks verband houden met de gewaarborgde en controleerbare kwaliteit van de verleende diensten. De uitsluiting van die btw-vrijstelling is dan ook redelijk verantwoord, rekening houdend met het doel van de betwiste maatregel, namelijk het waarborgen dat de vrijstelling enkel geldt voor medische verzorging door zorgverleners met de vereiste beroepskwalificaties.

Ten aanzien van de chiropractors hebben de fiscale wetgever en de btw-administratie die garantie niet, zelfs al worden sommige aspecten van de diensten van chiropractors geregeld in een bijzondere nationale regelgeving, zoals de wet van 29 april 1999 betreffende de niet-conventionele praktijken inzake de geneeskunde, de artsennijbereidkunde, de kinesitherapie, de verpleegkunde en de paramedische beroepen (hierna : de wet van 29 april 1999). Daarbij dient, volgens de Ministerraad, ook te worden opgemerkt dat de chiropraxie tot op heden zelfs nog niet is geregistreerd als niet-conventionele praktijk, ondanks de mogelijkheid hiertoe voor de Koning op grond van de wet van 29 april 1999. Een dergelijke registratie is erop gericht aan de uitoefening van een niet-conventionele praktijk toch bepaalde eisen van kwalificatie en kwaliteitsniveau te verbinden en te kunnen waarborgen dat niet voor die praktijk geregistreerde beroepsbeoefenaars van de uitoefening ervan kunnen worden uitgesloten en/of aan sancties kunnen worden onderworpen. De door de verzoekende partijen aangetoonde autoregulering van de sector en de aan hen of hun leden toegemeten beroepskwalificaties kunnen, volgens de Ministerraad, niet waarborgen dat alle chiropractors beschikken over de vereiste beroepskwalificaties, noch dat zij hun diensten op het vereiste kwaliteitsniveau aanbieden. Er kan enkel worden vastgesteld dat de chiropractors niet erkend zijn als paramedisch beroep en ook niet geregistreerd zijn als niet-conventionele praktijk.

A.6.3. Gelet op de ongegrondheid van het middel, zijn, volgens de Ministerraad, de door de verzoekende partijen geformuleerde suggesties van prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie geenszins noodzakelijk, zodat het Hof, op grond van artikel 267 van het VWEU, niet gehouden is zich te wenden tot het Hof van Justitie.

A.7.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 6429 voeren aan dat de Ministerraad op twee manieren de rechtspraak van het Hof van Justitie miskent. Allereerst voegt de Ministerraad een voorwaarde toe om te beoordelen of verscheidene diensten een soortgelijke medische verzorging inhouden. Daarnaast beperkt de Ministerraad de omstandigheden waarmee rekening kan worden gehouden om te beoordelen of er gelijkwaardige beroepskwalificaties zijn.

A.7.2.1. Voor wat het toevoegen van een voorwaarde betreft, menen de verzoekende partijen dat de Ministerraad een voorwaarde toevoegt die niet door het Hof van Justitie zelf is gesteld. In geen enkel arrest wordt door het Hof van Justitie vereist dat de zorgontvanger medische diensten van een « (gegarandeerd) gelijkwaardig kwaliteitsniveau » moet ontvangen. Het Hof van Justitie vereist enkel dat de medische diensten van een « gelijkwaardig kwaliteitsniveau » moeten zijn; het komt de rechter toe dit te beoordelen. Ook wordt nergens door het Hof van Justitie gesteld dat medische zorgverleners van de btw-vrijstelling worden uitgesloten « indien de medische zorgverleners niet over de vereiste beroepskwalificaties beschikken en/of dit onvoldoende kunnen garanderen ». Het Hof van Justitie oordeelt enkel dat medische zorgverleners niet van de btw-vrijstelling kunnen worden uitgesloten wanneer zij over de vereiste beroepskwalificaties beschikken die een gelijkwaardig kwaliteitsniveau kunnen waarborgen.

Het verschil tussen beide is, volgens de verzoekende partijen, essentieel. Met zijn argumentatie tracht de Ministerraad te overtuigen dat alleen de medische zorgverlening die binnen een wettelijk kader opereert, voldoende waarborgen biedt op een gelijkwaardig kwaliteitsniveau als dat van andere medische dienstverlening. In het arrest *Solleveld* van 27 april 2006, C-443/04 en C-444/04, oordeelt het Hof van Justitie dat niet de omschrijving van de paramedische beroepen als criterium van de btw-vrijstelling kan dienen, maar dat in de praktijk moet worden nagegaan of alle medische diensten die worden verleend door zorgverleners met gelijkwaardige beroepskwalificaties die een gelijkwaardig beroepsniveau waarborgen, op gelijke wijze worden behandeld.

Bovendien schuift de Ministerraad met die redenering de verantwoordelijkheid van de wetgever af naar de zorgverlener die van de btw-vrijstelling wordt uitgesloten. Omdat die zorgverlener onvoldoende zou kunnen waarborgen dat hij over de vereiste beroepskwalificaties beschikt, zou hij van de btw-vrijstelling kunnen worden uitgesloten. Daarbij « vergeet » de Ministerraad dat de wetgever en de regelgever bepalen welke beroepskwalificaties noodzakelijk zijn voor een erkenning als paramedische zorgverlener en aldus voor de btw-vrijstelling. De zorgverlener die van de btw-vrijstelling wordt uitgesloten, kan niet waarborgen dat hij over de vereiste beroepskwalificaties voor een erkenning beschikt; hij heeft immers geen regelgevende bevoegdheid. Het komt echter toe aan de wetgever en de regelgever om een wettelijk kader in te richten, waarbij zorgverleners met gelijkwaardige beroepskwalificaties die soortgelijke diensten verrichten, op btw-vlak gelijk worden behandeld. Daarbij merken de verzoekende partijen nog op dat het enige wat het Hof van Justitie heeft geoordeeld is dat de omschrijving « (erkenning) van de (para)medische beroepen » op zich geen afdoend criterium voor de omschrijving van de btw-vrijstelling en de correcte omzetting van de btw-richtlijn is.

A.7.2.2. Voor wat het vaststellen van de gelijkwaardigheid van de beroepskwalificaties betreft, stellen de verzoekende partijen dat de Ministerraad het arrest *Solleveld* van het Hof van Justitie foutief interpreteert. In voormeld arrest somt het Hof van Justitie, op niet-exhaustieve wijze, een aantal omstandigheden op waarmee rekening kan worden gehouden om te bepalen of de kwaliteit van de zorgverlening die van de btw-vrijstelling wordt uitgesloten, gelet op de beroepskwalificaties, als gelijkwaardig kan worden aangemerkt aan de kwaliteit van de soortgelijke zorgverlening die wel van de btw wordt vrijgesteld.

Die opsomming kan niet als limitatief worden aangemerkt en de erin opgesomde voorwaarden als noodzakelijke voorwaarden. Immers, het Hof van Justitie heeft uitdrukkelijk geoordeeld dat de verwijzende rechter onder meer met die omstandigheden rekening kan houden, maar dat de rechter ook met andere omstandigheden rekening kan houden. De rechter is dan ook niet gehouden om met de opgesomde omstandigheden rekening te houden en kan oordelen dat de kwaliteit gelijkwaardig is, zonder dat er sprake is van een wettelijk kader en rekening houdend met de opleiding van de zorgverlener, de kwaliteitsgaranties door de zorgverlener, het wetenschappelijk materiaal over de kwaliteit van de medische diensten, enz.

A.7.3. De stelling van de Ministerraad, als zou de erkenning in of krachtens de wet van 10 mei 2015 als criterium van onderscheid voor de btw-vrijstelling, een objectieve overweging zijn die redelijk verantwoord is, omdat zij rechtstreeks verband zou houden met de gewaarborgde en controleerbare kwaliteit van de verleende diensten, kan, volgens de verzoekende partijen, niet worden gevolgd. Immers, niet alleen de wet van 10 mei 2015 voorziet in allerlei maatregelen en bepalingen die ertoe strekken de vereiste beroepskwalificaties voor de uitoefening van de paramedische beroepen te kunnen afdwingen, controleren en bestendigen en aan de zorgontvangers een zorg van een voldoende gewaarborgd kwaliteitsniveau te kunnen waarborgen en transparant ter beschikking te kunnen stellen. Ook de wet van 29 april 1999 voorziet erin dat een soortgelijk wettelijk kader kan worden uitgevaardigd voor een niet-conventionele praktijk, die gelijksoortige waarborgen biedt als die van de wet van 10 mei 2015. Bovendien dient de wetgever, overeenkomstig de rechtspraak van het Hof van Justitie, artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn en het beginsel van de fiscale neutraliteit te eerbiedigen. Dit betekent dat de wetgever zich niet kan verschuilen achter het bestaan van een wettelijk kader inzake de erkenning van de paramedische beroepen, zonder na te gaan of hij, door louter het toepassingsgebied van de btw-vrijstelling te beperken tot de erkende paramedische beroepen, artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn en het beginsel van de fiscale neutraliteit schendt.

A.7.4. Vervolgens argumenteert, volgens de verzoekende partijen, de Ministerraad verkeerdelijk dat de fiscale wetgever en de btw-administratie alleen van de erkende paramedische beroepsbeoefenaars kunnen en moeten erkennen dat zij diensten van medische verzorging met een voldoende kwaliteitsniveau kunnen aanbieden. Allereerst bestaat er niet zoiets als de fiscale wetgever. De wetgever is de wetgever en wanneer hij in fiscale zaken regelgeving uitvaardigt, moet hij, rekening houdend met de bestaande wetgeving, de hogere rechtsnormen eerbiedigen. Indien de bestaande wetgeving hem niet toelaat de hogere rechtsnormen te eerbiedigen, dan moet hij de bestaande wetgeving aanpassen. Derhalve kan de wetgever zich niet verschuilen achter het feit dat er alleen voor de erkende paramedische beroepen een wettelijk kader bestaat, waardoor de kwaliteit van die paramedische diensten kan worden gewaarborgd. Daarnaast kan niet worden gesteld dat diensten niet soortgelijk en beroepskwalificaties niet gelijkwaardig kunnen zijn, omdat de ene dienst binnen een wettelijk kader gebeurt en de andere niet. Indien dat correct zou zijn, dan kan een lidstaat zijn verplichtingen op grond van artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn en het beginsel van de fiscale neutraliteit omzeilen door geen wettelijk kader te ontwikkelen voor bepaalde beroepsgroepen.

A.7.5. De vaststelling van de Ministerraad dat de door de verzoekende partijen geopperde prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie niet moeten worden gesteld, miskent volgens de verzoekende partijen artikel 267, derde alinea, van het VWEU; als rechtscollege waarvan de arresten niet vatbaar zijn voor hoger beroep, kan het Hof niet zelf beoordelen of een wet het recht van de Europese Unie al dan niet schendt.

A.8.1. De Ministerraad weerlegt de kritiek van de verzoekende partijen als zou de Ministerraad een voorwaarde toevoegen aan de toepassing van artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn. In zijn arrest *Solleveld* oordeelde het Hof van Justitie immers uitdrukkelijk dat « de voorwaarde dat de geneeskundige verzorging moet plaatsvinden in het kader van de uitoefening van paramedische beroepen als door de betrokken lidstaat omschreven, beoogt te *garanderen* dat de vrijstelling alleen geldt voor gezondheidskundige verzorging door zorgverleners met de vereiste beroepskwalificaties, [...] ». « In dit verband kan de verwijzende rechter rekening houden met omstandigheden die *waarborgen* dat de zorgverleners over de vereiste beroepskwalificaties [beschikken] om hun werkzaamheden uit te oefenen. ». Indien de verzoekende partijen menen dat zij aanspraak kunnen maken op de btw-vrijstelling is het aan hen om aan te tonen dat zij over de vereiste beroepskwalificaties beschikken om de bedoelde medische verzorging met voldoende kwaliteit te kunnen uitoefenen.

De Ministerraad erkent dat de criteria, zoals vooropgesteld door het Hof van Justitie, niet limitatief zijn. Echter, hieruit kan niet worden afgeleid dat het huidige wettelijke kader per definitie een schending zou inhouden van artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn en het beginsel van de fiscale neutraliteit.

A.8.2. De Ministerraad betwist tevens de eenzijdige en onvolledige lezing die de verzoekende partijen geven aan de rechtspraak van het Hof van Justitie. Het kan immers niet worden ontkend dat het Hof van Justitie de wettelijke erkenning wel uitdrukkelijk vooropstelt als één van de beoordelingscriteria om te komen tot een kader waarbinnen op een voldoende wijze zou kunnen worden gewaarborgd dat enkel die handelingen van btw worden vrijgesteld, voor zover verricht door paramedische beroepsbeoefenaars die over de vereiste beroepskwalificaties beschikken om de bedoelde medische verzorging met voldoende kwaliteit te kunnen uitoefenen.

Nu het door de wetgever voor de btw-vrijstelling van artikel 44, § 1, van het BTW-Wetboek gebruikte criterium van erkenning als paramedische beroepsbeoefenaar bovendien niet enkel betrekking heeft op de loutere omschrijving van de bedoelde beroepsgroep, maar ook rechtstreeks verband houdt met de vereiste diploma's, het toezicht op de uitgeoefende diensten, het wettelijk kader waarbinnen de diensten worden uitgeoefend en de aan de zorgontvangers te verlenen waarborgen voor een kwalitatieve dienstverlening, kan niet staande worden gehouden dat de wetgever het gelijkheidsbeginsel en het beginsel van de fiscale neutraliteit heeft geschonden. Enkel van artsen en kinesisten, enerzijds, en erkende en gereguleerde paramedische beroepen, anderzijds, kunnen en moeten de wetgever en de btw-administratie erkennen dat zij diensten van medische verzorging met een voldoende kwaliteitsniveau aanbieden. Ten aanzien van alle andere personen hebben de wetgever en de btw-administratie die garantie niet, zeker niet nu moet worden vastgesteld dat de chiropraxie tot op heden zelfs nog niet is geregistreerd als niet-conventionele praktijk, ondanks de mogelijkheid hiertoe voor de Koning op grond van de wet van 29 april 1999.

A.8.3. Aangaande het stellen van de prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie, meent de Ministerraad dat een prejudiciële vraag enkel moet worden gesteld indien het rechtscollege het antwoord op de prejudiciële vraag noodzakelijk acht voor het wijzen van haar beslissing, hetgeen te dezen niet nodig is, omdat de verzoekende partijen op geen enkele wijze aantonen dat het antwoord op de door hen geformuleerde prejudiciële vraag noodzakelijk is, nu het Hof van Justitie zich reeds duidelijk heeft uitgesproken over de kwestie waardoor er redelijkerwijze geen twijfel meer mogelijk is over de correcte interpretatie van het EU-recht.

#### *Zaak nr. 6462*

A.9.1.1. In het eerste middel in de zaak nr. 6462 voeren de verzoekende partijen, de osteopaten, aan dat het bestreden artikel 110 van de wet van 26 december 2015 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn, schendt, doordat het een verschil in behandeling invoert inzake de btw-plicht tussen artsen en kinesisten bij de uitoefening van de niet-conventionele praktijken, enerzijds, en de andere beoefenaars van die niet-conventionele praktijken, anderzijds, dat niet steunt op pertinente en objectieve criteria die in redelijke verhouding staan tot het doel van de maatregel en voortvloeit uit het gebrek dat erin bestaat om binnen de bestreden norm enkel de beroepsbeoefenaars van conventionele praktijken een btw-vrijstelling te verlenen, en de beroepsbeoefenaars van niet-conventionele praktijken buiten beschouwing te laten. Ingevolge de bestreden maatregel worden derhalve artsen en kinesisten vrijgesteld van de

btw-plicht voor de uitoefening van hun werkzaamheden, inclusief de niet-conventionele praktijken, terwijl de reguliere beoefenaars van niet-conventionele praktijken die niet ressorteren onder de medische beroepsgroepen van arts, tandarts en kinesitherapeut, de vroedvrouwen en verpleegkundigen, wel aan de btw worden onderworpen.

A.9.1.2. De verzoekende partijen in de zaak nr. 6462 werpen op dat door de wetgever rekening moet worden gehouden met de omzetting van artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn. Er bestaat, volgens hen, geen twijfel over het feit dat de diensten van de osteopaten onder de definitie van « medische verzorging » vallen, omdat zij een therapeutisch doel nastreven. Rekening houdend met de rechtspraak van het Hof van Justitie dient onder diensten van « medische verzorging » te worden begrepen, de « diensten die tot doel hebben de diagnose, de behandeling, en voor zoveel als mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen ». Bovendien wordt de osteopathie, door de wet van 29 april 1999, erkend als zijnde « het gewoonlijk verrichten van handelingen die tot doel hebben de gezondheidstoestand van een menselijk wezen te bevorderen of te bewaken » (artikel 2, § 1, 2°, van de wet van 29 april 1999). De lidstaten kunnen, overeenkomstig artikel 131 van de btw-richtlijn, voorzien in voorwaarden voor de vrijstelling om een juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstelling te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen. Het bestreden artikel 110 voorziet enkel in de indeling in categorieën van beroepsuitoefenaars van de conventionele praktijken, terwijl de interne wetgeving de medische prestaties bijkomend indeelt in niet-conventionele praktijken. Het behoren tot een beroepsgroep van beoefenaars van conventionele praktijken is niet van dien aard dat fraude, ontwijking of misbruik wordt voorkomen. Een dergelijke aanname gaat diametraal in tegen de huidige wetgeving waarbij de niet-conventionele praktijken worden gereguleerd en er vier (waaronder osteopathie) worden erkend.

Bovendien werden inmiddels bij koninklijk besluit van 26 maart 2014 de algemene voorwaarden vastgesteld die gelden voor de uitoefening van de niet-conventionele praktijken en werden bij koninklijk besluit van 6 april 2010 diverse beroepsorganisaties erkend binnen het kader van de wet van 29 april 1999. Daarnaast houden de verschillende erkende beroepsverenigingen een register bij van osteopaten, van wie zij waarborgen dat zij een gedegen en onderbouwd curriculum kunnen voorleggen omtrent de gevolgde opleiding en dat zij dus over de vereiste beroepsbekwaamheid beschikken.

A.9.1.3. De lidstaten moeten, bij de uitvoering van artikel 131 van de btw-richtlijn, de medische en paramedische beroepen definiëren waarop de vrijstelling van toepassing is. Daarbij dienen de voorwaarden strikt te worden uitgelegd en dienen objectieve en eenvoudig toe te passen criteria te gelden, met inachtneming van het beginsel van de fiscale neutraliteit. De verzoekende partijen menen dat, tenzij er objectieve en pertinente redenen zijn waarom een osteopatische behandeling door een arts of een kinesist garanties vertoont die niet aanwezig zijn bij een osteopaat in de zin van de wet van 29 april 1999, die behandelingen niet op een verschillende manier kunnen worden behandeld in het licht van de btw-regeling. Het Hof van Justitie heeft immers geoordeeld dat de uitsluiting van een beroep of een specifieke werkzaamheid op het gebied van de gezondheidskundige verzorging van de mens uit de omschrijving van een paramedisch beroep die de nationale regeling gebruikt in haar btw-regelgeving, moet kunnen worden gerechtvaardigd door objectieve redenen gebaseerd op de beroepskwalificaties van de zorgverleners, en door overwegingen die verband houden met de kwaliteit van de verleende diensten. Het beginsel van de fiscale neutraliteit verzet zich er tegen dat soortgelijke diensten die met elkaar in concurrentie staan, uit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld. Identieke diensten kunnen dus niet anders worden gekwalificeerd naargelang zij door een andere beroepsbeoefenaar worden verstrekt, en wanneer beide beoefenaars die activiteit op een even rechtsgeldige wijze uitoefenen. Het gelijkwaardige kwaliteitsniveau wordt gewaarborgd door de wet van 29 april 1999 en de uitvoeringsbesluiten ervan en niet door de beroepskwalificatie van de arts of de kinesist die enkel aangaande de conventionele technieken een kwaliteitswaarborg kan bieden.

A.9.1.4. De verzoekende partijen in de zaak nr. 6462 betogen dat de beroepskwalificatie van een arts of een kinesist die betrekking heeft op de conventionele praktijken geenszins de kwaliteit aan de zijde van de zorgontvangers waarborgt voor wat betreft de niet-conventionele praktijken. Voor de niet-conventionele praktijken wordt de kwaliteit van de verstrekkingen enkel gewaarborgd door de wet van 29 april 1999. De reglementering van de beroepen van de beroepscategorieën waarop de vrijstelling betrekking heeft, heeft enkel betrekking op de zogenaamde conventionele praktijken en niet op de niet-conventionele praktijken. Het criterium waarbij beroepskwalificaties worden gehanteerd die teruggaan op conventionele praktijken om artsen en kinesisten vrij te stellen van btw wanneer zij niet-conventionele praktijken uitoefenen en niet in die vrijstellingen te voorzien voor osteopaten die een specifieke masteropleiding hebben genoten zoals erkend naar Belgisch recht, is niet pertinent met het oog op de getroffen maatregel. Om te kunnen waarborgen dat enkel volledig gereguleerde beroepsbeoefenaars zorgverstreckende handelingen stellen, kan een minder verregaande maatregel worden genomen; daartoe volstaat immers dat de Belgische Staat de vereiste

uitvoeringsbesluiten neemt voor de registratie van de osteopathie als een niet-conventionele praktijk en het vaststellen van de voorwaarden voor de individuele registratie van de osteopaten. Er is derhalve sprake van een lacune in de wetgeving doordat het bestreden artikel 110 van de wet van 26 december 2015 niet heeft voorzien in een vierde categorie van beroepsbeoefenaars die worden vrijgesteld van btw. Die vierde categorie zou moeten bestaan uit beroepsbeoefenaars van de niet-conventionele praktijken, zoals erkend krachtens de wet van 29 april 1999. Minstens zou artikel 44, § 1, 3°, van het BTW-Wetboek zo dienen te worden gelezen dat de beoefenaars van de niet-conventionele praktijken, zoals erkend in de wet van 29 april 1999, als erkend en gereguleerd paramedisch beroep in de zin van artikel 44, § 1, 3°, van het BTW-Wetboek dienen te worden beschouwd.

Er is, volgens de verzoekende partijen in de zaak nr. 6462, derhalve sprake van een schending van het gelijkheidsbeginsel en de fiscale neutraliteit, aangezien de bestreden norm op discriminatoire wijze verhindert dat de beoefenaars van de niet-conventionele praktijken, die geen andere beroepstitel hebben van arts, tandarts, kinesist, vroedkundige, verpleegkundige of zorgkundige, de gelijkwaardigheid van het kwaliteitsniveau van de hun bij wet erkende verstrekkingen kunnen aantonen aan de hand van beroepskwalificaties en door redenen die verband houden met de kwaliteit van de door hen verleende diensten.

A.9.2.1. Als tweede middel werpen de verzoekende partijen in de zaak nr. 6462 op dat artikel 110 van de wet van 26 december 2015 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn, schendt, doordat het artsen, tandartsen en kinesisten vrijstelt van btw betreffende hun werkzaamheden, met uitzondering van bepaalde ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter, terwijl de vrijstelling voor beoefenaars van de erkende en gereguleerde paramedische beroepen afhankelijk wordt gemaakt van het voorkomen van hun diensten in de RIZIV-nomenclatuur. Voor dat onderscheid in behandeling bestaat geen redelijke verantwoording.

A.9.2.2. Dienaangaande merken de verzoekende partijen op dat het Hof van Justitie zich heeft moeten uitspreken over de voorwaarde dat de prestaties, om voor btw-vrijstelling in aanmerking te komen, dienden te worden verricht onder toezicht van een arts. Die voorwaarde, zo oordeelde het Hof van Justitie, overschrijdt de beoordelingsbevoegdheid waarover de lidstaten beschikken bij het omzetten van de btw-richtlijn, omdat zij ertoe strekt prestaties die onder de uitsluitende verantwoordelijkheid van de paramedische beroepsbeoefenaars worden verricht van het genot van de vrijstelling uit te sluiten. Het begrip « medische verzorging » in de zin van de btw-richtlijn bevat immers niet alleen prestaties die rechtstreeks door de artsen worden verricht, maar ook prestaties die worden verricht onder de uitsluitende verantwoordelijkheid van personen die niet de hoedanigheid van arts hebben.

A.10.1.1. Wat het eerste middel in de zaak nr. 6462 betreft, wijst de Ministerraad erop dat de wetgever, bij de omzetting van artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn, voor de toegestane omschrijving van de vereiste kwalificaties van de van de btw vrij te stellen beoefenaars van paramedische beroepen geen eigen fiscale definitie of criteria heeft ontwikkeld. De wetgever heeft zich gebaseerd op de bestaande en bijzondere nationale regelgeving op het vlak van de volksgezondheid, te weten de wet van 10 mei 2015. Op grond hiervan is de btw-vrijstelling beperkt tot (tand)artsen en kinesisten die, om hun beroep in België rechtsgeldig te kunnen uitoefenen, op straffe van strafsancities en tuchtmaatregelen, moeten voldoen aan alle voorwaarden gesteld door de wet van 10 mei 2015. In het bijzonder zijn in de wet van 10 mei 2015 strenge voorwaarden en eisen gesteld op het gebied van beroepskwalificaties en kwaliteitsniveau van de verstrekte zorgen. Personen die geen arts of kinesist zijn, maar toch diensten van paramedische verzorging verrichten, kunnen ook de btw-vrijstelling genieten, doch enkel indien die personen beoefenaars zijn van een erkend en gereguleerd paramedisch beroep, overeenkomstig de wet van 10 mei 2015.

Al de in de wet van 10 mei 2015 bepaalde maatregelen strekken ertoe de vereiste beroepskwalificaties voor de uitoefening van het beroep van artsen en kinesisten, dan wel van andere paramedische zorgverstrekkers te kunnen afdwingen, controleren en bestendigen en aan de zorgontvangers zorg van een voldoende gewaarborgd kwaliteitsniveau te kunnen waarborgen en transparant ter beschikking te stellen.

Alle opmerkingen van de verzoekende partijen omtrent hun autoregulering en omtrent de door hen of hun leden vermeende beroepskwalificaties ten spijt, kan, volgens de Ministerraad, niet worden aangenomen dat de osteopaten hebben aangetoond dat zij beschikken over een relevant diploma, dat zij medische zorg verlenen binnen een wettelijk kader, volgens specifieke voorwaarden, en onder toezicht van de bevoegde autoriteiten van volksgezondheid en dat zij een inschrijving hebben in een daartoe voorgeschreven register waaruit de inachtneming van het voorgeschreven wettelijke kader en de specifieke voorwaarden voor de uitoefening van het beroep blijkt. Derhalve kunnen de diensten van de artsen en kinesisten, enerzijds, en van de osteopaten,

anderzijds, niet als gelijksoortig worden beschouwd, zoals bedoeld door het Hof van Justitie in het kader van de medische verzorging.

A.10.1.2. Derhalve meent de Ministerraad dat een beperking van de btw-vrijstelling geen schending inhoudt van het gelijkheidsbeginsel, noch van het beginsel van de fiscale neutraliteit. Immers, verrichters van diensten van medische verzorging die zijn erkend op grond van de reglementering betreffende de uitoefening van de gezondheidszorgberoepen en de verrichters van diensten van medische verzorging die niet zijn erkend op grond van de reglementering betreffende de uitoefening van de gezondheidszorgberoepen, bevinden zich in een dermate objectief en wezenlijk verschillende situatie dat de ongelijke btw-behandeling van hun diensten verantwoord is.

A.10.2.1. Voor wat het tweede middel in de zaak nr. 6462 betreft, merkt de Ministerraad op dat de interpretatie van de verzoekende partijen, als zouden osteopaten moeten worden beschouwd als beoefenaars van een erkend en gereguleerd paramedisch beroep, berust op een foutieve lezing van het BTW-Wetboek. Het nieuwe artikel 44, § 1, 3°, van het BTW-Wetboek verwijst voor de omschrijving van de hoedanigheid van de verrichters van vrijgestelde diensten van paramedische aard duidelijk en uitdrukkelijk naar beoefenaars van een erkend en gereguleerd paramedisch beroep, te weten de beroepen die zijn erkend volgens de wet van 10 mei 2015 en de ter uitvoering daarvan genomen besluiten. Aangezien het beroep van osteopaat is geregeld door de wet van 29 april 1999 en niet door de wet van 10 mei 2015, kan artikel 44, § 1, 3°, van het BTW-Wetboek niet zo worden geïnterpreteerd dat ook osteopaten moeten worden aangemerkt als de erin bedoelde verrichters van vrijgestelde diensten van paramedische aard.

Derhalve hebben de verzoekende partijen geen belang bij het tweede middel.

A.10.2.2. Indien het Hof zou oordelen dat de verzoekende partijen toch belang zouden hebben bij hun tweede middel, meent de Ministerraad dat er in elk geval geen sprake kan zijn van een schending van het gelijkheidsbeginsel.

Immers, artsen en kinesisten hebben gewaarborgde beroepskwalificaties en een gewaarborgd kwaliteitsniveau; de in artikel 44, § 1, 3°, van het BTW-Wetboek bedoelde beoefenaars van paramedische beroepen hebben dit niet. Uit de wet van 10 mei 2015 kan worden afgeleid dat die beoefenaars slechts voldoende voorbereid en gekwalificeerd moeten zijn voor het verlenen van beperkte soorten van paramedische zorg en niet voor alle diensten die zij in de geregelde uitoefening van hun beroep zouden verrichten.

A.11.1.1. Ter ondersteuning van het eerste middel stellen de verzoekende partijen in de zaak nr. 6462 vast dat ook de Ministerraad aantoonbaar dat zowel de beroepskwalificaties als de aard van de verstrekking een rol dienen te spelen bij het vaststellen van de btw-vrijstelling. Uit het arrest *Solleveld* van het Hof van Justitie blijkt dat de uitsluiting van een beroep of een specifieke werkzaamheid op het gebied van de geneeskundige verzorging van de mens, gerechtvaardigd moet kunnen worden door objectieve redenen gebaseerd op de beroepskwalificaties van de zorgverleners, en door overwegingen die verband houden met de kwaliteit van de verleende diensten. Echter, *in casu* lijkt de wetgever zich enkel eenzijdig te concentreren op beroepskwalificaties en hanteert hij geen enkel rechtstreeks criterium inzake de kwaliteit van de verleende dienst.

Volgens de verzoekende partijen gaat de Ministerraad voorbij aan de kern van hun middel en aan twee cruciale aspecten van de rechtspositie van de rechtsonderhorigen. Er wordt in het eerste middel geen ongeoorloofd onderscheid in behandeling aangevoerd tussen de medische verzorging aangeboden door artsen, kinesisten en andere erkende paramedici in de wet van 10 mei 2015, enerzijds, en osteopaten handelend in het kader van de wet van 29 april 1999, anderzijds. Het volledige verweer van de Ministerraad gaat desalniettemin uit van die foutieve lezing van de draagwijdte van het eerste middel. Dat er een verschil is in de volmaaktheid van het gereguleerd karakter van de medische activiteiten van artsen, kinesisten en paramedici ten aanzien van de beoefenaars van niet-conventionele praktijken is niet aan de orde. Het staat trouwens aan het bevoegde lid van de Ministerraad zelf om uitvoering te geven aan de wet van 29 april 1999. Het eerste middel daarentegen gaat uit van een ongeoorloofd verschil in behandeling tussen artsen, kinesisten en de volgens de wet van 10 mei 2015 erkende paramedici die de osteopathie uitoefenen als niet-conventionele praktijk, enerzijds, en de andere zorgverstrekkers die dezelfde niet-conventionele praktijk uitoefenen, anderzijds. De Ministerraad kan, bij de invoering van een btw-vrijstelling, niet voorbijgaan aan het formeel wetgevend kader waarin de zorgverstrekking door het toedoen van de overheid is ingedeeld. Daarbij werden conventionele zorgverstrekkingen omringd met waarborgen binnen de wet van 10 mei 2015, doch werden niet-conventionele zorgverstrekkingen erkend en omringd met waarborgen binnen de wet van 29 april 1999. Het cruciale

onderscheid tussen conventionele en niet-conventionele praktijken wordt door de Ministerraad niet erkend, maar gaat nochtans terug op het erkenningskader dat de overheid zelf heeft gecreëerd.

Terwijl beiden dezelfde niet-conventionele verstrekking verlenen, is de ene categorie vrijgesteld van btw en de andere niet. De redenering van de Ministerraad faalt naar recht waar hij zich voor het verschil in behandeling beroept op de erkenning van de artsen en kinesisten binnen de wet van 10 mei 2015 en de waarborgen die daarmee gepaard gaan inzake de beroepstitel en de opleidingsvereisten. Die waarborgen gaan immers terug op de conventionele praktijken, en vormen geen dienstige kwalificaties voor dezelfde zorgverleners indien zij een niet-conventionele praktijk beoefenen. De erkenning van een beroepsuitoefening binnen de wet van 10 mei 2015 is geen pertinent criterium van onderscheid bij de uitoefening van niet-conventionele praktijken.

A.11.1.2. Volgens de verzoekende partijen in de zaak nr. 6462 gaat de Ministerraad er ook aan voorbij dat bepaalde niet-conventionele praktijken, waaronder osteopathie, door de wet van 29 april 1999 wel « erkend » worden als medische zorgverstrekking. Het feit dat de uitvoering van die reglementering door de inertie van de uitvoerende macht nog niet zo ver gevorderd is dat de osteopathie ook « geregistreerd » werd in de zin van de wet van 29 april 1999, doet aan die vaststelling geen afbreuk. De « erkenning » volgt uit artikel 2, § 1, van de wet van 29 april 1999 waarbij de osteopathie bij wet wordt beschouwd als een niet-conventionele praktijk, zijnde « het gewoonlijk verrichten van handelingen die tot doel hebben de gezondheidstoestand van de mens te bevorderen en/of te bewaken, met inachtneming van de in [de] wet opgenomen voorschriften en voorwaarden ». De registratie is enkel van dien aard dat de beroepsuitoefening zowel ten aanzien van de beroepsbeoefenaars die reeds onderworpen zijn aan de wet van 10 mei 2015 als ten aanzien van diegenen die dat niet zijn, wordt gewaarborgd. In beide gevallen bevinden de rechtsonderhorigen zich in een vergelijkbare positie; de aard van de niet-conventionele medische zorgverstrekking is dezelfde, en zij wordt met dezelfde waarborgen inzake kwaliteit en beroepskwalificaties omringd. In beide gevallen dient de uitvoering van de wet van 29 april 1999 die waarborgen te verstevigen.

De wetgever heeft voor beide categorieën voorzien in een erkenning voor de uitoefening van de niet-conventionele praktijken binnen de wet van 29 april 1999, en heeft voor beide bepaald dat voor de registratie, waaraan ook artsen, kinesisten en paramedici zijn onderworpen, de voorwaarden dienen te worden bepaald door de uitvoerende macht. Wanneer echter waarborgen inzake conventionele verstrekkingen worden aangewend als differentiatiecriterium voor een btw-vrijstelling bij niet-conventionele praktijken is er geen sprake van een pertinent en dienstig criterium. Het staat dan ook aan de wetgever om, in het licht van de door hem erkende conventionele en niet-conventionele praktijken, een vrijstellingskader te scheppen waarin op grond van objectieve beroepskwalificaties en de aard van verstrekkingen een toepassingsgebied wordt vastgesteld binnen een omschrijving van medische en paramedische beroepen.

Het komt de wetgever toe in een objectief rechtskader te voorzien voor de btw-vrijstelling. Daarbij dient de btw-administratie naar gelang van de zorgverlener en diens beroepskwalificaties inzake opleiding en aard van de zorg, de vrijstelling toe te kennen. Dit is het gevolg van de wettelijke erkenning van osteopathie als niet-conventionele praktijk, zonder hiertoe in de vereiste waarborgen inzake beroepsuitoefening in essentie in de wet zelf te voorzien, en hiervoor terug te vallen op een delegatie aan de uitvoerende macht. De bestreden wetgevende norm verhindert door haar gebrek aan een objectief en pertinent criterium van onderscheid en een ongrondwettige intrinsieke lacune dat de individuele zorgverstrekker van een niet-conventionele praktijk het gelijkwaardige kwaliteitsniveau van de door hem verstrekte verzorging kan aantonen.

A.11.2. Ten aanzien van hun tweede middel in de zaak nr. 6462 herhalen de verzoekende partijen dat het tweede middel slechts werd geformuleerd voor zover het Hof ingevolge het eerste middel zou oordelen dat de osteopaten als paramedici in de zin van artikel 44, § 1, 3°, van het BTW-Wetboek dienen te worden beschouwd in een grondwetsconforme lezing van de bestreden norm. In tegenstelling tot wat de Ministerraad beweert, wordt enkel in de parlementaire voorbereiding van de bestreden norm verduidelijkt welke paramedici onder de bestreden bepaling vallen. Nergens maakt artikel 110 van de wet van 26 december 2015 gewag van een koppeling met de wet van 10 mei 2015 en de daarin opgenomen categorieën van paramedici binnen de conventionele praktijken.

Daarnaast faalt het verweer van de Ministerraad in rechte. De Ministerraad gaat opnieuw uit van een foutieve lezing van de draagwijdte van het middel. De vergelijkbare categorieën van rechtsonderhorigen zijn niet de artsen en kinesisten in de uitoefening van hun geregelde werkzaamheden, enerzijds, en de paramedici in

de uitoefening van hun geregelde werkzaamheden, anderzijds, maar de houders van een beroepstitel van arts of kinesist die de niet-conventionele praktijk uitoefenen en de paramedici die de niet-conventionele praktijk uitoefenen. Derhalve kan opnieuw geen verantwoording gevonden worden in de wet van 10 mei 2015.

A.12.1. In zijn memorie van wederantwoord stelt de Ministerraad uitdrukkelijk dat het onderscheid tussen de conventionele en niet-conventionele verzorging van de mens niet relevant is, wanneer wordt gekeken naar het doel dat wordt nagestreefd met de btw-vrijstelling voor medische verzorging, en waarvan artikel 44, § 1, van het BTW-Wetboek de omzetting is.

Daarnaast herhaalt de Ministerraad dat de osteopathie tot op heden nog niet is geregistreerd als niet-conventionele praktijk. Integendeel, de Koning heeft tot op heden enkel de homeopathie aangemerkt als geregistreerde niet-conventionele praktijk. In dit kader moet nog worden opgemerkt dat, teneinde voor de registratie als homeopaat in aanmerking te komen, in het koninklijk besluit van 26 maart 2014 betreffende de uitoefening van de homeopathie, erin is voorzien dat de beroepsbeoefenaar, naast houder van een diploma homeopathie van universitair of hoger onderwijs, ook houder moet zijn van een bijzondere beroepstitel van arts of tandarts of van een beroepstitel van vroedvrouw zoals daarin is voorzien in de wet van 10 mei 2015. Die waarborgen ontbreken voor de osteopaten die geen houder zijn van een diploma van arts of kinesist.

A.12.2. Wat betreft het eerste middel in de zaak nr. 6462 meent de Ministerraad dat hij niet voorbijgaat aan de kern van het middel.

Artikel 10, § 1, van de wet van 29 april 1999 bepaalt dat ten aanzien van beoefenaars van niet-conventionele praktijken die van artsen en kinesisten de regels van de wet van 10 mei 2015 onverminderd gelden. In paragraaf 2 is bepaald dat bij koninklijk besluit, de wet van 10 mei 2015 ook van toepassing kan worden verklaard op de beoefenaars van niet-conventionele praktijken die geen arts of kinesist zijn, hetgeen is gebeurd bij het koninklijk besluit van 26 maart 2014 betreffende de algemene voorwaarden die gelden voor de uitoefening van alle niet-conventionele praktijken, dat echter slechts een beperkt aantal artikelen van de wet van 10 mei 2015 van toepassing verklaart. Die toepasselijke artikelen van de wet van 10 mei 2015 bieden evenwel niet dezelfde waarborgen op het vlak van de beroepskwalificaties en het kwaliteitsniveau van de geleverde diensten en op het vlak van de afdwingbaarheid ervan als degene die steeds gelden ten aanzien van artsen en kinesisten. Het verschil in behandeling is derhalve objectief en in redelijkheid te verantwoorden.

#### *Zaak nr. 6464*

A.13. Als enig middel voeren de verzoekende partijen in de zaak nr. 6464 aan dat de bestreden artikelen 110 en 111 van de wet van 26 december 2015 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet schenden, doordat een ongerechtvaardigd verschil in behandeling wordt ingevoerd tussen de artsen, enerzijds, en de niet-artsen, anderzijds (eerste onderdeel), tussen de diensten en medische verzorging van ziekenhuisverpleegkundigen, enerzijds, en diensten en medische verzorging van verpleegkundigen die buiten het ziekenhuis werken, anderzijds (tweede onderdeel), tussen medische behandelingen met een esthetisch karakter uitgevoerd door artsen, enerzijds, en alle andere medische behandelingen zonder esthetisch karakter uitgevoerd door artsen, anderzijds (derde onderdeel), tussen medische prestaties met een louter esthetisch karakter en dus zonder therapeutisch karakter die niet zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur, enerzijds, en andere medische prestaties zonder therapeutisch karakter die niet zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur, anderzijds (derde onderdeel *bis*) en tussen medische ingrepen met een esthetisch karakter die zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur, enerzijds, en medische ingrepen met een esthetisch karakter die niet zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur of er wel in zijn opgenomen maar niet beantwoorden aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor tegemoetkoming overeenkomstig de reglementering betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen, anderzijds (vierde onderdeel).

A.14.1. Het eerste onderdeel van het enige middel in de zaak nr. 6464 gaat uit van de veronderstelling dat het bestreden artikel 110 van de wet van 26 december 2015 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet schendt, omdat er een ongerechtvaardigd onderscheid is ingevoerd tussen artsen en niet-artsen bij de belastbaarheid voor de door hen verrichte diensten die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter, terwijl alle verstrekkers gelijk moeten worden behandeld voor zover de diensten betrekking hebben op ingrepen en behandelingen met een esthetisch oogmerk, omdat die eenzelfde zorgaanbod betreffen. Ingevolge artikel 110 van de wet van 26 december 2015 zijn andere beroepsgroepen dan artsen, die een esthetische ingreep verrichten,

vrijgesteld van btw op de ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter, en de artsen niet. Echter, artsen en andere beroepsgroepen in artikel 44, § 1, 1°, van het BTW-Wetboek zijn bij de verrichting van diensten die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter vergelijkbare groepen. Vergelijkbare gevallen kunnen verschillend worden behandeld, voor zover dat onderscheid algemeen en objectief is en een legitiem doel nastreeft. Omdat de belastbaarheid haar grondslag vindt in het esthetische oogmerk van de ingreep en niet in de persoon die de ingreep uitvoert, is het derhalve niet relevant een onderscheid te maken naar gelang van de beroepsgroep die de ingreep uitvoert.

A.14.2. In het tweede onderdeel van het enige middel voeren de verzoekende partijen aan dat er een ongerechtvaardigd verschil in behandeling is ingevoerd tussen de diensten en medische verzorging van ziekenhuisverpleegkundigen en de diensten en medische verzorging van verpleegkundigen die buiten het ziekenhuis werken, terwijl alle diensten en verzorging gelijk moeten worden behandeld voor zover die diensten en verzorging betrekking hebben op ingrepen en behandelingen met een esthetisch oogmerk. Ingevolge het bestreden artikel 110 van de wet van 26 december 2015 wordt een discriminatie ingevoerd tussen verpleegkundigen die diensten leveren binnen het ziekenhuis en diegenen die diensten leveren buiten het ziekenhuis. De ziekenhuisverpleging die diensten levert naar aanleiding van een ingreep of een behandeling met een esthetisch karakter is niet vrijgesteld van btw, terwijl verpleegkundigen die hun diensten buiten het ziekenhuis verrichten wel vrijgesteld zijn van btw. Echter, verpleegkundigen die binnen en buiten het ziekenhuis werken zijn vergelijkbare groepen.

De motivering van dat onderscheid in de parlementaire stukken komt neer op het vaststellen dat dezelfde diensten op verschillende wijzen worden gefactureerd. De diensten van verpleegkundigen in het ziekenhuis zouden zijn vervat in de ligdagprijs en zouden daarom niet extraheerbaar zijn om vrij te stellen van btw. De diensten van verpleegkundigen buiten een ziekenhuis kunnen niet in verband worden gebracht met een esthetische ingreep door gebrek aan inzage in het medisch dossier.

Volgens de verzoekende partijen is die motivering niet correct. Immers, uit het koninklijk besluit van 25 april 2002 betreffende de vaststelling en de vereffening van het budget van financiële middelen van de ziekenhuizen, alsook uit de gecoördineerde wet van 10 juli 2008 op de ziekenhuizen en andere verzorgingsinrichtingen volgt dat de exacte kosten van de dienst door de verpleegkundige geleverd aan de patiënt die behandeld wordt voor een esthetische ingreep niet bekend zijn. Er is niet alleen het feit dat de reële kosten van de verpleegkundigen niet mogen worden aangerekend aan de overheid en de ziekteverzekering; daarenboven zijn de reële kosten per patiënt onbekend. De onderwerping van de verpleegdagprijs aan de btw met als doel de diensten van verpleegkundigen voor esthetische ingrepen te onderwerpen aan die belasting heeft dan ook een louter arbitrair karakter. De diensten van verpleegkundigen in de nazorg buiten het ziekenhuis daarentegen factureren hun prestaties per patiënt. De aanrekening van de btw bij die prestaties is derhalve eenvoudig. Het argument dat de verpleegkundige geen inzage heeft in het medisch dossier en dus niet kan oordelen over het al dan niet esthetisch oogmerk van een ingreep overtuigt niet. Reeds bij het voorschrijven van de nazorg door de behandelende chirurg kan het oogmerk van de ingreep worden vermeld. Daarenboven is het onwaarschijnlijk dat in tijden van toegenomen digitalisatie, e-health en multidisciplinariteit de verpleegkundige buiten het ziekenhuis totaal onwetend zou zijn over de aard van de ingreep die aanleiding gaf tot de gevraagde diensten van verzorging.

Het Hof van Justitie heeft in zijn arrest C-91/12 van 21 maart 2013 erop gewezen dat « in de context van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, *sub b* en *c*, van de [btw-richtlijn] het doel van diensten als in het hoofdgeding relevant is voor de beoordeling of deze diensten zijn vrijgesteld van btw ». Het Hof oordeelde dat het « de bedoeling [is] deze vrijstelling toe te passen op diensten die de diagnose, de behandeling of de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen, alsook de bescherming, het behoud of het herstel van de gezondheid van de mens tot doel hebben » en dat « de ingreep [...] evenwel niet onder dit begrip [kan] vallen, wanneer hij zuiver cosmetisch is ». Het Hof van Justitie heeft daarbij geen onderscheid gemaakt naar gelang van de plaats waar of de omstandigheden waarin de betrokken diensten worden verricht, behalve dan de omstandigheid « dat diensten als in het hoofdgeding worden verricht door een medisch bevoegde persoon of dat het doel van deze ingrepen door een dergelijke persoon wordt bepaald ». Ook de afdeling wetgeving van de Raad van State heeft opgemerkt dat het niet duidelijk is waarom, zodra het vaststaat dat het gaat om zuiver esthetische ingrepen en behandelingen, de nabehandeling in het kader van de thuisverpleging alsnog wordt vrijgesteld van btw, terwijl dit niet het geval is voor de diensten van verpleegkundigen tijdens de opname in het ziekenhuis.

Aangezien de bestreden maatregel geen legitiem doel nastreeft en daarenboven niet pertinent, noch noodzakelijk is om het nagestreefde doel te bereiken, dient de bestreden maatregel, volgens de verzoekende partijen, te worden vernietigd.

A.14.3.1. In het derde onderdeel van het enige middel voeren de verzoekende partijen aan dat artikel 110 van de wet van 26 december 2015 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt, omdat daardoor een onverantwoord verschil in behandeling wordt ingevoerd tussen medische behandelingen met een esthetisch karakter uitgevoerd door artsen en alle andere medische behandelingen zonder esthetisch karakter uitgevoerd door artsen. Immers, alle medische behandelingen uitgevoerd door artsen dienen gelijk te worden behandeld.

Het Hof van Justitie heeft in zijn arrest C-91/12 van 21 maart 2013 erop gewezen dat het doel van diensten als in het hoofdgeding relevant is voor de beoordeling of die diensten zijn vrijgesteld van btw. Het heeft daarbij verduidelijkt dat de vrijstelling van de diensten van ziekenhuisverpleging en medische verzorging, alsmede de handelingen die daarmee nauw samenhangen, moeten worden geïnterpreteerd als een vrijstelling voor medische handelingen met een therapeutisch doel, waarbij onder therapeutisch doel dient te worden verstaan de medische handelingen die als doel hebben de diagnose, behandeling en voor zover mogelijk genezing van ziekten of gezondheidsproblemen. Daarbij zijn door het Hof van Justitie een aantal richtlijnen vastgesteld die moeten helpen bij de juiste invulling van het begrip. Zo moet het therapeutische doel niet strikt worden opgevat, en moet het in de context worden beoordeeld. De subjectieve opvatting van de patiënt is niet noodzakelijk doorslaggevend. Bij gemengde ingrepen moet de beoordeling van het precieze doel uitgaan van gekwalificeerd personeel. Nergens heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat een subjectieve opvatting of psychologische problematiek het therapeutisch karakter uitsluit. Ook de Hoge Gezondheidsraad oordeelde in zijn rapport van december 2015 dat er voor esthetische heelkunde vaak geen fysieke indicatie bestaat. Maar het volledig lichamenlijk, geestelijk en maatschappelijk welzijn dat uit de resultaten van een esthetische ingreep voortvloeit, is een essentieel onderdeel van de gezondheid en het gebrek aan dat welzijn vormt een gezondheidsprobleem. Diensten met een esthetisch karakter geleverd door artsen zijn derhalve medische handelingen die als doel hebben diagnose, behandeling en voor zover mogelijk genezing van ziekten of gezondheidsproblemen.

De arbitraire indeling van de wetgever tussen diensten met en zonder esthetisch karakter maakt dat er medische handelingen zijn die worden onderworpen aan de btw-plicht en andere medische handelingen die niet worden onderworpen aan de btw-plicht. Echter, beide groepen van medische handelingen zijn vergelijkbare groepen. Het door de wetgever doorgevoerde onderscheid berust op de foute opvatting dat medische handelingen met een esthetisch karakter niet de diagnose, de behandeling en de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen tot doel zouden hebben.

A.14.3.2. Ook wordt door het bestreden artikel, volgens de verzoekende partijen, het beginsel van fiscale neutraliteit, dat inherent is aan het btw-stelsel, geschonden. Immers, het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat het neutraliteitsbeginsel zich ertegen verzet dat soortgelijke diensten, die met elkaar in concurrentie staan, uit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld. Om vast te stellen of het om soortgelijke gezondheidskundige verzorging van de mens gaat, moet rekening worden gehouden met de beroepskwalificaties van de verleners van die zorg. De beroepskwalificaties van de artsen als zorgverleners zijn identiek, ongeacht of zij een dienst verlenen met of zonder esthetisch karakter. Dus moeten soortgelijke medische handelingen op vlak van btw aan een uniform tarief worden onderworpen in zoverre zij de diagnose, de behandeling en de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen tot doel hebben.

A.14.3.3. De verzoekende partijen in de zaak nr. 6464 wijzen er tevens op dat het Hof op grond van artikel 267 van het VWEU een prejudiciële vraag kan stellen aan het Hof van Justitie, indien het Hof dit nuttig zou achten of vragen zou hebben bij de inhoud en de interpretatie van het Europees recht. De verzoekende partijen suggereren volgende prejudiciële vraag: « Moeten artikel 132, lid 1, *sub* b en c, van de richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde aldus worden uitgelegd dat de daarin bedoelde belastingvrijstelling geldt voor medische diensten met een esthetisch oogmerk uitgevoerd door artsen in zoverre deze behandelingen de diagnose, de behandeling en, voor zoveel mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen inclusief deze van het geestelijk en maatschappelijk welzijn van de dienstontvanger tot doel hebben ? ».

A.14.4. In het derde onderdeel *bis*, dat in subsidiaire orde wordt aangevoerd, enkel indien het Hof zou oordelen dat esthetische ingrepen niet de diagnose, de behandeling en de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen tot doel kunnen hebben en dus elk therapeutisch karakter zouden ontberen, werpen de verzoekende partijen op dat door het bestreden artikel 110 van de wet van 26 december 2015 een ongerechtvaardigd onderscheid wordt ingevoerd tussen medische prestaties met een louter esthetisch karakter die niet zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur en andere medische prestaties zonder therapeutisch karakter die niet zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur. Alle medische prestaties die niet zijn opgenomen in de

RIZIV-nomenclatuur moeten gelijk worden behandeld voor zover die diensten geen therapeutisch karakter hebben, omdat ze dezelfde grond van vrijstelling van belasting missen.

De voormelde bestreden wet van 26 december 2015 schrapt de vrijstelling van ingrepen met een louter esthetisch oogmerk zich baserend op het feit dat die diensten niet de diagnose, de behandeling en, voor zoveel mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen tot doel hebben, maar spreekt zich niet uit over de andere diensten van artsen die niet de diagnose, de behandeling en de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen tot doel hebben. De uitsluiting van de vrijstelling geldt dus alleen voor artsen die esthetische ingrepen en behandelingen uitvoeren, die uitsluitend de verfraaiing van het uiterlijk tot doel hebben.

Nochtans zijn er, volgens de verzoekende partijen, nog andere diensten geleverd door artsen die niet de diagnose, de behandeling en de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen tot doel hebben. Die diensten vallen niet onder de uitsluiting van de btw-vrijstelling. Als voorbeelden worden aangehaald, de werkzaamheden van een arts bestaande in de opstelling van deskundigenrapporten over iemands gezondheidstoestand, de opstelling van medische verklaringen in het licht van de verkrijging van tegemoetkomingen in de sociale zekerheid, de opstelling van medische rapporten in het kader van een analyse van medische notities zonder medisch onderzoek, de vaststelling van genetisch verwantschap, enz.

De wetgever gaat met de invoering van de bestreden wet ervan uit dat elke esthetische ingreep niet voldoet aan de voorwaarde van een « therapeutisch doel » en daarom niet van de btw is vrijgesteld. Hij meent derhalve dat elke niet-esthetische ingreep voldoet aan de voorwaarde van een « therapeutisch doel » en stelt die niet-esthetische ingreep vrij van btw.

A.14.5. In het vierde onderdeel van het enige middel voeren de verzoekende partijen een schending aan van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, door artikel 110 van de wet van 26 december 2015, omdat het bestreden artikel een ongerechtvaardigd verschil in behandeling invoert tussen de medische ingrepen met een esthetisch karakter die zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur en medische ingrepen met een esthetisch karakter die niet zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur of er wel in zijn opgenomen maar niet beantwoorden aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor een tegemoetkoming, terwijl alle medische prestaties met een esthetisch karakter gelijk behandeld moeten worden, ongeacht of ze zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur en dit voor zover die diensten geen therapeutisch doel hebben, omdat ze dezelfde grond van vrijstelling van belasting missen. Immers, het Hof van Justitie heeft duidelijk bepaald dat de vrijstelling van de diensten van ziekenhuisverpleging en medische verzorging moet worden geïnterpreteerd als een vrijstelling voor medische handelingen met een therapeutisch doel, waarbij het Hof van Justitie tevens het « therapeutisch doel » heeft omschreven. De Belgische wetgever vertaalt « therapeutisch doel » door « in de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen inzake verplichte ziekte- en invaliditeitsverzekering te zijn opgenomen ». Dit is geen correcte omzetting van de btw-richtlijn.

De Belgische wetgever gaat er met die redenering van uit dat er geen enkele ingreep is met een therapeutisch doel die niet in de RIZIV-nomenclatuur staat; dit is echter onjuist. Er zijn diverse ingrepen met een therapeutisch doel die niet in de RIZIV-nomenclatuur zijn opgenomen, en meestal om louter budgettaire redenen. Daartoe behoren ook ingrepen met een esthetisch karakter. Met de huidige formulering van de wet, schendt de wetgever de interpretatie van het Hof van Justitie over het begrip medische verzorging bij de belastbaarstelling van handelingen die niet in de RIZIV-nomenclatuur zijn opgenomen. Ongeacht zijn aard kan een ingreep met een esthetisch karakter, die niet is opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur, als doel hebben de diagnose, de behandeling of de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen, alsook de bescherming, het behoud of het herstel van de gezondheid van personen. Die ingrepen vallen volgens de interpretatie van het Hof van Justitie uitdrukkelijk onder het begrip « medische verzorging » in de zin van artikel 132, lid 1, b) en c), van de btw-richtlijn en moeten aldus btw-vrijstelling genieten.

Derhalve schendt, volgens de verzoekende partijen in de zaak nr. 6464, artikel 110 van de wet van 26 december 2015, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre het niet voorziet in een vrijstelling van de btw voor alle medische ingrepen, die de diagnose, de behandeling en, voor zoveel mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen tot doel hebben, inclusief die met een esthetisch oogmerk, ongeacht of die zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur.

A.15.1. Wat betreft de vergelijking tussen de artsen en de tandartsen, merkt de Ministerraad op dat, rekening houdend met het doel van de btw-richtlijn en indien het Hof van oordeel zou zijn dat artikel 44, § 1, 1°, van het BTW-Wetboek niet voldoende duidelijk is, waardoor het artikel vatbaar zou zijn voor interpretatie, het

Hof de bestreden bepaling richtlijnconform en grondwetsconform kan interpreteren, waardoor er geen schending is van het gelijkheidsbeginsel.

A.15.2. Wat betreft de vergelijking tussen de artsen en medische instellingen en beoefenaars van een erkend gereguleerd paramedisch beroep, merkt de Ministerraad op dat kan worden betwist of de door de verzoekende partijen bedoelde diensten (bijvoorbeeld dieetadvies in voor- of nazorgfase van een esthetische ingreep) effectief van de btw-vrijstelling kunnen worden uitgesloten indien ze verricht worden door paramedische beroepsbeoefenaars, terwijl indien ze verricht zouden worden door artsen geen btw-vrijstelling zouden genieten. De Ministerraad meent immers dat die diensten bezwaarlijk kunnen worden aangemerkt als onontbeerlijk om de ingreep zonder therapeutisch doel te bereiken, en dienen dan ook niet van de btw-vrijstelling te worden uitgesloten als « bijzaak » bij een aan btw onderworpen « hoofdzaak ».

Daarnaast lijken de omschreven diensten op zich ook duidelijk een therapeutisch doel te hebben op grond waarvan zij de btw-vrijstelling kunnen genieten, en dit ongeacht de hoedanigheid van de in artikel 44, § 1, van het BTW-Wetboek bedoelde dienstverrichter.

Bovendien heeft de wetgever aansluiting willen zoeken bij het dwingend wettelijk kader van de artikelen 132, lid 1, b) en c), van de btw-richtlijn en de geldende rechtspraak van het Hof van Justitie op grond waarvan medische ingrepen en behandelingen zonder therapeutisch doel van de btw-vrijstelling worden uitgesloten.

Indien echter het Hof van oordeel zou zijn dat artikel 44, § 1, 1<sup>o</sup>, van het BTW-Wetboek niet voldoende duidelijk is, waardoor het artikel vatbaar zou zijn voor interpretatie, dan kan, volgens de Ministerraad, het Hof de bestreden bepaling richtlijnconform en grondwetsconform interpreteren, waardoor er geen schending is van het gelijkheidsbeginsel.

A.15.3. Wat betreft de vergelijking tussen artsen en medische instellingen, enerzijds, en vroedvrouwen, verpleegkundigen en zorgkundigen, anderzijds, merkt de Ministerraad op dat opnieuw kan worden gesteld dat de wetgever met de bestreden wetswijziging aansluiting heeft willen zoeken met het dwingend kader van de artikelen 132, lid 1, b) en c), van de btw-richtlijn. Echter, indien het Hof zou oordelen dat de bestreden bepalingen onvoldoende duidelijk zijn, dan vraagt de Ministerraad het Hof de bestreden bepalingen niet te vernietigen maar ze richtlijnconform en grondwetsconform te interpreteren.

A.15.4.1. Wat betreft de vergelijking tussen medische ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter verricht door artsen, enerzijds, en alle andere handelingen verricht door artsen, anderzijds, voert de Ministerraad aan dat dit middel, in zijn eerste en tweede onderdeel, ongegrond is.

A.15.4.2. Aangaande het eerste onderdeel, dat uitgaat van de stelling dat alle medische handelingen, uitgevoerd door artsen, gelijk moeten worden behandeld, meent de Ministerraad dat de verzoekende partijen de rechtspraak van het Hof van Justitie miskennen. Het Hof van Justitie aanvaardt immers dat in een verschillende btw-behandeling kan en moet worden voorzien voor medische handelingen uitgeoefend door artsen, afhankelijk van het doel van die handelingen. Medische handelingen verricht door artsen die betrekking hebben op de diagnose, de behandeling of de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen kunnen de btw-vrijstelling genieten, maar andere medische handelingen verricht door artsen kunnen die btw-vrijstelling niet genieten. Medische handelingen met een esthetisch karakter hebben geen enkel therapeutisch doel en zijn geenszins gericht op handelingen die betrekking hebben op de diagnose, de behandeling en de genezing van ziekten en gezondheidsproblemen. Dit blijkt uit de definitie, zoals vastgesteld in artikel 2 van de wet van 23 mei 2013, waarbij medische handelingen met een esthetisch karakter ingrepen zijn zonder enig therapeutisch of reconstructief doel, die vooral beogen het lichaamsuiterlijk van een patiënt om esthetische redenen te veranderen.

A.15.4.3. Aangaande het tweede onderdeel, dat uitgaat van de stelling dat er medische behandelingen bestaan met een esthetisch karakter zonder een therapeutisch doel en medische behandelingen zonder therapeutisch doel maar met een ander dan een esthetisch karakter (bijvoorbeeld deskundigenverslagen, opstelling van medische verklaringen in het licht van verkrijgingen van sociale tegemoetkomingen, enz.), herhaalt de Ministerraad dat medische handelingen zonder een therapeutisch doel van de btw-vrijstelling moeten worden uitgesloten, ongeacht of die medische handelingen een esthetisch dan wel een ander karakter hebben.

Indien het Hof zou oordelen dat de bestreden bepalingen niet voldoende duidelijk zijn, dan vraagt de Ministerraad het Hof die bestreden bepalingen richtlijnconform en grondwetsconform te interpreteren, waardoor een vernietiging niet nodig is.

A.15.5. Wat betreft de vergelijking tussen medische ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur, enerzijds, en medische ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter niet opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur of wel opgenomen maar niet beantwoordend aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor tegemoetkoming, merkt de Ministerraad op dat de stelling van de verzoekende partijen niet kan worden gevolgd. Handelingen zonder therapeutisch doel, doch opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur zijn, net als handelingen zonder therapeutisch doel die niet zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur of die niet voor tegemoetkoming in aanmerking komen, onderworpen aan de btw-heffing. Immers, esthetische handelingen zijn niet therapeutisch en kunnen in principe niet worden opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur en, indien ze wel zouden zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur, dan komen zij niet in aanmerking voor een tegemoetkoming. De door de verzoekende partijen bedoelde « esthetische ingrepen en behandelingen », opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur en in aanmerking komende voor terugbetaling, hebben steeds noodzakelijk gedeeltelijk betrekking op een therapeutisch of reconstructief doel, en worden derhalve van een btw-heffing vrijgesteld.

Daarnaast benadrukt de Ministerraad dat de btw-vrijstelling geldt voor medische handelingen met een bepaald therapeutisch of reconstructief doel ongeacht de opname ervan in de RIZIV-nomenclatuur. Slechts handelingen zonder een therapeutisch of reconstructief doel, worden van de btw-vrijstelling uitgesloten. En nu handelingen opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur en in aanmerking komend voor terugbetaling in ieder geval een bepaald therapeutisch doel hebben, kunnen die niet van de btw-vrijstelling worden uitgesloten.

A.16.1. Aangaande het eerste onderdeel van het enige middel, menen de verzoekende partijen in de zaak nr. 6464 dat een richtlijnconforme en grondwetsconforme interpretatie van de bestreden bepalingen niet mogelijk is.

A.16.2. Wat betreft het tweede onderdeel van het enige middel herhalen de verzoekende partijen in de zaak nr. 6464 dat overeenkomstig de rechtspraak van het Hof van Justitie niet alleen moet worden gekeken naar de aard van de verrichte handelingen maar ook rekening moet worden gehouden met de beroepskwalificaties van die zorgverleners. Zowel verpleegkundigen die binnen als buiten het ziekenhuis werken, beschikken over een door de overheid gehomologeerd diploma en verrichten beiden zorg onder toezicht van de bevoegde autoriteiten van volksgezondheid. Zij voldoen daarmee aan de omstandigheden die volgens het Hof van Justitie waarborgen dat zij over de vereiste beroepskwalificaties beschikken om hun werkzaamheden uit te oefenen. De verzoekende partijen menen dat de parlementaire voorbereiding van de bestreden bepalingen geen afdoende verantwoording biedt voor het onderscheid in behandeling en dat bovendien een richtlijnconforme en grondwetsconforme interpretatie van de bestreden bepalingen niet mogelijk is.

A.16.3. Wat betreft het derde onderdeel van het enige middel wijzen de verzoekende partijen erop dat uit de combinatie van de wet van 23 mei 2013 en de bestreden wetsbepalingen geenszins kan worden afgeleid dat diensten die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter per definitie geen therapeutisch of reconstructief doel hebben. De definitie van « esthetische heelkunde » is opgesteld met het oog op de toepassing van de wet van 23 mei 2013; bovendien omvat de wet van 23 mei 2013 niet alle esthetische ingrepen (bijvoorbeeld de behandeling van littekens door de huisarts, hetgeen niet onder de toepassing van de wet van 23 mei 2013 valt). Het uitgangspunt dat de definitie van artikel 2 van de wet van 23 mei 2013 het fiscaal recht beheerst om de esthetische heelkunde te definiëren is dan ook volledig fout. Esthetische behandelingen gevisieerd door de bestreden wetsbepalingen zijn ruimer dan de definitie van artikel 2 van de wet van 23 mei 2013. Het volledig lichamelijk, geestelijk en maatschappelijk welzijn dat uit de resultaten van een esthetische ingreep voortvloeit, is een essentieel onderdeel van de gezondheid en het gebrek aan dat welzijn vormt een gezondheidsprobleem. Bovendien zijn de beroepskwalificaties van de artsen en de zorgverleners identiek, ongeacht of zij medische handelingen, die de diagnose, de behandeling en de genezing van ziekten en gezondheidsproblemen tot doel hebben, verlenen met of zonder esthetisch karakter.

Wat betreft het stellen van een prejudiciële vraag aan het Hof van Justitie, is de stelling van de Ministerraad dat het Hof van Justitie reeds herhaaldelijk een antwoord op de voorgestelde vraag heeft gegeven, foutief. Het Hof van Justitie heeft nog geen uitspraak gedaan over de vraag of de btw-vrijstelling ook geldt voor medische diensten met een esthetisch oogmerk uitgevoerd door artsen in zoverre die behandelingen de diagnose, de behandeling en, voor zoveel mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen, inclusief die van het geestelijk en maatschappelijk welzijn van de dienstontvanger, tot doel hebben.

A.16.4. Aangaande het derde onderdeel *bis* van het enige middel, herhalen de verzoekende partijen dat, gegeven de doelstelling van de genomen maatregel in de wet van 26 december 2015, het onderscheid tussen het al dan niet beschikken over een therapeutisch karakter geenszins relevant noch noodzakelijk is. Bovendien is een richtlijnconforme en grondwetsconforme interpretatie van de bestreden bepalingen niet mogelijk.

A.16.5. Wat betreft het vierde onderdeel van het enige middel, herhalen de verzoekende partijen dat het niet correct is te stellen dat er geen enkele ingreep bestaat met een therapeutisch doel die niet in de RIZIV-nomenclatuur is opgenomen. Er zijn diverse ingrepen met een therapeutisch doel die niet in de RIZIV-nomenclatuur zijn opgenomen en meestal om budgettaire redenen. Daartoe behoren ook ingrepen met een esthetisch karakter. Niet elke ingreep met een esthetisch karakter heeft geen therapeutisch doel. Zo is de esthetische ingreep voor een bilaterale mammaire agenesie niet in de RIZIV-nomenclatuur opgenomen, terwijl er ingrepen zijn die, alhoewel zij in de RIZIV-nomenclatuur zijn opgenomen en dus terugbetaling genieten en daardoor van de btw zijn vrijgesteld, vaak om een louter esthetisch karakter worden uitgevoerd (bijvoorbeeld oorschelpcorrectie, laserverwijdering van spataders, kincorrectie, enz.). Het al dan niet opgenomen zijn in de RIZIV-nomenclatuur heeft trouwens een fluctuerend karakter; bepaalde ingrepen worden uit de RIZIV-nomenclatuur geschrapt om budgettaire redenen, ongeacht hun therapeutisch karakter. Bovendien is het criterium van al dan niet opgenomen zijn in de RIZIV-nomenclatuur wisselend toepasbaar in de Europese context.

De stelling van de Ministerraad als zou artikel 44, § 1, 1<sup>o</sup>, tweede lid, a) en b), van het BTW-Wetboek bevestigen dat medische handelingen zonder therapeutisch doel in principe niet in de RIZIV-nomenclatuur kunnen worden opgenomen, kan niet worden gevolgd. Het voormelde artikeldeel bepaalt louter dat de btw-vrijstelling voor ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter niet geldt indien de ingrepen en behandelingen niet zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur of indien die ingrepen en behandelingen wel zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur maar niet beantwoorden aan de voorwaarden om terugbetaald te worden. Ten onrechte oordeelt de Ministerraad dat esthetische ingrepen die niet in de RIZIV-nomenclatuur voorkomen, per definitie geen therapeutisch doel hebben en niet van btw kunnen worden vrijgesteld. De Ministerraad oordeelt dat de uitsluiting van de btw-vrijstelling voor medische handelingen die niet zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur niet zonder meer geldt, maar dat de bewijslast bij de belastingplichtige ligt die toepassing van de btw-vrijstelling wil maken. De wet laat echter geen bewijslast voor de btw-vrijstelling toe. De wet bepaalt enkel dat de vrijstelling niet geldt voor de door artsen verrichte diensten die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter indien die ingrepen en behandelingen niet zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur.

A.17. In zijn memorie van wederantwoord merkt de Ministerraad, ten aanzien van het eerste onderdeel van het enige middel in de zaak nr. 6464, op dat de medische dienstverlening van artsen en tandartsen dermate verschillend is dat die categorieën niet vergelijkbaar zijn, hetgeen een ongelijke behandeling van de door hen verrichte diensten objectief en redelijk verantwoordt.

#### *Zaak nr. 6465*

A.18.1. In het eerste middel voeren de verzoekende partijen in de zaak nr. 6465 een schending aan van het wettigheidsbeginsel vervat in de artikelen 12 en 14 van de Grondwet en artikel 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. Verscheidene bestreden artikelen van de wet van 26 december 2015 zijn immers onduidelijk en onvoorzienbaar en roepen heel wat rechtsonzekerheid in het leven voor degenen op wie de bepalingen van toepassing zijn, in het bijzonder voor artsen en medische instellingen die esthetische handelingen uitvoeren.

A.18.2. Allereerst merken de verzoekende partijen op dat het begrip « ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter » niet duidelijk is; er is in geen enkele definitie, verduidelijking of omschrijving voorzien. Er wordt enkel gesteld dat de uitzondering op de btw-vrijstelling van toepassing is wanneer het gaat om ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter die niet in de RIZIV-nomenclatuur zijn opgenomen of die wel in RIZIV-nomenclatuur zijn opgenomen, maar niet aan de terugbetalingsvoorwaarden voldoen. Dit is echter geen duidelijk en sluitend criterium om het esthetisch karakter ervan te bepalen. Er zijn immers heel wat ingrepen die niet in de RIZIV-nomenclatuur zijn opgenomen, maar die niet-esthetisch zijn (bijvoorbeeld ooglaseroperaties, bepaalde vruchtbaarheidsbehandelingen, enz.) en heel wat ingrepen die een esthetisch karakter hebben en toch in de RIZIV-nomenclatuur zijn opgenomen (bijvoorbeeld een borstcorrectie met plaatsing van implantaten of

een heelkundige correctie van een ingetrokken tepel, enz.). Het criterium of een ingreep al dan niet in RIZIV-nomenclatuur is opgenomen, dan wel of de terugbetalingsvoorwaarden vervuld zijn, biedt geen rechtszekerheid om een ingreep als esthetisch dan wel als niet-esthetisch te interpreteren.

Evenmin wordt voor de interpretatie van het begrip «ingrepen en handelingen met een esthetisch karakter» verwezen naar andere relevante wetsbepalingen, zoals de wet van 23 mei 2013 tot regeling van de vereiste kwalificaties om ingrepen van niet-heelkundige esthetische geneeskunde en esthetische heelkunde uit te voeren en tot regeling van de reclame en informatie betreffende die ingrepen (hierna : de wet van 23 mei 2013). In de voormelde wet zijn de begrippen «niet-heelkundige esthetische geneeskunde» en «esthetische heelkunde» wel gedefinieerd. De vraag kan, volgens de verzoekende partijen, worden gesteld of de wetgever met het begrip «ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter» die vormen van niet-heelkundige esthetische geneeskunde en esthetische heelkunde heeft bedoeld, of worden er ook andere behandelingen bedoeld, of sommige hiervan niet? Het dient overigens te worden opgemerkt dat voor de definitie van niet-heelkundige esthetische geneeskunde en esthetische heelkunde op geen enkele wijze wordt verwezen naar het al dan niet opgenomen zijn van die handelingen in de RIZIV-nomenclatuur, noch naar het al dan niet vervuld zijn van de terugbetalingsvoorwaarden.

Bovendien is het niet duidelijk of de recente rechtspraak (arrest nr. 110/2015) van het Hof aangaande de interpretatie van «niet-heelkundige esthetische geneeskunde» van toepassing is op de in de bestreden bepalingen bedoelde «ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter». Het Hof is immers van oordeel dat de wet van 23 mei 2013 enkel van toepassing is op zuiver esthetische ingrepen of behandelingen en dat esthetische ingrepen die ook maar enig therapeutisch doel hebben buiten het toepassingsgebied van de voormelde wet vallen. Op basis van de bestreden bepalingen is het niet duidelijk of dergelijke ingrepen ook onder de uitzondering op de btw-vrijstelling vallen of niet.

Ook de parlementaire voorbereiding van de bestreden wet brengt, volgens de verzoekende partijen, geen duidelijkheid.

A.18.3. Ook het begrip «nauw samenhangende» ziekenhuisverpleging, medische verzorging, goederenleveringen en diensten is, volgens de verzoekende partijen, niet duidelijk. Een vage formulering van btw-plichtige handelingen, die overigens geen grondslag vindt in de btw-richtlijn, zet de deur open voor allerlei uiteenlopende interpretaties door de fiscus en of door de rechter. Ook de parlementaire voorbereiding verstrekt ter zake onvoldoende opheldering.

De afdeling wetgeving van de Raad van State merkte in zijn advies op dat de bestreden bepalingen geen correcte omzetting van de btw-richtlijn inhouden. Volgens het advies dient de conclusie te zijn dat de «(niet-)vrijstelling van goederenleveringen en diensten die samenhangen met de ziekenhuisverpleging en de medische verzorging bedoeld in het thans ontworpen artikel 44, § 2, 1<sup>o</sup>, a), van het Btw-wetboek uitdrukkelijk moet worden geregeld».

A.19. Het tweede en het derde middel betreffen de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet wegens het verschil in behandeling tussen, enerzijds, artsen en medische instellingen die esthetische en hiermee samenhangende handelingen uitvoeren en, anderzijds, tandartsen en tandheelkundige instellingen die dezelfde handelingen uitvoeren (tweede middel) en zelfstandige vroedvrouwen, verpleegkundigen, zorgkundigen en organisaties van die beroepsbeoefenaars die dezelfde handelingen stellen (derde middel), omdat artsen btw-plichtig zijn en de andere beroepscategorieën niet.

De artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet impliceren dat wanneer de wetgever bij de invoering van een belasting, criteria van onderscheid hanteert, die criteria objectief en redelijk moeten kunnen worden verantwoord. De wetgever moet dezelfde regels van gelijkheid en niet-discriminatie hanteren bij de invoering van een belastingvrijstelling of een uitzondering op die vrijstelling. In beginsel beschikt de wetgever over een ruime beoordelingsbevoegdheid om dergelijke vrijstellingen in te voeren, maar in sommige domeinen, met name op het vlak van de btw, is de bevoegdheid begrensd door de toepasselijke Europese regelgeving. De Belgische wetgever mag dus geen btw-vrijstellingen, noch uitzonderingen hierop, invoeren die in strijd zijn met de btw-richtlijn.

De verzoekende partijen voeren aan dat er voor het verschil in behandeling geen objectieve en redelijke verantwoording bestaat. Het valt niet in te zien waarom enkel voor de door artsen uitgevoerde esthetische behandelingen in een uitzondering op de algemene btw-vrijstelling voor medische verzorging is voorzien, en niet wanneer dezelfde of zeer gelijksoortige esthetische behandelingen door tandartsen, dan wel door

zelfstandige vroedvrouwen, verpleegkundigen, zorgkundigen en organisaties van die beroepsbeoefenaars worden uitgevoerd.

Voor wat de vergelijking artsen en tandartsen betreft, gaat het in beide gevallen om zuiver esthetische behandelingen die niet in de RIZIV-nomenclatuur zijn opgenomen en uitgevoerd worden door daarvoor bevoegde erkende beroepsbeoefenaars van de gezondheidszorg. Ook de btw-richtlijn en de rechtspraak van het Hof van Justitie voorzien in geen enkele verantwoording. Het Hof heeft zich niet uitgesproken over de vraag of esthetische tandheelkunde valt onder één van de vrijstellingen en heeft ook niet gesteld dat esthetische tandheelkundige handelingen een « gunstregeling » zouden verdienen in het licht van de btw-richtlijn en onder de algemene vrijstellingsregeling kunnen worden begrepen. Het Hof van Justitie heeft wel duidelijk geoordeeld dat alle ingrepen, zodra zij « zuiver cosmetisch » zijn, niet langer onder de btw-vrijstelling kunnen vallen, ongeacht tot welke beroepscategorie de uitvoerende zorgverlener behoort.

Voor wat de zelfstandige vroedvrouwen en anderen betreft, wordt in de bestreden regeling evenwel een onderscheid ingevoerd naar gelang van de plaats waar een esthetische handeling wordt uitgevoerd en de hoedanigheid van de persoon die ze uitvoert. Ook de Raad van State heeft opgemerkt dat er een ongerechtvaardigde discriminatie bestond. De Raad van State ziet dan ook niet in waarom, zodra vaststaat dat het gaat om zuiver cosmetische ingrepen en behandelingen, de nabehandeling in het kader van thuisverpleging alsnog wordt vrijgesteld van btw, terwijl dat niet het geval is voor de diensten van verpleegkundigen tijdens de opname in het ziekenhuis.

De argumenten in de parlementaire voorbereiding, die verband houden met de ligdagprijs en de praktische redenen, kunnen niet worden aanvaard.

A.20. Als vierde middel voeren de verzoekende partijen in de zaak nr. 6465 de schending aan van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet wegens een verschil in behandeling tussen, enerzijds, artsen en medische instellingen en, anderzijds, paramedici wanneer zij een esthetische of hiermee samenhangende handeling stellen, doordat de bestreden bepalingen niet in een btw-vrijstelling voorzien voor de door artsen verrichte esthetische handelingen en de hiermee nauw samenhangende diensten en in die vrijstelling wel is voorzien voor paramedici zodra de prestatie in de RIZIV-nomenclatuur is opgenomen. Er bestaat derhalve voor paramedici een veel ruimere btw-vrijstelling, aangezien zij ook zijn vrijgesteld wanneer hun prestaties plaatsvinden naar aanleiding van een esthetische ingreep en wanneer de prestaties niet onder de terugbetalingsvoorwaarden vallen. Ook de btw-administratie bevestigde in haar beslissing nr. E.T.104.380 van 13 mei 2011 dat die btw-vrijstelling op de in de nomenclatuur omschreven prestaties geldt, « ongeacht het aantal prestaties die voor terugbetaling in aanmerking komen ».

A.21. Het vijfde middel in de zaak nr. 6465 is afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet wegens het verschil in behandeling tussen, enerzijds, artsen en medische instellingen die voor- of nazorg uitvoeren bij een esthetische handeling en, anderzijds, artsen en medische instellingen die dit doen bij een niet-esthetische handeling, doordat de bestreden bepalingen niet in een btw-vrijstelling voorzien voor de ziekenhuisverpleging en medische verzorging die plaatsvinden vóór of na esthetische ingrepen en handelingen. Derhalve moeten artsen en medische instellingen btw aanrekenen op de ziekenhuisverpleging en medische verzorging die plaatsvindt vóór of na een esthetische behandeling en stellen zij zich bloot aan strafrechtelijke sancties wanneer zij dit niet doen, terwijl die plicht en dat sanctierisico niet bestaat wanneer dezelfde handelingen worden gesteld vóór of na een niet-esthetische behandeling. Volgens de verzoekende partijen valt niet in te zien op grond waarvan het fiscaal onderscheid tussen voor- en nazorgbehandelingen bij esthetische *versus* niet-esthetische handelingen gerechtvaardigd kan zijn. Die voor- en nazorghandelingen worden immers in beide gevallen met een therapeutisch oogmerk gesteld, de technische uitvoering ervan is dezelfde en ook de hoedanigheid van de zorgverleners die deze handelingen stellen, zijn dezelfde. Aangezien de medische en verpleegkundige voor- en nazorgbehandelingen dezelfde zijn, ongeacht of zij naar aanleiding van een esthetische dan wel niet-esthetische ingreep worden uitgevoerd, door dezelfde personen met dezelfde kwalificaties worden gesteld en een therapeutisch doel hebben, bestaat er geen objectieve en redelijke verantwoording voor het ingevoerde onderscheid.

A.22.1. Als zesde middel voeren de verzoekende partijen in de zaak nr. 6465 de schending aan van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de artikelen 49 en 56 van het VWEU en de btw-richtlijn, doordat de bestreden bepalingen niet in een btw-vrijstelling voorzien voor de ziekenhuisverpleging en medische verzorging die plaatsvindt vóór en na een esthetische handeling, terwijl de artikelen 49 en 56 van het VWEU voorzien in een vrijheid van vestiging en dienstverlening binnen de Europese Unie en artikel 132, lid 1, b) en c), van de btw-richtlijn stelt dat alle lidstaten ertoe verplicht zijn in een algemene btw-vrijstelling te

voorzien voor de ziekenhuisverpleging en de medische verzorging en niet toelaat dat lidstaten voor bepaalde van die handelingen een btw-heffing invoeren. Door de bestreden bepalingen worden enkel de in België gevestigde artsen en medische instellingen die vóór of na een esthetische behandeling instaan voor de medische verzorging of ziekenhuisverpleging aan de btw-heffing onderworpen, terwijl die heffing niet geldt voor artsen en medische instellingen die in andere lidstaten net dezelfde handelingen uitvoeren, noch voor artsen en medische instellingen die in België dezelfde handelingen voor een niet-esthetische ingreep uitvoeren.

A.22.2. De verzoekende partijen oordelen dat de bestreden bepalingen, door in een uitzondering te voorzien op de btw-vrijstelling voor « ziekenhuisverpleging en medische verzorging » die nauw samenhangt met een esthetische behandeling, artikel 132, lid 1, b) en c), van de btw-richtlijn schenden, aangezien de btw-richtlijn voorziet in een algemene btw-vrijstelling voor alle ziekenhuisverpleging, medische verzorging en de handelingen die daarmee nauw samenhangen, en niet voorziet in mogelijkheden om in uitzonderingen te voorzien waarin die vrijstelling niet zou gelden. De enige uitzondering waarin de btw-richtlijn voorziet, staat in artikel 134 van de btw-richtlijn en heeft betrekking op bepaalde goederenleveringen en diensten in het kader van de medische verzorging; hieronder vallen de ziekenhuisverpleging en medische verzorging vóór en na een esthetische behandeling niet.

Ook het Hof van Justitie heeft nooit gesteld dat ziekenhuisverpleging en medische verzorging vóór en na een esthetische ingreep niet onder de in de btw-richtlijn bedoelde btw-vrijstelling zouden vallen. Integendeel, het Hof van Justitie oordeelde dat enkel zuiver esthetische operaties en behandelingen niet onder de btw-vrijstelling vallen. Zodra het gaat om « diensten die de diagnose, de behandeling of de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen, alsook de bescherming, het behoud of het herstel van de gezondheid van de mens tot doel hebben » vallen zij wel onder de btw-vrijstelling.

A.22.3. Daarnaast menen de verzoekende partijen dat de bestreden bepalingen de artikelen 49 en 56 van het VWEU schenden. Immers, overeenkomstig artikel 57 van het VWEU worden de dienstverrichtingen die gewoonlijk tegen vergoeding geschieden als « diensten » beschouwd. Hiertoe behoren ook de werkzaamheden van commerciële aard en van de vrije beroepen. Aangezien artsen die ingrepen van medische esthetiek uitvoeren, een vrij beroep uitoefenen, zijn zij dienstverstrekkers in de zin van artikel 57. Het recht op vrije dienstverrichting en op de vrijheid van vestiging van artsen wordt bovendien uitdrukkelijk erkend in de richtlijn 2005/36/EG van het Europees Parlement en de Raad van 7 september 2005 betreffende de erkenning van beroepskwalificaties. Ook het Hof van Justitie bevestigt dat medische prestaties die tegen vergoeding worden geleverd, beschermd zijn door het vrije dienstenverkeer, zonder dat er een onderscheid moet worden gemaakt naargelang het gaat om verzorging in het ziekenhuis of daarbuiten. Doordat artsen en medische instellingen die in andere EU-lidstaten ziekenhuisverpleging en medische verzorging vóór en na een esthetische handeling verrichten, zich kunnen beroepen op de algemene btw-vrijstelling in de btw-richtlijn dan wel op een richtlijnconforme omzetting hiervan in hun nationale fiscale wetgeving, terwijl de in België gevestigde artsen en medische instellingen wel btw moeten aanrekenen op die handelingen, ontstaat er een situatie die aanleiding geeft tot concurrentievervalsing.

A.23.1. Het zevende middel in de zaak nr. 6465 is afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de artikelen 49 en 56 van het VWEU en de richtlijn betreffende de btw-heffing op samenhangende goederenleveringen en diensten, doordat de bestreden bepalingen niet in een btw-vrijstelling voorzien voor de met een esthetische handeling samenhangende goederenleveringen en diensten, terwijl de artikelen 49 en 56 van het VWEU voorzien in een vrijheid van vestiging en dienstverlening binnen de Europese Unie en artikel 132, lid 1, b) en c), van de btw-richtlijn stelt dat alle lidstaten ertoe verplicht zijn in een algemene btw-vrijstelling te voorzien voor de met de medische verzorging samenhangende handelingen. Ingevolge de bestreden bepalingen vallen bepaalde goederenleveringen (zoals medicatie, medische hulpmiddelen, enz.) en diensten (zoals administratieve dienstverlening) naar aanleiding van een esthetische handeling onder de btw-heffing, terwijl die plicht niet bestaat voor, enerzijds, artsen en medische instellingen in andere EU-lidstaten die dezelfde goederen en diensten leveren en, anderzijds, artsen en medische instellingen in België die goederenleveringen en diensten verrichten in het kader van een niet-esthetische handeling.

A.23.2. Volgens de verzoekende partijen voorziet de btw-richtlijn slechts in twee gevallen waarin goederenleveringen en diensten in het kader van een ziekenhuisverpleging en medische verzorging van de algemene btw-vrijstelling kunnen worden uitgesloten (artikel 134 van de btw-richtlijn). De verzoekende partijen menen dat de bestreden bepalingen geen grondslag kunnen vinden in de in de btw-richtlijn vermelde uitzonderingen.

Het is duidelijk dat de bestreden bepalingen een veel ruimere uitzondering op de algemene btw-vrijstelling voor goederenleveringen en diensten in het kader van de medische verzorging en ziekenhuisverpleging invoeren. Artikel 44, § 2, 1<sup>o</sup>, van het BTW-Wetboek geldt voor alle goederenleveringen en diensten die « nauw samenhangen » met een esthetische handeling; er is in geen enkele verdere beperking voorzien. Door de bestreden bepalingen worden bijvoorbeeld volgende leveringen en diensten aan een heffing van 21 % btw onderworpen : administratieve diensten van het ziekenhuis of de medische instelling, psychologische en/of morele bijstand na een esthetische ingreep, het verblijf in een ziekenhuiskamer, de medicatie vóór, tijdens en na de esthetische ingreep, het gebruikte medisch hulpmateriaal, verbanden, steriele doeken, enz. Van elk van die leveringen of diensten kan niet gesteld worden dat zij « ertoe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen welke worden verricht in rechtstreekse mededinging met aan de BTW onderworpen handelingen van commerciële instellingen », omdat van die leveringen en diensten enkel de « aankoopkosten » worden doorgerekend aan de patiënt.

Ook de afdeling wetgeving van de Raad van State merkte op dat de bestreden bepalingen geen correcte omzetting van de btw-richtlijn inhouden. De wetgever heeft dat advies genegeerd.

A.23.3. Daarnaast voeren de verzoekende partijen aan dat de bestreden artikelen, door in een veel ruimere uitzondering op de btw-vrijstelling voor nauw samenhangende goederenleveringen en diensten te voorzien, het recht op vrije vestiging en dienstverlening schenden. Doordat artsen en medische instellingen die in andere EU-lidstaten ziekenhuisverpleging en medische verzorging vóór en na een esthetische handeling verrichten, zich, voor de goederen en de diensten die nauw samenhangen met een esthetische behandeling, kunnen beroepen op de algemene btw-vrijstelling in de btw-richtlijn dan wel op een richtlijnconforme omzetting hiervan in hun nationale fiscale wetgeving, terwijl de in België gevestigde artsen en medische instellingen wel btw moeten aanrekenen op die goederen en diensten, geeft dit aanleiding tot concurrentievervalsing.

A.24. Het achtste middel in de zaak nr. 6465 is afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, wegens een verschil in behandeling tussen, enerzijds, artsen en medische instellingen die geneesmiddelen of medische hulpmiddelen gebruiken bij esthetische behandelingen en, anderzijds, artsen en medische instellingen die die gebruiken bij niet-esthetische behandelingen, waarbij de in de eerste categorie gebruikte geneesmiddelen en medische hulpmiddelen worden onderworpen aan een btw-tarief van 21 % en de in de tweede categorie gebruikte geneesmiddelen en medische hulpmiddelen slechts aan een btw-tarief van 6 %, ingevolge het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven. De bestreden bepalingen voorzien niet in een objectieve en redelijke verantwoording waarom exact dezelfde medicatie en hetzelfde medische hulpmateriaal aan een verschillende btw-heffing onderhevig moeten zijn, naargelang het gaat om een esthetische (21 % btw) dan wel een niet-esthetische behandeling (6 % btw). In beide gevallen gaat het immers om dezelfde goederen en worden zij om therapeutische redenen aangewend.

A.25. Het negende middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet wegens een verschil in behandeling tussen, enerzijds, artsen en medische instellingen en, anderzijds, apothekers, inzake de btw-heffing op geneesmiddelen en medische hulpmiddelen bij een esthetische behandeling, waarbij de in de eerste categorie gebruikte geneesmiddelen en medische hulpmiddelen onderworpen worden aan een btw-tarief van 21 % en de in de tweede categorie vermelde geneesmiddelen en medische hulpmiddelen slechts aan een btw-tarief van 6 %. Dit leidt niet alleen tot concurrentievervalsing tussen, enerzijds, artsen en medische instellingen en, anderzijds, apothekers, maar kan, wegens het effect ervan op de prijs, ook ernstige gevolgen hebben voor de patiëntveiligheid. De kans is immers reëel dat heel wat patiënten die een esthetische behandeling hebben ondergaan, de toediening van bepaalde medicatie en/of medische hulpmiddelen in het ziekenhuis of een private medische instelling zullen weigeren of uitstellen omdat zij dezelfde producten tegen het verlaagde btw-tarief rechtstreeks kunnen verkrijgen in de apotheek. Dit kan, volgens de verzoekende partijen, leiden tot uitgesteld en/of onvoldoende gebruik van medicatie of noodzakelijk medisch hulpmateriaal met ernstige gezondheidsrisico's.

A.26. Als tiende middel werpen de verzoekende partijen een schending op de van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 49 en 56 van het VWEU en de btw-richtlijn, wegens een verschil in behandeling tussen patiënten die zijn aangesloten bij een Belgische ziekteverzekering en diegenen die hierbij niet zijn aangesloten, doordat de bestreden bepalingen een btw-heffing van 21 % invoeren op alle esthetische handelingen die, wanneer zij in de RIZIV-nomenclatuur zijn opgenomen maar niet aan de terugbetalingsvoorwaarden voldoen, patiënten verplichten btw te betalen op een in de RIZIV-nomenclatuur opgenomen esthetische behandeling wanneer zij niet zijn aangesloten bij een Belgische ziekteverzekering, terwijl die btw-heffing niet geldt voor patiënten die hier wel bij zijn aangesloten. Immers, de

bestreden bepalingen voorzien in een principiële btw-vrijstelling voor esthetische handelingen die in de RIZIV-nomenclatuur zijn opgenomen en waarbij de terugbetalingsvoorwaarden vervuld zijn; dit vloeit *a contrario* voort uit artikel 44, § 1, 1°, van het BTW-Wetboek, dat stelt dat de vrijstelling niet geldt voor, enerzijds, niet in de RIZIV-nomenclatuur opgenomen esthetische behandelingen en, anderzijds, wel in de RIZIV-nomenclatuur opgenomen behandelingen waarbij de terugbetalingsvoorwaarden niet vervuld zijn. Die vrijstelling is er dus niet wanneer de esthetische behandeling wel in de RIZIV-nomenclatuur is opgenomen, maar de terugbetalingsvoorwaarden niet voldaan zijn.

Dit heeft tot gevolg dat buitenlandse patiënten die in een Belgisch ziekenhuis of een Belgische privékliniek een esthetische ingreep laten uitvoeren die in België geheel of gedeeltelijk terugbetaald wordt door de ziekteverzekering, voor die ingreep 21 % btw moeten betalen, terwijl die heffing niet geldt voor patiënten die bij de Belgische ziekteverzekering zijn aangesloten. Dezelfde heffing en dus ongelijke behandeling geldt voor in België niet-verzekerde patiënten die een in de RIZIV-nomenclatuur opgenomen esthetische ingreep laten uitvoeren.

Volgens de verzoekende partijen vindt het door de Belgische wetgever gehanteerde criterium om de btw-heffing op esthetische handelingen te koppelen aan de RIZIV-nomenclatuur, namelijk aan de niet-opname ervan of, indien ze toch erin opgenomen zijn, het niet-vervuld zijn van de terugbetalingsvoorwaarden, geen grondslag in de btw-richtlijn. In die richtlijn geldt immers een algemene vrijstelling voor ziekenhuisverpleging en medische verzorging, zonder dat het hierbij rol speelt of de betrokken handeling in de betrokken lidstaat al dan niet terugbetaald wordt, dan wel de patiënt in kwestie aan de terugbetalingsvoorwaarden voldoet. Ook het Hof van Justitie is dat oordeel toegedaan, aangezien het Hof van Justitie als criterium voor de btw-heffing uitsluitend het al dan niet zuiver esthetisch karakter van de handeling vooropstelt.

A.27.1. Als elfde en laatste middel voeren de verzoekende partijen een schending aan van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 49 en 56 van het VWEU en de btw-richtlijn, wegens een verschil in behandeling tussen patiënten die een esthetische handeling vanwege een fysieke aandoening laten uitvoeren en diegenen die dit vanwege een psychische aandoening doen, doordat de bestreden bepalingen een btw-heffing van 21 % invoeren op esthetische handelingen die om psychologische redenen worden uitgevoerd.

De verzoekende partijen merken op dat in zoverre de wetgever een psychologische aandoening bij de patiënt niet beschouwt als een therapeutische reden of oorzaak voor het uitvoeren van de esthetische handeling, de bestreden bepalingen een onderscheid maken tussen patiënten die fysiek lijden en patiënten die psychisch lijden. Er valt evenwel niet in te zien waarom er in het ene geval sprake zou zijn van een therapeutisch handelen en in het andere geval niet. In beide gevallen ligt een aandoening aan de oorzaak van de esthetische handeling en wordt exact dezelfde handeling door de arts uitgevoerd. Indien de uitvoering van een esthetische handeling vanwege een psychologische aandoening geen therapeutisch karakter zou hebben, dan dient men ook alle psychologische en psychiatrische handelingen als niet-therapeutisch te kwalificeren.

A.27.2. Volgens de verzoekende partijen zijn de bestreden bepalingen strijdig met de btw-richtlijn omdat het Hof van Justitie geen onderscheid maakt naargelang de esthetische handeling plaatsvindt vanwege een fysieke, dan wel psychologische aandoening van de patiënt. Bovendien heeft het Hof van Justitie enkel gesteld 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 ». Het Hof van Justitie sluit derhalve niet uit dat de subjectieve opvatting van de patiënt een rol kan spelen in het beoordelen van het therapeutisch karakter van de ingreep.

A.27.3. Daarnaast menen de verzoekende partijen dat de bestreden bepalingen het recht op vrije vestiging en dienstverlening schenden, aangezien voormelde beperkingen niet gelden voor artsen en medische handelingen in een andere lidstaat.

A.28.1.1. Wat betreft de mogelijke schending van het wettigheidsbeginsel is de Ministerraad van mening dat het begrip « ingrepen en handelingen met een esthetisch karakter » niet onduidelijk is. De wetgever heeft de beperking van de btw-vrijstelling tot medische handelingen met een therapeutisch doel willen verduidelijken, rekening houdend met de rechtspraak van het Hof van Justitie. In het bijzonder heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat de vrij te stellen medische diensten betrekking moeten hebben op de diagnose, de behandeling, en voor zoveel mogelijk de genezing van ziekten en gezondheidsproblemen. Daarnaast heeft het Hof van Justitie zich omtrent de wijze waarop het therapeutisch doel *in concreto* moet worden beoordeeld, beperkt tot het aangeven van enkele richtlijnen ter zake, te weten : (1) het therapeutisch doel moet niet strikt opgevat worden,

(2) de diensten van behandeling van personen die als gevolg van een ziekte, letsel, aangeboren afwijking en esthetische ingreep moeten ondergaan, kunnen therapeutisch zijn en (3) de louter subjectieve opvatting van de patiënt is niet voldoende.

Dat de wetgever het bedoelde esthetische karakter niet zelf nader heeft gedefinieerd, getuigt niet van onduidelijkheid van de fiscale wet, maar is louter ingegeven door het feit dat de fiscale regelgever hier toepassing wenste te maken van het algemeen rechtsbeginsel dat bij gebrek aan een specifieke definitie in de fiscale wetgeving, de gebruikte terminologie moet worden geïnterpreteerd in haar gebruikelijke, gemeenrechtelijke interpretatie, *in casu* artikel 2 van de wet van 23 mei 2013. De begrippen « niet-heelkundige esthetische geneeskunde » en « esthetische heelkunde » zijn in overeenstemming met het wettigheidsbeginsel, zoals bevestigd door het Hof in zijn arrest nr. 110/2015. De verwijzing in artikel 44, § 1, 1°, van het BTW-Wetboek naar de RIZIV-nomenclatuur bevestigt die stelling.

A.28.1.2. Ook het begrip « nauw samenhangende ziekenhuisverpleging, medische verzorging, goederenlevering en diensten » is, volgens de Ministerraad duidelijk, aangezien enkel kan worden vastgesteld dat dat de letterlijke overname en omzetting is van artikel 132, lid 1, b), van de btw-richtlijn. Bovendien is het vaste rechtspraak van het Hof van Justitie dat met « onontbeerlijk in het dienstverleningsproces om de door de medische diensten waarmee ze samenhangen beoogde therapeutische doeleinden te bereiken » wordt bedoeld « de volledige behandeling vanaf de opname van de patiënt alsook het verblijf in het ziekenhuis » en « de diensten van de chirurg, de andere artsen zoals de anesthesist en het verplegend personeel, de medische verzorging alsook de diensten en leveringen van goederen die daarmee nauw samenhangen ».

A.28.2. Wat betreft de vergelijking tussen ingrepen en medische behandelingen met een esthetisch karakter verricht door ziekenhuisverpleging, enerzijds, en ingrepen en medische behandelingen met een esthetisch karakter verricht door verpleegkundigen buiten het ziekenhuis, anderzijds, herhaalt de Ministerraad dat indien het Hof zou oordelen dat de bestreden bepalingen niet voldoende duidelijk zijn, de Ministerraad het Hof vraagt die bestreden bepalingen richtlijnconform en grondwetsconform te interpreteren, waardoor een vernietiging niet nodig is.

A.29. Wat betreft de vergelijking tussen ziekenhuisverpleging en medische voor- en nazorg bij ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter, enerzijds, en ziekenhuisverpleging en medische voor- en nazorg bij andere ingrepen en behandelingen, anderzijds, waarbij de verzoekende partijen beweren dat alle medische voor- en nazorg zou moeten worden vrijgesteld van btw-heffing, stelt de Ministerraad vast dat de verzoekende partijen hiermee de rechtspraak van het Hof van Justitie miskennen. Het kan niet worden ontkend dat diensten van ziekenhuisverpleging en medische voor- en nazorg ten behoeve van de patiënt/consument één economisch en niet te splitsen geheel vormt met de medische ingrepen en behandelingen, waarbij het kunstmatig overkomt die uit elkaar te willen halen. De medische ingrepen en behandelingen zijn aan te merken als de « hoofdprestatie » of het « overheersende element » van de ondeelbare prestatie, waardoor de bijbehorende ziekenhuisverpleging en de voor- en nazorg noodzakelijk, en op grond van de rechtspraak van het Hof van Justitie, het fiscale lot van de hoofdprestatie of van de prestatie die overheerst, volgt. Dat de bedoelde diensten op zich beschouwd, mogelijk eenzelfde therapeutisch doel zouden kunnen hebben en dat de technische uitvoering dezelfde is alsook de hoedanigheid van de zorgverleners die de handelingen stellen, doet hieraan, volgens de Ministerraad, geen afbreuk.

A.30. Wat betreft de vergelijking tussen ziekenhuisverpleging en medische voor- en nazorg en de hiermee nauw samenhangende goederen- en dienstenleveringen bij ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter verricht in België, enerzijds, en die ziekenverpleging verricht in andere lidstaten, anderzijds, stelt de Ministerraad vast dat de verzoekende partijen opnieuw de vaststaande rechtspraak van het Hof van Justitie miskennen, waar wordt gesteld dat het begrip « ziekenhuisverpleging en medische verzorging » betrekking heeft op diensten met een therapeutisch doel. Het is slechts in het geval dat de ziekenhuisverpleging en de voor- en nazorg op zich betrekking heeft op of nauw samenhangt met ingrepen en handelingen met een therapeutisch doel, dat die handelingen toch van de btw-vrijstelling kunnen worden uitgesloten, indien is voldaan aan de voorwaarden van artikel 134 van de btw-richtlijn.

A.31. Wat betreft de vergelijking tussen ziekenhuisverpleging en met medische voor- en nazorg samenhangende leveringen van geneesmiddelen en medische hulpmiddelen, enerzijds, en de levering van geneesmiddelen en medische hulpmiddelen door apothekers, anderzijds, voert de Ministerraad aan dat de stelling van de verzoekende partijen, als zou de eerste categorie onderworpen zijn aan een btw-tarief van 21 % en de tweede categorie slechts aan een tarief van 6 %, niet kan worden gevolgd. In het geval dat de bedoelde leveringen « nauw samenhangend » zijn met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging, volgt de btw-

behandeling van die leveringen noodzakelijk de btw-behandeling van de hoofdzaak. Voor zover de hoofdzaak betrekking heeft op medische verzorging met een therapeutisch doel, volgt de levering van geneesmiddelen en medische hulpmiddelen de btw-vrijstelling van de hoofdzaak. Voor zover de hoofdzaak betrekking heeft op medische verzorging zonder therapeutisch doel, zal een btw-tarief van 21 % van toepassing zijn.

Indien er echter geen sprake is van met ziekenhuisverpleging en medische verzorging nauw samenhangende leveringen van geneesmiddelen en medische hulpmiddelen, dit zijn leveringen waaraan de patiënt zou kunnen verzaken om die later zelf bij de apotheker te kunnen kopen, zullen die handelingen ook binnen de context van medische instellingen hun normale, afzonderlijke btw-tarief moeten ondergaan, te weten 6 %. In dat geval is er geen verschil in behandeling van leveringen van geneesmiddelen en medische hulpmiddelen die niet nauw samenhangen met een ondergane medische ingreep, voor zover die worden verricht door medische instellingen dan wel door apothekers, aangezien in beide gevallen het verlaagde tarief van 6 % van toepassing is.

A.32. Wat betreft de vergelijking tussen esthetische ingrepen en behandelingen vanwege een fysieke aandoening, enerzijds, en esthetische ingrepen en behandelingen vanwege een psychische aandoening, anderzijds, merkt de Ministerraad op dat indien de ingrepen en behandelingen wel enig reconstructief of enig therapeutisch doel hebben, die ingrepen en behandelingen blijvend van btw worden vrijgesteld, ongeacht het gegeven of de behandelde aandoening van fysieke of psychische aard is.

A.33. Wat betreft de vergelijking tussen ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur en voor tegemoetkoming in aanmerking komende behandelingen die worden verricht voor in België verzekerde patiënten, enerzijds, en die ingrepen en behandelingen die worden verricht voor niet in België verzekerde patiënten, anderzijds, herhaalt de Ministerraad dat medische diensten die zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur en die voor tegemoetkoming in aanmerking komen, geen esthetische ingrepen zijn, aangezien die ingrepen steeds worden geacht een therapeutisch, dan wel reconstructief doel te hebben.

Vervolgens is het, volgens de Ministerraad, niet juist te beweren dat enkel handelingen van btw kunnen worden vrijgesteld die ook effectief aanleiding kunnen geven tot een bepaalde tegemoetkoming aan de afnemer in het kader van een - voor in België gevestigde personen - verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging. Integendeel, de wetgever erkent het principieel therapeutisch doel van handelingen die zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur en in principe voor tegemoetkoming in aanmerking komen, ongeacht of de bedoelde handelingen ook steeds effectief aanleiding zullen kunnen geven tot een bepaalde tegemoetkoming. Het is, volgens de Ministerraad, voldoende dat de handelingen principieel in aanmerking kunnen komen voor tegemoetkoming, ook al zouden er nog extrinsieke beletsels bestaan voor een effectieve tegemoetkoming. Volgens de Ministerraad is dit de enige richtlijnconforme interpretatie.

A.34.1. Het eerste middel in de zaak nr. 6465 gaat uit van de onduidelijkheid van de begrippen « ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter » en « nauw samenhangende ziekenhuisverpleging, medische verzorging, goederen en diensten ».

A.34.2. Voor wat betreft het begrip « ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter » herhalen de verzoekende partijen dat dit begrip onduidelijk is. Zolang voor die definitie in de btw-reglementering niet wordt verwezen naar artikel 2 van de wet van 23 mei 2013, blijft hierover rechtsonzekerheid bestaan. In tegenstelling tot wat de Ministerraad beweert, heeft het Hof in zijn arrest nr. 110/2015 de definities van de wet van 23 mei 2013 moeten verduidelijken opdat die wet grondwetsconform zou zijn. In dat arrest werd immers het vernietigingsberoep verworpen onder voorbehoud van een verduidelijking van de bewoordingen « zonder enig therapeutisch of reconstructief doel », te weten dat hieronder geen ingrepen of behandelingen vallen « zodra er een minimale therapeutische of reconstructieve doelstelling aanwezig is ». De bestreden bepalingen van de wet van 26 december 2015 verduidelijken niet of voor de betekenis van het begrip « ingrepen en behandelingen met een therapeutisch karakter », de interpretatie van het Hof, geformuleerd in een arrest naar aanleiding van de vernietigingsprocedure van een andere wet, moet worden gevolgd. Bovendien zijn er belangrijke verschillen tussen het toepassingsgebied en de begripsomschrijvingen van de wet van 23 mei 2013 en de bestreden btw-reglementering.

A.34.3. Voor wat betreft het begrip « nauw samenhangende ziekenhuisverpleging, medische verzorging, goederen en diensten », beweert de Ministerraad, volgens de verzoekende partijen, ten onrechte dat de bestreden bepalingen letterlijk de btw-richtlijn zouden omzetten. De btw-reglementering voert op algemene wijze een uitzondering in op de btw-vrijstelling voor elke ziekenhuisverpleging en medische verzorging, alsmede de

diensten en de leveringen van goederen die daarmee nauw samenhangen die betrekking hebben op de in paragraaf 1 van artikel 44 van het BTW-Wetboek bedoelde esthetische ingrepen en behandelingen, terwijl de btw-richtlijn enkel bepaalt dat de ziekenhuisverpleging en medische verzorging, alsmede de handelingen die daarmee nauw samenhangen altijd onder de algemene btw-vrijstelling vallen. Bovendien voorziet de btw-richtlijn niet in een algemene uitzondering op de btw-vrijstelling voor samenhangende diensten en goederen, maar enkel in een btw-heffing voor goederenleveringen en diensten die niet onontbeerlijk zijn voor de vrijgestelde handelingen verricht in rechtstreekse concurrentie met commerciële ondernemingen. Ook de stelling van de Ministerraad dat met het begrip « handelingen die nauw samenhangen met ziekenhuisverpleging en medische verzorging » onder impuls van de rechtspraak van het Hof van Justitie wordt bedoeld de « nevenprestatie bij de ziekenhuisverpleging of de medische verzorging van de ontvangers ervan, die de hoofdprestatie vormt », kan niet worden gevolgd. Indien de wetgever effectief daarmee de nevenprestatie bedoelt, dan dient te worden vastgesteld dat de wetgever die interpretatie niet correct, noch consequent toepast. Zo vallen bijvoorbeeld de verstrekkingen van erkende paramedici en verpleegkundigen buiten ziekenhuisverband onder de algemene btw-vrijstelling, ook in het kader van een esthetische behandelingen, terwijl dit niet zo is wanneer exact dezelfde verstrekkingen door de ziekenhuisverpleging gebeuren. Ook blijft onduidelijk of bijvoorbeeld de langere verblijfsduur in het ziekenhuis vanwege complicaties, en de eventuele herstelgrepen of extra nazorg die hierdoor ontstaan, onder de btw-heffing vallen of niet. De vraag is of dit nevenprestaties zijn bij de hoofdprestatie en dus btw-plichtig, ofwel of die handelingen therapeutisch zijn en daarom niet btw-plichtig. In de parlementaire voorbereiding staat dat de « volledige behandelingen, vanaf de opname van de patiënt alsook het verblijf in het ziekenhuis » onder de btw-plichtige handelingen vallen. Het fiscale lot van die handelingen wordt niet verduidelijkt in de bestreden bepalingen.

A.35. Ten aanzien van het tweede middel in de zaak nr. 6465 menen de verzoekende partijen dat het voorstel van de Ministerraad om richtlijnconform en grondwetsconform te interpreteren, teneinde een vernietiging te vermijden, niet kan worden gevolgd. Het fiscale wettigheidsbeginsel vereist dat het uitsluitend aan de wetgevende macht toekomt de essentiële bestanddelen vast te stellen van de belastingen. Bovendien staan op de overtreding van de btw-regelgeving strafrechtelijke sancties, zodat ook hier geldt dat de wetgeving zelf duidelijk en voorzienbaar moet zijn. Enkel de wetgever kan via een duidelijke en voorzienbare wettelijke bepaling een btw-heffing of btw-vrijstelling invoeren, wijzigen of opheffen.

A.36. Ten aanzien van het derde middel herhalen de verzoekende partijen dat het voorstel van de Ministerraad om richtlijnconform en grondwetsconform te interpreteren niet kan worden gevolgd.

A.37. Ten aanzien van het vierde middel in de zaak nr. 6465 menen de verzoekende partijen dat de stelling van de Ministerraad, als zouden de diensten van paramedici die advies en/of assistentie verlenen in het kader van een esthetische ingreep niet worden beschouwd als onontbeerlijk om de ingreep zonder therapeutisch doel uit te voeren, niet kan worden gevolgd. Het valt immers niet in te zien waarom bijvoorbeeld de aanmaak van steunkousen tegen flebitis na een zuiver esthetische liposuctie « niet onontbeerlijk » zou zijn voor de esthetische ingreep. Die steunkousen zijn immers cruciaal om postoperatief bloedklonters te vermijden. Ook het argument dat bepaalde paramedische handelingen een therapeutisch doel hebben en hierdoor nooit btw-plichtig zijn, kan niet worden gevolgd. Immers, de interventie van een anesthesist om de patiënt die een esthetische ingreep ondergaat onder narcose te brengen is btw-plichtig, terwijl zijn interventie een louter therapeutisch doel heeft. Het valt niet te begrijpen waarom therapeutische handelingen gesteld in de pre-, per- en postoperatieve fase door andere beroepsbeoefenaars btw-plichtig zijn, terwijl volstrekt gelijksoortige paramedische prestaties niet btw-plichtig zijn.

A.38. De verzoekende partijen menen dat het antwoord van de Ministerraad, dat alle diensten van ziekenhuisverpleging en medische voor- en nazorg ten behoeve van de modale patiënt één economisch en niet te splitsen geheel met de effectieve ingreep vormen en daardoor aan dezelfde btw-regeling onderworpen zijn, niet aanvaard kan worden. Diensten van medische verzorging en ziekenhuisverpleging in de voor- en nazorgfase zijn onderscheiden van de hoofdprestatie en moeten als afzonderlijke handelingen worden aangezien. Immers, die handelingen worden doorgaans door andere personen met een andere hoedanigheid en andere wettelijke bevoegdheden uitgeoefend. Daarnaast zijn de voor- en nazorgbehandelingen ook temporeel duidelijk te onderscheiden van het ogenblik van de hoofdprestatie, is de juridische verantwoordelijkheid verschillend naargelang het gaat om voor- en nazorgbehandelingen, dan wel de ingreep zelf en worden de pre- en postoperatieve handelingen ook afzonderlijk aan de patiënt aangerekend. Door het feit dat de beschreven medische en verpleegkundige voor- en nazorgbehandelingen ten opzichte van de hoofdingreep zelf worden verricht door andere beroepsbeoefenaars, met andere wettelijke bevoegdheden, op een ander ogenblik, onder de verantwoordelijkheid van andere instanties of beroepsbeoefenaars en bovendien afzonderlijk worden

gefactureerd, kan, volgens de verzoekende partijen, bezwaarlijk gesteld worden dat zij één onsplitsbaar geheel met de esthetische ingreep zelf vormen. Aangezien die handelingen bovendien in essentie een therapeutisch en geen esthetisch doel hebben, dienen zij van de btw te worden vrijgesteld.

A.39. Ten aanzien van het zesde middel stellen de verzoekende partijen dat de Ministerraad niet kan gevolgd worden wanneer hij stelt dat het Hof van Justitie in 2010 heeft verduidelijkt dat de vrijstellingsregeling voor ziekenhuisverpleging en medische verzorging tot doel heeft « alle vrijstellingen van medische diensten *sensu stricto* » te regelen, waarbij het Hof van Justitie aldus geen onderscheid zou maken tussen diensten van artsen en medische ingrepen en behandelingen, enerzijds, en ziekenhuisverpleging van voor- en nazorg, anderzijds. Het Hof van Justitie heeft immers alleen verduidelijkt dat de algemene vrijstellingsregeling in de btw-richtlijn tot doel heeft « alle vrijstellingen van medische diensten *sensu stricto* te regelen », dus ongeacht de locatie en ongeacht de fase van de behandeling. Elk van die handelingen, dus ook voor- en nazorg, dient, volgens het Hof van Justitie, principieel van de btw te worden vrijgesteld. Het Hof van Justitie heeft zich op geen enkele wijze uitgesproken over de uitzonderingen op de btw-vrijstelling, en in het bijzonder niet over de interpretatie van de voorwaarden waaronder de betrokken medische handelingen, volgens artikel 134 van de btw-richtlijn, uitzonderlijk btw-plichtig kunnen zijn. Bovendien heeft het Hof van Justitie in latere rechtspraak duidelijk gemaakt dat (enkel) esthetische operaties en esthetische behandelingen buiten de btw-vrijstelling vallen indien zij zuiver esthetisch zijn, met andere woorden geen « diensten die de diagnose, de behandeling of de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen, alsook de bescherming, het behoud of het herstel van de gezondheid van de mens tot doel hebben ». Het Hof voorziet daarbij geen enkele interpretatie of argument om ook voor- en nazorgbehandelingen bij een dergelijke operatie buiten de btw-vrijstelling te laten vallen.

Er is, volgens de verzoekende partijen, geen enkel argument noch enige verantwoording waarom in een uitzondering op de btw-heffing zou kunnen worden voorzien voor de voor- en nazorg bij een esthetische behandeling.

A.40. Voor wat betreft het zevende middel in de zaak nr. 6465 verwijzen de verzoekende partijen naar hetgeen is aangevoerd ten aanzien van het zesde middel. Het Hof van Justitie heeft zich niet uitgesproken over goederenleveringen en diensten die nauw samenhangen met esthetische behandelingen. Het Hof heeft enkel erkend dat de zuiver esthetische operaties en esthetische behandelingen in bepaalde gevallen buiten de btw-vrijstelling kunnen vallen.

A.41. Ten aanzien van het achtste en het negende middel in de zaak nr. 6465 menen de verzoekende partijen dat de stelling van de Ministerraad, als zouden de leveringen van geneesmiddelen en hulpmiddelen die nauw samenhangend zijn met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging hetzelfde fiscale lot moeten volgen als de behandelingen zelf, niet kan worden gevolgd. Allereerst spreekt de Ministerraad zichzelf tegen : enerzijds, stelt de Ministerraad dat geneesmiddelen en hulpmiddelen die onontbeerlijk zijn voor eenzelfde esthetische behandeling hetzelfde fiscale lot volgen, maar, anderzijds, stelt de Ministerraad dat bijvoorbeeld de paramedische kosten van op maat gemaakte steunkousen ter preventie van flebitis niet btw-plichtig zouden zijn. Bovendien zijn medicatie en medisch hulpmateriaal niet dermate nauw samenhangend met de esthetische ingreep waardoor zij steeds hetzelfde fiscale lot moeten volgen; medicatie en medisch hulpmateriaal hebben steeds een therapeutisch karakter, medicatie en medisch hulpmateriaal worden steeds afzonderlijk aan de patiënt aangerekend, medicatie en medisch hulpmateriaal worden door andere personen vervaardigd en verstrekt dan de arts of tandarts die de esthetische ingreep zelf uitvoert en de toediening of plaatsing gebeurt vaak op een ander tijdstip dan de uitvoering van de esthetische handeling zelf. Er bestaan derhalve geen overtuigende elementen op grond waarvan de aanrekening van medische hulpmiddelen en geneesmiddelen hetzelfde fiscale lot als de esthetische ingreep zelf zou moeten volgen.

A.42. Voor wat het tiende middel betreft, nemen verzoekende partijen akte van de stelling van de Ministerraad dat de bestreden bepalingen op het vlak van de esthetische behandelingen geen discriminatie invoeren tussen in België verzekerde en niet in België verzekerde patiënten. Voor de voor de btw-vrijgestelde handelingen is niet vereist dat de bedoelde patiënten ook effectief in aanmerking komen voor een terugbetaling zoals daarin is voorzien in de RIZIV-nomenclatuur. Het is, volgens de Ministerraad, voldoende dat de betreffende handelingen principieel in aanmerking kunnen komen voor een tegemoetkoming, ook al zouden er nog extrinsieke beletselen voor een effectieve tegemoetkoming zijn.

Derhalve moet artikel 44, § 1, 1<sup>o</sup>, b), van het BTW-Wetboek zo worden begrepen dat het al dan niet beantwoorden aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor een RIZIV-tegemoetkoming uitsluitend de vraag raakt of handelingen principieel in aanmerking kunnen komen voor terugbetaling, ongeacht de vraag of de patiënt in kwestie hiervoor concreet in aanmerking komt.

A.43. Voor wat het elfde middel betreft, nemen de verzoekende partijen akte van de stelling van de Ministerraad dat de bestreden bepalingen op het vlak van de esthetische behandelingen geen discriminatie invoeren tussen een esthetische behandeling die wordt uitgevoerd vanwege een vooraf bestaande psychische aandoening en een esthetische behandeling die wordt uitgevoerd vanwege een vooraf bestaande fysieke of functionele aandoening. Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie volgt enkel dat het louter psychologische voordeel dat gepaard gaat met het veranderen van het lichaamsuiterlijk niet volstaat om die ingreep als deels therapeutisch te kwalificeren.

Derhalve moet artikel 44, § 1, 1<sup>o</sup>, b), van het BTW-Wetboek zo worden begrepen dat zodra een behandeling enig reconstructief of therapeutisch doel heeft, die ingrepen en behandelingen blijvend van btw dienen te worden vrijgesteld, ongeacht of de vooraf bestaande aandoening of toestand van fysieke of psychische aard is.

A.44. Voor wat het tweede en het derde middel in de zaak nr. 6465 betreft, stelt de Ministerraad vast dat de bevoegdheden van artsen, enerzijds, en tandartsen (tweede middel) en vroedvrouwen, verpleegkundigen en zorgkundigen (derde middel), anderzijds, dermate verschillend zijn dat die categorieën van rechtsonderhorigen niet vergelijkbaar zijn, hetgeen een ongelijke behandeling van de door hen verrichte diensten objectief en redelijk verantwoordt.

*Wat betreft de eventuele vernietiging en de handhaving van de gevolgen*

A.45.1. De Ministerraad pleit in ondergeschikte orde voor een gemoduleerde vernietiging, omdat een eventuele gehele vernietiging noodzakelijk zou leiden tot een situatie die niet richtlijnconform is, en dus nadelig voor de Belgische rechtsorde. Dienvolgens stelt de Ministerraad voor dat het Hof vaststelt dat de principiële invoering van de uitsluiting van de btw-vrijstelling voor medische diensten zonder therapeutisch doel niet wordt vernietigd, omdat die wetswijziging aansluiting zoekt en heeft gevonden met de geldende Europese reglementering en rechtspraak. Daarnaast zou het Hof kunnen vaststellen dat de bestreden bepalingen slechts gedeeltelijk moeten worden vernietigd teneinde de zogenaamde intrinsieke lacune in de bestreden norm te herstellen.

A.45.2. In meest ondergeschikte orde verzoekt de Ministerraad het Hof te overwegen de gevolgen van een eventuele vernietiging te handhaven. Immers, nergens heeft de wetgever de intentie geuit om af te wijken van de btw-richtlijn. De Ministerraad wijst erop dat bij een eventuele vernietiging zonder handhaving van de gevolgen, het toepassen van een btw-vrijstelling op diensten zonder therapeutisch doel, in strijd zal zijn met de btw-richtlijn. Het Hof kan, door de gevolgen van een bestreden bepaling voorlopig te handhaven, de overheid de tijd geven om een noodzakelijke nieuwe regeling tot stand te brengen. Daartoe verwijst de Ministerraad naar het arrest nr. 76/2012 van 14 juni 2012.

Vervolgens voert de Ministerraad aan dat een eventuele vernietiging budgettaire en administratieve moeilijkheden zal veroorzaken. Een vernietiging met terugwerkende kracht zou tot gevolg kunnen hebben dat de met ingang van 1 januari 2016 door dienstverstrekkers van medische diensten met een louter esthetisch karakter verschuldigde btw zou worden teruggevorderd. Het is onmogelijk de impact hiervan te kwantificeren.

Bovendien zou dit ten aanzien van de eindafnemers van de betrokken diensten tot een belangrijke rechtsonzekerheid aanleiding geven. Zij hebben immers reeds de verschuldigde btw op de diensten voldaan aan de betrokken dienstverrichters. Indien nu retroactief zou blijken dat die niet verschuldigd zou zijn, dan zullen zij mogelijk actief moeten optreden om de door hen gedragen btw terug te vorderen, zij het door zich te richten tot de dienstverstrekkers, zij het door zich rechtstreeks te richten tot de Belgische Staat.

A.46.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 6462 betogen dat het argument van de financiële gevolgen niet opgaat voor de vernietiging van de bestreden norm op grond van de middelen die door de verzoekende partijen worden geformuleerd. Ten aanzien van osteopaten dient immers te worden vastgesteld dat zij reeds vroeger aan de btw-heffing werden onderworpen; er zal derhalve geen retroactieve terugvordering dienen te gebeuren.

Bovendien was er, onder de vorige reglementering, een btw-vrijstelling die perfect in de rechtspraak van het Hof van Justitie kan worden ingepast, en binnen een richtlijnconforme en grondwetsconforme interpretatie een regelmatige toepassing kan kennen tijdens de periode die de wetgever na het arrest nodig heeft om tot een grondwetsconforme wijziging van de bestreden norm te komen.

A.46.2. De verzoekende partijen in de zaak nr. 6465 stellen dat op de vraag van de Ministerraad om gemoduleerde vernietiging niet kan worden ingegaan. De fiscale wetgeving moet strikt worden geïnterpreteerd, onder meer vanwege het feit dat in strafrechtelijke sancties is voorzien. Tevens verzetten het wettigheidsbeginsel en het principe van de scheiding der machten er zich tegen dat het Hof het toepassingsgebied van de in de bestreden bepalingen opgenomen btw-regeling eenzijdig zou uitbreiden of beperken.

Ook op de vraag om handhaving kan niet worden ingegaan. Uit de btw-richtlijn zelf blijkt dat esthetische handelingen en ingrepen niet onder de algemene btw-vrijstelling vallen, en de btw-richtlijn voorziet in een expliciete uitzondering op de algemene btw-vrijstelling voor esthetische handelingen. Bovendien zijn diverse aspecten van de bestreden wetgeving in strijd met de btw-richtlijn. Indien het Hof de bestreden bepalingen voorlopig zou handhaven dan levert dit een nieuwe bijkomende discriminatie op tussen artsen en medische instellingen die reeds btw-plichtig zijn en andere beroepsgroepen.

A.47. De Ministerraad betoogt dat de argumenten van de verzoekende partijen in de zaak nr. 6465 aangaande een mogelijke gemoduleerde vernietiging niet opgaan. Allereerst stelt de Ministerraad vast dat die argumenten niet ingaan op de vaststelling dat de uitsluiting van de btw-vrijstelling voor medische diensten zonder therapeutisch doel niet kan en niet moet worden vernietigd, wegens het verplicht karakter ervan op grond van de Europese btw-reglementering. Bovendien zijn die argumenten niet aan de orde in onderliggend geschil. Immers, de wetgever heeft op geen enkel ogenblik te kennen gegeven te willen ingaan tegen de Europese richtlijnen of de interpretatie daarvan door het Hof van Justitie.

A.48.1. Wat betreft de argumenten van de verzoekende partijen aangaande een mogelijke handhaving, merkt de Ministerraad op dat de verzoekende partijen in de zaak nr. 6462 enkel een financieel argument opwerpen, dat evenwel naast de kwestie is. De vernietiging van artikel 110 van de wet van 26 december 2015 zou geheel zijn en dus niet louter verband houden met de middelen van die verzoekende partijen. Het feit dat de betrokken verzoekers in het verleden ook reeds aan btw onderworpen waren, is geen argument in het globale kader bij een globale vernietiging van artikel 110. De financiële gevolgen zijn immers veel ruimer.

A.48.2. De argumenten van de verzoekende partijen in de zaak nr. 6465 zijn eveneens niet relevant. Immers, de interpretatie die het Hof van Justitie geeft aan Europese richtlijnen is verplicht bindend. Daarnaast sluiten de overige kritieken aan bij de vraag van de Ministerraad om enkel over te gaan tot een gemoduleerde vernietiging.

- B -

### *De omvang van de ingediende beroepen en de ontvankelijkheid ervan*

B.1.1. In de zaken nrs. 6429 en 6462 wordt door het « Belgisch Syndicaat van Chiropraxie » en een chiropractor en door de « Belgische Unie van Osteopaten », de « Unie van Osteopaten », de « Belgische Vereniging voor Osteopathie, Beroepsvereniging van de Belgische Osteopaten » en twee osteopaten beroep tot vernietiging ingesteld van artikel 110 van de wet van 26 december 2015 houdende maatregelen inzake versterking van jobcreatie en koopkracht (hierna : « de wet van 26 december 2015 »).

B.1.2. De Ministerraad voert aan dat de verzoekende partijen in de zaken nrs. 6429 en 6462 geen belang hebben bij de door hen ingediende beroepen tot vernietiging, aangezien de bestreden maatregel, te weten het invoeren van een btw-plicht op de prestaties van chiropractors en osteopaten, geen nadeel zou inhouden voor de verzoekende partijen. De btw-vrijstelling voor medische en paramedische diensten werd door de wetgever steeds en ongewijzigd afhankelijk gemaakt van de uitoefening van die diensten door beoefenaars van in België erkende en gereguleerde medische en paramedische beroepen. Het bestreden artikel 110 van de wet van 26 december 2015 zou, volgens de Ministerraad, enkel de codificatie daarvan vormen en zou geen enkele inhoudelijke wijziging aanbrengen aan de geldende btw-regeling, aangezien de chiropractors en de osteopaten reeds voorheen aan de btw-plicht waren onderworpen.

B.1.3. Zonder dat het nodig is na te gaan of de chiropractors, dan wel de osteopaten, reeds vóór de inwerkingtreding van artikel 110 van de wet van 26 december 2015 btw-plichtig waren, volstaat het vast te stellen dat, wanneer de wetgever in een nieuwe wet een vroegere bepaling overneemt en zich op die wijze de inhoud ervan toe-eigent, tegen de overgenomen bepaling een beroep kan worden ingesteld binnen zes maanden na de bekendmaking ervan in het *Belgisch Staatsblad*. Bovendien is niet vereist dat een eventuele vernietiging hun een onmiddellijk voordeel zou opleveren. De omstandigheid dat de chiropractors en de osteopaten, als gevolg van de vernietiging van de bestreden bepalingen, een kans zouden krijgen dat hun situatie in een gunstigere zin zou worden geregeld, volstaat om hun belang bij het bestrijden van die bepalingen te verantwoorden.

De door de verzoekende partijen in de zaken nrs. 6429 en 6462 ingestelde beroepen zijn derhalve ontvankelijk.

B.2.1. In de zaak nr. 6465 wordt een beroep tot vernietiging ingesteld door verschillende natuurlijke en rechtspersonen, die aanvoeren dat de artikelen 110, 111 en 112 van de wet van 26 december 2015 op een discriminatoire en onduidelijke wijze een btw-plicht invoeren voor de activiteiten en de diensten, geleverd door artsen-chirurgen in de plastische, reconstructieve en esthetische heelkunde.

B.2.2. De Ministerraad voert aan dat het beroep tot vernietiging in de zaak nr. 6465, in zoverre het betrekking zou hebben op artikel 112 van de wet van 26 december 2015, onontvankelijk is. Immers, de Ministerraad begrijpt niet op welke wijze artikel 112, dat het koninklijk besluit van 14 december 2015 tot wijziging van het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven bekrachtigt, rechtstreeks betrekking zou kunnen hebben op de situatie van de verzoekende partijen.

B.2.3. Het koninklijk besluit van 14 december 2015 regelt het tarief van de btw, zoals van toepassing op bepaalde handelingen met betrekking tot de schoolgebouwen; het bestreden artikel 112 is derhalve vreemd aan het door de verzoekende partijen ingediende beroep tot vernietiging. Het beroep is onontvankelijk in zoverre het het voormelde artikel 112 beoogt.

*Ten aanzien van de bestreden bepalingen*

B.3.1. In de zaken nrs. 6429 en 6462 is een beroep tot vernietiging ingesteld van artikel 110 dat, samen met artikel 111, afdeling 1 (« Esthetische ingrepen ») van hoofdstuk 2 (« Belasting over de toegevoegde waarde ») van titel 3 (« Fiscale bepalingen ») van de wet van 26 december 2015 uitmaakt. Artikel 110 bepaalt :

« 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 12 mei 2014, worden de volgende wijzigingen aangebracht :

a) paragraaf 1 wordt vervangen als volgt :

‘ § 1. Van de belasting zijn vrijgesteld de diensten door de nagenoemde personen verricht in de uitoefening van hun geregelde werkzaamheid :

1° artsen, tandartsen en kinesitherapeuten.

De vrijstelling bedoeld in de bepaling onder 1°, geldt niet voor de door artsen verrichte diensten die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter :

a) indien deze ingrepen en behandelingen, niet zijn opgenomen in de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen inzake verplichte ziekte- en invaliditeitsverzekering;

b) indien deze ingrepen en behandelingen wel zijn opgenomen in de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen inzake verplichte ziekte- en invaliditeitsverzekering, maar niet beantwoorden aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor tegemoetkoming overeenkomstig de reglementering betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen;

2° vroedvrouwen, verpleegkundigen en zorgkundigen;

3° beoefenaars van een erkend en gereguleerd paramedisch beroep met betrekking tot hun diensten van paramedische aard die zijn opgenomen in de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen inzake verplichte ziekte- en invaliditeitsverzekering. »;

b) in paragraaf 2 wordt de bepaling onder 1° vervangen als volgt :

‘ 1° a) de ziekenhuisverpleging en de medische verzorging alsmede de diensten en de leveringen van goederen die daarmee nauw samenhangen, verricht in de uitoefening van hun geregelde werkzaamheid door ziekenhuizen, psychiatrische inrichtingen, klinieken en dispensaria.

Van de vrijstelling bedoeld in de bepaling onder a) zijn uitgesloten, de ziekenhuisverpleging en de medische verzorging alsmede de diensten en leveringen van goederen die daarmee nauw samenhangen die betrekking hebben op de ingrepen en behandelingen als bedoeld in paragraaf 1, 1°, tweede lid;

b) het vervoer van zieken of gewonden met speciaal daartoe uitgeruste vervoermiddelen; ’ ».

B.3.2. In de zaken nrs. 6464 en 6465 wordt tevens de vernietiging gevorderd van artikel 111 van de wet van 26 december 2015. Artikel 111 bepaalt :

« Artikel 110 treedt in werking op 1 januari 2016 ».

### *Ten gronde*

B.4.1. De samengevoegde zaken nrs. 6429, 6462, 6464 en 6465 betreffen beroepen tot vernietiging die zijn ingediend door, enerzijds, chiropractors en osteopaten, dan wel bepaalde van hun beroepsverenigingen, en die betrekking hebben op de btw-plicht voor de diensten van voormelde beroepscategorieën (artikel 44, § 1, 3°, van het BTW-Wetboek, zoals vervangen bij artikel 110 van de wet van 26 december 2015) (zaken nrs. 6429 en 6462), en, anderzijds, door plastische chirurgen, dan wel bepaalde van hun beroepsverenigingen, en die betrekking hebben op de btw-plicht voor ingrepen en behandelingen met een esthetisch

karakter (artikel 44, § 1, 1°, tweede lid, van het BTW-Wetboek, zoals vervangen bij artikel 110 van de wet van 26 december 2015) (zaken nrs. 6464 en 6465).

B.4.2. Allereerst worden de middelen en onderdelen van middelen met betrekking tot de chiropractors en osteopaten (1) behandeld, en vervolgens worden de middelen en onderdelen van middelen met betrekking tot de esthetische behandelingen en ingrepen (2) behandeld, waarbij een onderscheid wordt gemaakt tussen de middelen afgeleid uit de schending van het wettigheidsbeginsel (2.1) en de middelen afgeleid uit de schending van het gelijkheidsbeginsel (2.2). Met betrekking tot het onderzoek van het gelijkheidsbeginsel worden de middelen en onderdelen van middelen vervolgens nog opgesplitst naar gelang van de uitvoerder van de dienst, te weten de artsen (2.2.1), en de andere middelen of onderdelen van middelen (2.2.2).

*1. Wat betreft de btw-plicht voor chiropractors en osteopaten*

B.5.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 6429 voeren als enig middel aan dat het bestreden artikel 110 van de wet van 26 december 2015 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met 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 (hierna : « btw-richtlijn »), schendt, in zoverre het bestreden artikel de btw-vrijstelling afhankelijk maakt van de erkenning als medisch of paramedisch beroep en de opname van de diensten in de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen inzake de verplichte ziekte- en invaliditeitsverzekering (hierna : « RIZIV-nomenclatuur »), waardoor de diensten van chiropractors zijn uitgesloten van die vrijstelling, zonder dat voor die uitsluiting een redelijke verantwoording bestaat.

B.5.2.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 6462 voeren twee middelen aan.

Het eerste middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn, doordat het bestreden artikel een btw-vrijstelling verleent aan artsen en kinesitherapeuten wanneer zij niet-conventionele praktijken uitoefenen, terwijl het eenzelfde vrijstelling niet verleent aan

andere beoefenaars van dergelijke praktijken, zonder dat voor dat verschil in behandeling een redelijke verantwoording bestaat.

Het tweede middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn, doordat artsen, tandartsen en kinesitherapeuten worden vrijgesteld van btw, behalve voor bepaalde ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter, terwijl de vrijstelling voor beoefenaars van erkende en gereguleerde paramedische beroepen beperkt wordt tot de diensten die voorkomen in de RIZIV-nomenclatuur.

B.5.2.2. Het tweede middel wordt aangevoerd voor zover het Hof zou oordelen dat in een grondwetsconforme interpretatie « art. 44, § 1, 3° BTW-Wetboek zoals ingevoerd door de bestreden norm zou verplichten de osteopaten erkend volgens de Wet van 29 juli [lees : april] 1999 betreffende de niet-conventionele praktijken als de beoefenaars van een erkend en gereguleerd paramedisch beroep te beschouwen die paramedische diensten verstrekken ». In dat geval zouden hun diensten zijn vrijgesteld van btw als zij zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur.

B.6. Het komt de bevoegde wetgever toe de vrijstellingen of de afschaffing van de vrijstellingen te bepalen van de belastingen waarin hij voorziet. Hij beschikt ter zake over een ruime beoordelingsbevoegdheid. In sommige domeinen, met name op het vlak van de belasting over de toegevoegde waarde, is die bevoegdheid evenwel begrensd door de regelgeving van de Europese Unie.

Het Hof vermag, in die aangelegenheid, de beleidskeuzen van de wetgever, alsook de motieven die daaraan ten grondslag liggen, slechts af te keuren indien zij op een manifeste vergissing zouden berusten of indien zij kennelijk onredelijk zouden zijn.

B.7.1. Artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn bepaalt :

« De lidstaten verlenen vrijstelling voor volgende handelingen :

[...]

c) medische verzorging in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat ».

B.7.2. De btw-vrijstelling voor de levering van diensten, als bedoeld in artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn, heeft tot doel de kosten van de medische verzorging te verlagen en die verzorging beter toegankelijk te maken voor particulieren (HvJ, 13 maart 2014, C-366/12, *Klinikum Dortmund*, punt 28; 5 oktober 2016, C-412/15, *TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH*, punt 32).

Het uiteindelijke doel van die btw-vrijstelling is te vermijden dat de verstrekking van diensten en producten die samenhangen met de gezondheid ontoegankelijk zou worden, wegens de hogere kosten, doordat de verstrekking ervan aan btw wordt onderworpen (HvJ, 26 februari 2015, C-144/13, C-154/13 en C-160/13, *VDP Dental Laboratory e.a.*, punt 46).

B.7.3. Overeenkomstig voormeld artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn moet de beoefenaar van een medisch of paramedisch beroep, om in aanmerking te komen voor de btw-vrijstelling, aan twee voorwaarden voldoen, namelijk (1) « medische verzorging » verlenen en (2) « in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat » (HvJ, 27 april 2006, C-443/04 en C-444/04, *Solleveld*, punt 23, en HvJ, 14 april 2016, C-555/15, *Gabarel*, punt 26).

B.7.4. Het begrip « medische verzorging » heeft noodzakelijkerwijs betrekking op een activiteit die bedoeld is om de gezondheid van de mens te beschermen en impliceert de verzorging van een patiënt (HvJ, 20 november 2003, C-307/01, *d'Ambrumenil en Dispute Resolution Services*, punt 23). De medische verzorging heeft tot doel de diagnose, de behandeling en, voor zoveel mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen (HvJ, 10 juni 2010, C-86/09, *Future Health Technologies*, punt 37; 6 november 2003, C-45/01, *Dornier*, punt 48); medische verzorging heeft derhalve een therapeutisch doel.

Te dezen wordt niet betwist dat de dienstverlening verleend door chiropractors en osteopaten de medische verzorging van de mens behelst. Immers, beide dienstverleningen worden door de wet van 29 april 1999 betreffende de niet-conventionele praktijken inzake de geneeskunde, de artsenijbereidkunde, de kinesitherapie, de verpleegkunde en de

paramedische beroepen (hierna : « de wet van 29 april 1999 »), aangeduid als niet-conventionele praktijken (artikel 2, § 1, 2°, tweede lid, van de wet van 29 april 1999), waarbij onder niet-conventionele praktijken wordt verstaan : « het gewoonlijk verrichten van handelingen die tot doel hebben de gezondheidstoestand van een menselijk wezen te bevorderen en/of te bewaken » (artikel 2, § 1, 2°, eerste lid, van de wet van 29 april 1999).

B.7.5. Bij gebrek aan een nadere omschrijving van het begrip « paramedische beroepen » in artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn staat het aan elke lidstaat in zijn nationale recht de paramedische beroepen te omschrijven in het kader waarvan de medische verzorging van de mens is vrijgesteld van btw (HvJ, 27 april 2006, C-443/04 en C-444/04, *Solleveld*, punt 29).

De lidstaten hebben hierbij een beoordelingsvrijheid, wat inhoudt dat zij de voor de uitoefening van die beroepen vereiste kwalificaties mogen omschrijven en tevens de specifieke werkzaamheden op het gebied van de gezondheidskundige verzorging van de mens die deel uitmaken van die beroepen (HvJ, 27 april 2006, C-443/04 en C-444/04, *Solleveld*, punt 30).

B.8. De parlementaire voorbereiding van de bestreden wet van 26 december 2015 verduidelijkt dat het vroegere artikel 44, § 1, 2°, van het BTW-Wetboek wordt « geherstructureerd en gerationaliseerd » door de medische en paramedische beroepen van elkaar te onderscheiden, waarbij de « vrijstelling van de belasting [...] alleen van toepassing [is] op de in België wettelijk geregelde paramedische beroepen » (*Parl. St.*, Kamer, 2015-2016, DOC 54-1520/001, p. 41). Het is daarbij de bedoeling te vermijden dat de verstrekking van niet officieel erkende verzorgingsprestaties en de verstrekking van erkende prestaties door onbevoegden ten onrechte van de belasting zouden worden vrijgesteld :

« De vrijstelling voor de paramedische beroepen is overigens beperkt tot de diensten van verzorging die voorkomen in de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen inzake verplichte ziekte- en invaliditeitsverzekering of in de nomenclatuur van de revalidatieverstrekkingen, ongeacht het aantal nomenclatuurprestaties dat recht geeft op terugbetaling door het RIZIV » (*ibid.*, p. 41).

B.9. Paramedici zijn andere zorgverleners dan een arts, tandarts, apotheker, kinesitherapeut, verpleegkundige, klinisch psycholoog en klinisch orthopedagoog die regelmatig technische hulpprestaties verrichten die verband houden met het stellen van de diagnose of met het uitvoeren van de behandeling (artikel 69 van de wet betreffende de uitoefening van de gezondheidszorgberoepen, gecoördineerd op 10 mei 2015 (hierna : de wet van 10 mei 2015)).

Zij mogen, op verantwoordelijkheid en onder toezicht van een arts, bepaalde handelingen uitvoeren die de diagnose voorafgaan of de toepassing van de behandeling aangaan of de uitvoering van maatregelen van preventieve geneeskunde betreffen, op verantwoordelijkheid en onder toezicht van een apotheker of een licentiaat in de scheikundige wetenschappen, bepaalde handelingen uitvoeren die betrekking hebben op de klinische biologie en, op verantwoordelijkheid en onder toezicht van een apotheker, bepaalde handelingen uitvoeren die betrekking hebben op de artsenijsbereidkunde (artikelen 23 en 24 van de voormelde wet van 10 mei 2015).

Een paramedicus moet erkend zijn voor zijn beroep en een visum hebben om die taken te mogen uitoefenen (artikel 72 van de voormelde wet van 10 mei 2015).

B.10.1. Bij de omschrijving van de niet-btw-plichtige medische verzorging, verleend door de medische en paramedische beroepen, dienen de lidstaten, hoewel zij over een beoordelingsvrijheid beschikken, in overeenstemming met artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn, het doel van de btw-richtlijn alsook het beginsel van de fiscale neutraliteit te eerbiedigen (HvJ, 27 april 2006, C-443/04 en C-444/04, *Solleveld*, punt 35; 14 april 2016, C-555/15, *Gabarel*, punt 32).

B.10.2. Wat het in B.7.2 vermelde doel van de btw-richtlijn betreft, te weten de kosten van de medische verzorging te verlagen en de medische verzorging beter toegankelijk te maken voor particulieren, dient tevens te worden opgemerkt dat de btw-richtlijn beoogt te waarborgen dat de btw-vrijstelling enkel geldt voor de medische verzorging door zorgverleners met de vereiste beroepskwalificaties (HvJ, 27 april 2006, C-443/04 en C-444/04, *Solleveld*, punt 37; 14 april 2016, C-555/15, *Gabarel*, punt 34) :

« Hieruit volgt dat de uitsluiting van een bepaald beroep of een specifieke werkzaamheid op het gebied van de gezondheidskundige verzorging van de mens van de omschrijving van paramedische beroepen, die de nationale regeling gebruikt voor de vrijstelling [...], gerechtvaardigd moet kunnen worden door objectieve redenen gebaseerd op de beroepskwalificaties van de zorgverleners en, derhalve, door overwegingen verband houdende met de kwaliteit van de verleende diensten » (HvJ, 27 april 2006, C-443/04 en C-444/04, *Solleveld*, punt 38).

De betrokken definities moeten « echter open genoeg zijn om ook alternatieve en interdisciplinaire methoden, die als gezondheidskundige verzorging zijn erkend, onder één of meerdere beroepsgroepen te kunnen indelen » (conclusie van advocaat-generaal Kokott van 15 december 2005 in de gevoegde zaken C-443/04 en C-444/04, punt 69).

B.10.3. Het beginsel van de fiscale neutraliteit, dat inherent is aan het gemeenschappelijk btw-stelsel, verzet zich ertegen dat soortgelijke diensten, die met elkaar in concurrentie staan, uit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld (HvJ, 27 april 2006, C-443/04 en C-444/04, *Solleveld*, punt 39; 14 april 2016, C-555/15, *Gabarel*, punt 37).

Om vast te stellen of het om soortgelijke medische verzorging gaat, moet rekening worden gehouden met de beroepskwalificaties van de verleners van die zorg. Wanneer die kwalificaties niet identiek zijn, zoals te dezen het geval is, kan de medische verzorging alleen dan als soortgelijk worden aangemerkt, voor zover die voor de zorgontvanger een gelijkwaardig kwaliteitsniveau heeft (HvJ, 27 april 2006, C-443/04 en C-444/04, *Solleveld*, punt 40; 14 april 2016, C-555/15, *Gabarel*, punt 38).

Derhalve is de uitsluiting van een beroep of een specifieke werkzaamheid op het gebied van de medische verzorging van de werkingssfeer van de omschrijving van paramedische beroepen die de nationale regeling gebruikt voor de btw-vrijstelling in artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn, alleen dan in strijd met het beginsel van de fiscale neutraliteit indien kan worden aangetoond dat de personen die dat beroep of die werkzaamheid uitoefenen, voor de verlening van die medische verzorging over beroepskwalificaties beschikken die waarborgen dat die verzorging een kwaliteitsniveau heeft dat gelijkwaardig is aan dat van de medische verzorging door personen die op grond van diezelfde nationale regeling in aanmerking komen

voor de vrijstelling (HvJ, 27 april 2006, C-443/04 en C-444/04, *Solleveld*, punt 41; 14 april 2016, C-555/15, *Gabarel*, punt 40).

B.10.4. Volgens vaste rechtspraak van het Hof van Justitie komt het aan de rechtscollages van de lidstaten toe te bepalen of, gelet op al die factoren, de uitsluiting van het beroep van osteopaten en chiropractors van het kader van de uitoefening van paramedische beroepen met het oog op de btw-vrijstelling waarin is voorzien in artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn, al dan niet de grenzen overschrijdt van de beoordelingsvrijheid die deze bepaling de lidstaten verleent (HvJ, 27 april 2006, C-443/04 en C-444/04, *Solleveld*, punt 42; 14 april 2016, C-555/15, *Gabarel*, punten 39 en 40).

B.11. Volgens artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn wordt een belastingvrijstelling verleend voor de medische verzorging in het kader van de uitoefening van de medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat. Artikel 44 van het BTW-Wetboek bepaalt dat van de belasting zijn vrijgesteld bepaalde diensten verricht door artsen, tandartsen, kinesitherapeuten, vroedvrouwen, verpleegkundigen, zorgkundigen en beoefenaars van een erkend en gereguleerd paramedisch beroep. Aldus geldt die vrijstelling enkel voor diensten verricht door beoefenaars van de beroepen die geregeld zijn in de wet van 10 mei 2015.

B.12. De beoordelingsvrijheid waarover de lidstaten beschikken om de medische en paramedische beroepen te omschrijven die zijn vrijgesteld van btw houdt niet alleen in dat zij de voor de uitoefening van die beroepen vereiste kwalificaties mogen omschrijven, maar eveneens de specifieke werkzaamheden op het gebied van de gezondheidskundige verzorging van de mens die deel uitmaken van die beroepen. Aangezien de verschillende door de zorgverleners behaalde kwalificaties hen niet noodzakelijkerwijs voorbereiden op het verlenen van alle soorten zorg, mag een lidstaat zich in de uitoefening van zijn beoordelingsvrijheid op het standpunt stellen dat de omschrijving van de medische en paramedische beroepen onvolledig zou zijn, indien deze slechts algemene eisen aan de kwalificatie van de zorgverleners zou stellen, zonder te preciseren voor welke zorg zij in het kader van die beroepen gekwalificeerd zijn (HvJ, 27 april 2006, C-443/04 en C-444/04, *Solleveld*, punten 29-30).

B.13.1. De wet van 10 mei 2015 stelt strenge voorwaarden, in beginsel op straffe van strafsancties, aan de uitoefening van een medisch of een paramedisch beroep en dit zowel op het gebied van de beroepskwalificaties als op het gebied van het kwaliteitsniveau van de verstrekte zorg. De wet bepaalt de opleidingstitels of de beroepstitels waarover de betrokkenen dienen te beschikken teneinde het beroep op wettige wijze te kunnen uitoefenen en omschrijft de prestaties die zij mogen uitvoeren of verleent de opdracht daartoe aan de Koning.

B.13.2. Het door de wetgever in artikel 44, § 1, van het BTW-Wetboek gehanteerde criterium van onderscheid, te weten diensten die al dan niet worden verricht door beoefenaars van de beroepen die geregeld zijn in de wet van 10 mei 2015, houdt derhalve rechtstreeks verband met de vereiste diploma's, het verrichten van handelingen binnen een wettelijk kader onder toezicht van de bevoegde overheden inzake volksgezondheid en volgens in een specifieke regeling neergelegde voorwaarden. Dergelijke vereisten waarborgen dat de beoefenaars van de vermelde beroepen over de vereiste beroepskwalificaties beschikken om hun werkzaamheden uit te oefenen (HvJ, 27 april 2006, C-443/04 en C-444/04, *Solleveld*, punt 46).

B.14.1. Met de wet van 29 april 1999 beoogde de wetgever een wettelijk kader voor bepaalde niet-conventionele praktijken te creëren, waardoor men de gebruiker de waarborg kon geven dat hij niet bij een « onbekwaam beoefenaar [zou terechtkomen]. De hoofddoelstelling [bestond] er [...] in om regels te bepalen waardoor de patiënt zeker is van kwaliteitsvolle zorgen » (*Parl. St.*, Kamer, 1997-1998, nr. 1714/1, p. 2).

B.14.2. Overeenkomstig artikel 2, § 1, 2°, van de wet van 29 april 1999 dient onder een « niet-conventionele praktijk » te worden verstaan « het gewoonlijk verrichten van handelingen die tot doel hebben de gezondheidstoestand van een menselijk wezen te bevorderen en/of te bewaken, met inachtneming van de in deze wet opgenomen voorschriften en voorwaarden ». Als niet-conventionele praktijken worden beschouwd de chiropraxie en de osteopathie, alsook de homeopathie en de acupunctuur.

B.14.3. De wet van 29 april 1999 voorziet in een structuur en in een procedure die kan leiden tot, enerzijds, de registratie van niet-conventionele praktijken en, anderzijds, de registratie van de individuele beoefenaars van die niet-conventionele praktijken (*Parl. St.*,

Kamer, 1997-1998, nr. 1714/1, p. 2). Ter uitvoering van de wet van 29 april 1999 is voor alle beoefenaars van de niet-conventionele praktijken bedoeld in artikel 2, § 1, van die wet het koninklijk besluit van 26 maart 2014 betreffende de algemene voorwaarden die gelden voor de uitoefening van alle niet-conventionele praktijken genomen, waardoor de beroepsverzekering en de minimale dekking, het lidmaatschap van een erkende beroepsorganisatie, het registratiesysteem, de regeling inzake bekendmaking, alsook een lijst van niet-toegestane handelingen voor beoefenaars die geen arts zijn, zijn vastgelegd (artikel 3, § 1, van de wet van 29 april 1999).

B.15. Uit de wet van 29 april 1999 blijkt dat een niet-conventionele praktijk slechts wettig kan worden uitgeoefend na als zodanig te zijn geregistreerd. Tot op heden werden noch de chiropraxie, noch de osteopathie als niet-conventionele praktijk geregistreerd. Bovendien volstaat een dergelijke registratie niet om wettig een niet-conventionele praktijk uit te oefenen, nu de wet vereist dat de beoefenaar ook individueel moet zijn geregistreerd, wat slechts mogelijk is als de betrokkene beantwoordt aan de bij koninklijk besluit bepaalde uitoefeningsvoorwaarden, die tot op heden evenmin zijn vastgesteld voor wat betreft de chiropraxie en de osteopathie.

B.16. Blijkens de rechtspraak van het Hof van Justitie moet worden erkend dat de lidstaten aan hun beoordelingsvrijheid om de paramedische beroepen te omschrijven, het recht ontlenden om een bepaald beroep niet als zodanig te beschouwen en het derhalve uit te sluiten van de btw-vrijstelling bedoeld in artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn, en dit ondanks het feit dat in het nationale recht voor sommige aspecten van dat beroep overigens een bijzondere regeling bestaat (HvJ, 27 april 2006, C-443/04 en C-444/04, *Solleveld*, punt 33). Die uitsluiting moet evenwel zijn gerechtvaardigd door objectieve redenen gebaseerd op de beroepskwalificaties van de zorgverleners en derhalve door overwegingen die verband houden met de kwaliteit van de verleende diensten (*ibid.*, punt 38; HvJ, 14 april 2016, C-555/15, *Gabarel*, punt 35).

B.17. De partijen voor het Hof verschillen van mening over de interpretatie die aan die rechtspraak moet worden gegeven en de gevolgen daarvan voor de beoordeling van het enige middel in de zaak nr. 6429 en het eerste middel in de zaak nr. 6462.

B.18.1. In een eerste benadering wordt de nadruk erop gelegd dat een nationale regeling inzake btw slechts de grenzen van de beoordelingsbevoegdheid waarover de lidstaten ter zake beschikken overschrijdt, indien de kwaliteit van de door de beoefenaars van de niet-conventionele praktijken verleende diensten, gelet op hun beroepskwalificaties, kan worden aangemerkt als gelijkwaardig aan die van soortgelijke behandelingen die zijn vrijgesteld van btw.

Ook moeten de bewoordingen waarin de in artikel 132 van de btw-richtlijn bedoelde vrijstellingen zijn omschreven, strikt worden uitgelegd, aangezien zij afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht (HvJ, 21 maart 2013, C-91/12, *Skatteverket*, punt 23).

B.18.2. Voorts wordt aangevoerd dat noch de chiropraxie, noch de osteopathie als medisch of paramedisch beroep zijn erkend. Zij zijn in België evenmin als niet-conventionele praktijk geregistreerd, terwijl zulk een registratie erop gericht is bepaalde eisen inzake de beroepskwalificaties en inzake het kwaliteitsniveau van de verleende behandelingen aan de uitoefening van die praktijken te verbinden. Bijgevolg zijn de vereiste beroepskwalificaties voor het beoefenen van die praktijken niet wettelijk omschreven zodat niet kan worden nagegaan of aan die voorwaarden is voldaan, noch wordt enige controle op de uitoefening van die praktijken door de overheid georganiseerd. Aldus blijkt in die benadering niet dat de behandelingen door personen die die praktijken beoefenen buiten het kader van de wet van 10 mei 2015, gelet op hun beroepskwalificaties, kunnen worden aangemerkt als gelijkwaardig aan die van soortgelijke behandelingen verricht door beoefenaars van de gezondheidszorgberoepen geregeld in de voormelde wet. Aldus zou de wetgever de hem door artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn verleende beoordelingsbevoegdheid niet overschrijden door de btw-vrijstelling in artikel 44, § 1, van het BTW-Wetboek te beperken tot de diensten vermeld in die bepaling.

B.19.1. In een tweede benadering wordt erop gewezen dat tot op heden de chiropraxie weliswaar niet aan Belgische universiteiten wordt onderwezen, maar dat studenten die chiropractor wensen te worden, de opleiding in het buitenland volgen. Het betreft een voltijdse universitaire opleiding van vijf academiejaren, gevolgd door een zesde jaar

beroepsopleiding in het land waar het beroep zal worden uitgeoefend. Op het einde van het zesde opleidingsjaar dient een examen te worden afgelegd voor een internationale en multidisciplinaire jury.

De privaatrechtelijke Belgische Vereniging van Chiropractors, waarbij de beoefenaars van de chiropraxie zich kunnen aansluiten, laat alleen die chiropractors als lid van die beroepsvereniging toe die voor dat examen geslaagd zijn. De kwaliteit van de opleiding tot chiropractor staat internationaal onder de controle van de *Councils on Chiropractic Education International* (CCEI), die de uniformiteit van de diploma's verzekert.

De opleiding chiropraxie in Europa is geaccrediteerd door de *European Council for Chiropractic Education* (ECCE) en de *European Association for Quality Assurance in Higher Education* (ENQA).

B.19.2. Wat de osteopathie betreft, is de door de *Université Libre de Bruxelles* aangeboden zesjarige opleiding, de enige officieel gesubsidieerde en geaccrediteerde opleiding in België. Zij wordt afgesloten met een master in de motorische wetenschappen en een master in de klinische osteopathie. Voormeld universitair diploma wordt ook erkend door de Vlaamse Gemeenschap.

Daarnaast zijn er zowel in de Vlaamse als in de Franse Gemeenschap private instituten die een opleiding in de osteopathie aanbieden, te weten het *Collège belge d'ostéopathie* (CBO), de *International Academy of Osteopathy* (IAO) en het *Flanders International College of Osteopathy* (FICO), die veelal opleidingen organiseren na de studies van kinesitherapie of geneeskunde. Voormelde opleidingen zijn niet geaccrediteerd door de Nederlands-Vlaamse Accreditatieorganisatie (NVAO), maar hebben wel een samenwerking met een buitenlandse onderwijsinstelling die een master uitreikt, waarvan voor de IAO en het FICO de diploma's door de *National Academic Recognition Information Centre – Flanders* met een master in Vlaanderen worden gelijkgesteld.

De privaatrechtelijke beroepsverenigingen van de osteopaten, waarbij de beoefenaars van de osteopathie kunnen aansluiten, aanvaarden enkel leden die één van de bovenvermelde opleidingen hebben gevolgd.

B.19.3. In die benadering zouden de chiropractors, die zijn aangesloten bij de Belgische Vereniging van Chiropractors, en de osteopaten die zijn aangesloten bij een beroepsvereniging van osteopaten, beschikken over beroepskwalificaties die waarborgen dat de door hen verleende medische verzorging een kwaliteitsniveau heeft dat gelijkwaardig is aan dat van de medische verzorging door middel van conventionele of niet-conventionele praktijken door artsen en kinesitherapeuten.

B.20. Artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna : VWEU) verleent het Hof van Justitie de bevoegdheid om bij wijze van prejudiciële beslissing uitspraak te doen over zowel de uitlegging van de handelingen van de instellingen van de Unie als de geldigheid van die handelingen. Volgens de derde alinea ervan is een nationale rechterlijke instantie gehouden zich tot het Hof van Justitie te wenden, indien haar beslissingen - zoals die van het Grondwettelijk Hof - volgens het nationale recht niet vatbaar zijn voor hoger beroep. Wanneer er twijfel is over de interpretatie of de geldigheid van een bepaling van het Unierecht die van belang is voor de oplossing van een voor een dergelijk rechtcollege hangend geschil, dient dat rechtcollege, zelfs ambtshalve zonder dat een van de partijen daarom heeft gevraagd, het Hof van Justitie prejudicieel te ondervragen.

Alvorens ten gronde uitspraak te doen over het enige middel in de zaak nr. 6429 en het eerste middel in de zaak nr. 6462 dient bijgevolg de eerste in het dictum vermelde prejudiciële vraag te worden gesteld aan het Hof van Justitie van de Europese Unie.

## *2. Wat betreft de btw-plicht voor esthetische behandelingen*

B.21.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 6464 voeren als enig middel de schending aan, door de artikelen 110 en 111 van de wet van 26 december 2015, van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet. Het enige middel omvat vijf onderdelen : het eerste onderdeel vergelijkt de artsen en de niet-artsen wat betreft de belastbaarheid van de ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter, het tweede onderdeel vergelijkt de ziekenhuisverpleging en de medische verzorging door verpleegkundigen in en buiten het ziekenhuis bij behandelingen en ingrepen met een esthetisch karakter, het derde onderdeel heeft betrekking op de vergelijking tussen artsen die behandelingen en ingrepen met een esthetisch karakter uitvoeren naargelang die al dan niet een therapeutisch doel hebben, het

vierde op het verschil in behandeling tussen artsen die medische esthetische prestaties verrichten en artsen die medische prestaties verrichten zonder enig therapeutisch doel en het vijfde onderdeel heeft betrekking op het verschil in behandeling tussen medische ingrepen met een esthetisch karakter die zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur en medische ingrepen met een esthetisch karakter die niet zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur of die wel zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur maar waarbij aan de terugbetalingsvoorwaarden niet is voldaan.

B.21.2. De verzoekende partijen in de zaak nr. 6465 voeren elf onderscheiden middelen aan.

Het eerste middel heeft betrekking op de schending door de artikelen 110 en 111 van de wet van 26 december 2015 van de artikelen 12 en 14 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, omdat de bestreden artikelen begrippen omvatten die onduidelijk en onvoorzienbaar zijn, terwijl de artsen zich wel blootstellen aan administratieve en strafrechtelijke sancties, ingeval zij de btw-plicht niet zouden naleven.

Het tweede, het derde en het vierde middel hebben betrekking op de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, omdat er geen btw-vrijstelling is voor artsen wanneer zij esthetische behandelingen en ingrepen uitvoeren, terwijl die btw-vrijstelling wel geldt voor tandartsen, vroedvrouwen, verpleegkundigen, zorgkundigen en organisaties van die beroepsbeoefenaars alsook voor paramedici wanneer zij esthetische behandelingen en ingrepen uitvoeren.

Het vijfde middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet ten aanzien van artsen die voor- en nazorg verlenen bij een esthetische ingreep, aangezien zij niet genieten van de btw-vrijstelling.

Het zesde middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de artikelen 49 en 56 van het VWEU, aangezien er geen btw-vrijstelling is voor ziekenhuisverpleging en medische verzorging die plaatsvindt

vóór en na een esthetische behandeling, terwijl er vrijheid van vestiging zou moeten zijn en de btw-richtlijn vereist dat er een algemene btw-vrijstelling is voor die handelingen.

Het zevende middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de artikelen 49 en 56 van het VWEU en met de btw-richtlijn, omdat er geen btw-vrijstelling is voor de met een esthetische behandeling samenhangende goederenlevering of dienst, terwijl dit strijdig zou zijn met de vrijheid van vestiging en met de btw-richtlijn.

Het achtste en het negende middel hebben betrekking op de mogelijke schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, omdat geneesmiddelen en medische hulpmiddelen, verstrekt naar aanleiding van een esthetische ingreep, onderworpen worden aan het btw-tarief van 21 %, terwijl geneesmiddelen en medische hulpmiddelen in de regel worden onderworpen aan het btw-tarief van 6 %.

Het tiende middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de artikelen 49 en 56 van het VWEU en met de btw-richtlijn, omdat patiënten die aangesloten zijn bij een Belgische ziekteverzekering en een medische ingreep laten uitvoeren die is opgenomen in de nomenclatuur van het RIZIV geen btw dienen te betalen, terwijl patiënten die niet zijn aangesloten bij een Belgische ziekteverzekering wel btw moeten betalen.

Het laatste middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de artikelen 49 en 56 van het VWEU en met de btw-richtlijn, omdat patiënten die een medische esthetische ingreep ondergaan die een fysieke oorzaak heeft geen btw moeten betalen, terwijl patiënten die een medische esthetische ingreep ondergaan die een psychische oorzaak heeft wel btw moeten betalen.

B.22. De middelen worden onderzocht eerst ten aanzien van de schending van het wettigheidsbeginsel (2.1) en vervolgens ten aanzien van de schending van het gelijkheidsbeginsel, al dan niet in samenhang gelezen met de vrijheid van vestiging (artikelen 49 en 56 van het VWEU) en met de btw-richtlijn (2.2).

B.23.1. De bestreden bepalingen zijn, volgens de parlementaire voorbereiding, de omzetting in Belgisch recht van artikel 13, A, lid 1, b) en c), van de Zesde Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 « betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde : uniforme grondslag », dat thans artikel 132, lid 1, b) en c), is van de btw-richtlijn :

« In het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 21 maart 2013 (zaak C-91/12 inzake *PFC Clinic AB*) wordt het toepassingsgebied van de vrijstellingen op het vlak van de medische verzorging [...] afgebakend.

Uit dit arrest (punt 25) blijkt dat met het begrip ‘ medische verzorging ’ de diensten worden beoogd 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 maar daaruit volgt niet noodzakelijkerwijze dat het therapeutische doel van een dienst bijzonder strikt moet worden opgevat (zie punt 26 van het arrest C-91/12).

Punt 27 van dit arrest verduidelijkt dat de medische diensten met als doel de bescherming, met inbegrip van het behoud of herstel, van de gezondheid van de mens onder de vrijstelling van artikel 132, lid 1, *sub* b) en c), van de btw-richtlijn vallen.

Wat meer bepaald de esthetische ingrepen en esthetische behandelingen betreft die het voorwerp uitmaken van de zaak C-91/12, stelt het arrest uitdrukkelijk dat deze diensten onder het begrip ‘ medische verzorging ’ in de zin van artikel 132, lid 1, *sub* b) en c), van de btw-richtlijn vallen wanneer die diensten de diagnose, de behandeling of de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen, alsook de bescherming, het behoud of het herstel van de gezondheid van personen tot doel hebben.

[...]

Wanneer de ingreep daarentegen zuiver cosmetisch of esthetisch van aard is, kan deze evenwel niet onder het begrip ‘ medische verzorging ’ vallen (zie punt 29 van dit arrest). Zo zullen cosmetische of esthetische chirurgische ingrepen en behandelingen die uitsluitend de verfraaiing of verbetering van het uiterlijk tot doel hebben derhalve niet onder het begrip ‘ medische verzorging ’ vallen. Het is slechts in deze evidente gevallen dat dergelijke medische diensten in principe aan de belasting moeten worden onderworpen » (*Parl. St.*, Kamer, 2015-2016, DOC 54-1520/001, pp. 38-40).

B.23.2. Uit de parlementaire voorbereiding van de bestreden wet kan worden afgeleid dat het bestreden artikel 110 van de wet van 26 december 2015 de rechtspraak van het Hof van Justitie aangaande het begrip « medische verzorging » wenst te incorporeren in de fiscale wetgeving, door de btw-vrijstelling enkel voor te behouden voor die diensten die de diagnose,

de behandeling of de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen, alsook de bescherming, het behoud of het herstel van de gezondheid van personen tot doel hebben.

### *2.1. Het wettigheidsbeginsel*

B.24. De verzoekende partijen in de zaak nr. 6465 voeren aan dat het bestreden artikel 110 van de wet van 26 december 2015 de artikelen 12 en 14 van de Grondwet en artikel 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, schendt, omdat het bestreden artikel onduidelijk en onvoorzienbaar zou zijn en rechtsonzekerheid teweeg zou brengen voor diegenen op wie de bestreden bepaling van toepassing is, in het bijzonder voor artsen en medische instellingen die esthetische behandelingen uitvoeren.

Meer in het bijzonder zijn zij van oordeel dat de begrippen « ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter » en « nauw samenhangende » ziekenhuisverpleging, medische verzorging, goederenleveringen en diensten onduidelijk zouden zijn.

B.25.1. In zoverre artikel 7.1 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens het wettigheidsbeginsel in strafzaken waarborgt, heeft het een draagwijdte die analoog is aan die van de artikelen 12 en 14 van de Grondwet.

B.25.2. Artikel 12, tweede lid, van de Grondwet bepaalt :

« Niemand kan worden vervolgd dan in de gevallen die de wet bepaalt en in de vorm die zij voorschrijft ».

Artikel 14 van de Grondwet bepaalt :

« Geen straf kan worden ingevoerd of toegepast dan krachtens de wet ».

Artikel 7.1 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens bepaalt :

« Niemand kan worden veroordeeld wegens een handelen of nalaten, dat geen strafbaar feit naar nationaal of internationaal recht uitmaakte ten tijde dat het handelen of nalaten geschiedde. Evenmin zal een zwaardere straf worden opgelegd dan die welke ten tijde van het begaan van het strafbare feit van toepassing was ».

B.25.3. Door aan de wetgevende macht de bevoegdheid te verlenen om te bepalen in welke gevallen strafvervolging mogelijk is, waarborgt artikel 12, tweede lid, van de Grondwet aan elke burger dat geen enkele gedraging strafbaar zal worden gesteld dan krachtens regels aangenomen door een democratisch verkozen beraadslagende vergadering.

Het wettigheidsbeginsel in strafzaken dat uit de voormelde grondwettelijke bepalingen en verdragsbepaling voortvloeit, gaat bovendien uit van de idee dat de strafwet moet worden geformuleerd in bewoordingen op grond waarvan eenieder, op het ogenblik waarop hij een gedrag aanneemt, kan uitmaken of dat gedrag al dan niet strafbaar is. Het eist dat de wetgever in voldoende nauwkeurige, duidelijke en rechtszekerheid biedende bewoordingen bepaalt welke feiten strafbaar worden gesteld, zodat, enerzijds, diegene die een gedrag aanneemt, vooraf op afdoende wijze kan inschatten wat het strafrechtelijke gevolg van dat gedrag zal zijn en, anderzijds, aan de rechter geen al te grote beoordelingsbevoegdheid wordt gelaten.

Het wettigheidsbeginsel in strafzaken staat evenwel niet eraan in de weg dat de wet aan de rechter een beoordelingsbevoegdheid toekent. Er dient immers rekening te worden gehouden met het algemene karakter van de wetten, de uiteenlopende situaties waarop zij van toepassing zijn en de evolutie van de gedragingen die zij bestraffen.

Aan het vereiste dat een misdrijf duidelijk moet worden omschreven in de wet is voldaan wanneer de rechtzoekende, op basis van de bewoordingen van de relevante bepaling en, indien nodig, met behulp van de interpretatie daarvan door de rechtscollages, kan weten welke handelingen en welke verzuimen zijn strafrechtelijke aansprakelijkheid meebrengen.

Enkel bij het onderzoek van een specifieke strafbepaling is het mogelijk om, rekening houdend met de elementen eigen aan de misdrijven die zij wil bestraffen, te bepalen of de door de wetgever gehanteerde algemene bewoordingen zo vaag zijn dat ze het strafrechtelijk wettigheidsbeginsel zouden schenden.

B.26. In een medische context dient erover gewaakt te worden dat de wetgeving niet in al te rigide termen is opgesteld. In de toepassing ervan moet immers rekening kunnen worden gehouden met de evoluties in de geneeskunde en nieuwe of verbeterde medische technieken.

Er dient ook te worden opgemerkt dat, wanneer de adressaten van een strafbaarstelling, zoals te dezen de artsen, een specifiek statuut hebben op grond waarvan zij over goede informatie beschikken of kunnen beschikken ten aanzien van de wenselijkheid van hun gedragingen, er mag worden verwacht dat zij steeds de nodige waakzaamheid en een nog grotere voorzichtigheid aan de dag leggen bij de uitoefening van hun beroep (EHRM, 6 oktober 2011, *Soros t. Frankrijk*, § 53).

B.27.1. De wet van 26 december 2015 bevat geen definitie van het begrip « ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter ».

Artikel 44, § 1, 1<sup>o</sup>, van het BTW-Wetboek bepaalt enkel dat de btw-vrijstelling voor de door artsen verrichte diensten niet geldt voor ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter, wanneer die ingrepen en behandelingen niet zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur (artikel 44, § 1, 1<sup>o</sup>, a)) of wanneer die ingrepen en behandelingen wel zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur, maar niet beantwoorden aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor tegemoetkoming van het RIZIV (artikel 44, § 1, 1<sup>o</sup>, b)).

B.27.2. In de parlementaire voorbereiding bij de bestreden wet wordt verduidelijkt dat de btw-plicht is ingevoerd in navolging van de rechtspraak van het Hof van Justitie. Rekening houdend met die rechtspraak werd opgemerkt dat een esthetische ingreep een ingreep is die « zuiver cosmetisch of esthetisch van aard is », met andere woorden een ingreep « die uitsluitend de verfraaiing of verbetering van het uiterlijk tot doel » heeft.

« Het is slechts in deze evidente gevallen dat dergelijke medische diensten in principe aan de belasting moeten worden onderworpen » (*Parl. St.*, Kamer, 2015-2016, DOC 54-1520/001, p. 40).

Zodra een ingreep een therapeutisch doel heeft, waarbij het « therapeutisch doel van een dienst [niet noodzakelijkerwijze] bijzonder strikt moet worden opgevat », te weten een dienst « die de diagnose, de behandeling en, voor zoveel mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen tot doel » heeft, is die ingreep niet btw-plichtig.

De « loutere subjectieve opvatting van de persoon die een esthetische ingreep ondergaat en die bijvoorbeeld van esthetische dan wel van psychologische aard is, [is] op zich niet beslissend [...] voor de beoordeling of deze ingreep een therapeutisch doel heeft ». Enkel « de omstandigheden [dat] dergelijke ingreep wordt verstrekt of verricht door een medisch bevoegd persoon of dat het doel van deze ingreep door een dergelijke persoon wordt bepaald, [kunnen] een rol [...] spelen bij de beantwoording van de vraag of ingrepen onder het begrip ‘ medische verzorging ’ in de zin van voornoemd artikel 132, lid 1, *sub b*) en c), vallen » (*Parl. St.*, Kamer, 2015-2016, DOC 54-1520/001, p. 39).

B.27.3. Bij gebrek aan een nadere definitie in de bestreden wet dient de term « esthetisch » in zijn normale taalkundige betekenis te worden begrepen rekening houdend met de rechtspraak van het Hof van Justitie.

Zoals geoordeeld door het Hof bij zijn arrest nr. 110/2015 van 17 september 2015 dient onder het begrip « esthetische » geneeskunde, dan wel « esthetische » heilkunde, in de zin van artikel 2, 1° en 2°, van de wet van 23 mei 2013, te worden verstaan, elke ingreep zonder enig therapeutisch of reconstructief doel :

« Zodra een ingreep naast een esthetisch doel ook enig therapeutisch of reconstructief doel heeft, hoe gering of ondergeschikt ook, valt hij bijgevolg buiten het toepassingsgebied van de bestreden wet » (overweging B.7.1, arrest nr. 110/2015).

B.27.4. Bovendien staat het aan de behandelende arts zelf om, vanuit zijn kennis en ervaring, het al dan niet therapeutische of reconstructieve doel van de ingreep te beoordelen :

« In gevallen waarover enige twijfel bestaat, bepaalt het oordeel van de arts of een ingreep dan wel een behandeling al dan niet zuiver cosmetisch van aard is » (*Parl. St.*, Kamer, 2015-2016, DOC 54-1520/006, p. 49).

B.27.5. Bij zijn arrest van 21 maart 2013, C-91/12, *PFC Clinic*, oordeelde het Hof van Justitie dat de btw-vrijstelling voor medische verzorging geldt voor medische diensten met als doel de bescherming, met inbegrip van het behoud of herstel, van de gezondheid van de mens (punt 27) :

« 28. Daaruit volgt dat [...] het doel van diensten [...] relevant is voor de beoordeling of deze diensten zijn vrijgesteld van btw. Het is namelijk de bedoeling deze vrijstelling toe te passen op diensten die de diagnose, de behandeling of de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen, alsook de bescherming het behoud of het herstel van de gezondheid van de mens tot doel hebben [...].

29. [...] De ingreep kan evenwel niet onder dit begrip vallen, wanneer hij zuiver cosmetisch is.

[...]

34. De loutere subjectieve opvatting over een esthetische ingreep van de persoon die hem ondergaat, is op zich evenwel niet beslissend voor de beoordeling of deze ingreep een therapeutisch doel heeft.

35. Deze beoordeling moet, daar zij een medische beoordeling is, namelijk uitgaan van medische vaststellingen door daartoe gekwalificeerd personeel ».

B.27.6. De woorden « ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter » in het bestreden artikel 110 van de wet van 26 december 2015 zijn bijgevolg voldoende duidelijk en rechtszeker, aangezien zij als gevolg hebben dat de btw-heffing toepassing vindt wanneer de ingreep of behandeling een zuiver esthetische doelstelling heeft, maar geen toepassing vindt zodra er een minimale therapeutische of reconstructieve doelstelling aanwezig is.

B.28.1. De begrippen in de zinsnede « die daarmee nauw samenhangen » zijn in de wet van 26 december 2015 evenmin nader gedefinieerd.

Artikel 44, § 2, 1°, a), van het BTW-Wetboek bepaalt enkel dat « de ziekenhuisverpleging en de medische verzorging alsmede de diensten en de leveringen van goederen die daarmee nauw samenhangen, verricht in de uitoefening van hun geregelde werkzaamheid door ziekenhuizen, psychiatrische inrichtingen, klinieken en dispensaria » van

de btw zijn vrijgesteld. Aan de btw blijven evenwel onderworpen « de ziekenhuisverpleging en 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.

B.28.2. In de parlementaire voorbereiding wordt vermeld dat wanneer in een ziekenhuis een medische ingreep wordt verricht die louter esthetisch van aard is, en derhalve aan de btw is onderworpen, « [...] de volledige behandeling vanaf de opname van de patiënt alsook het verblijf in het ziekenhuis aan de belasting [worden] onderworpen » (*Parl. St.*, Kamer, 2015-2016, DOC 54-1520/001, pp. 42-43) :

« Worden aldus bedoeld de diensten van de chirurg, de andere artsen zoals de anesthesist en van het verplegend personeel, de medische verzorging alsook de diensten en leveringen van goederen die daarmee nauw samenhangen » (*Parl. St.*, Kamer, 2015-2016, DOC 54-1520/001, p. 43).

B.28.3. De afdeling wetgeving van de Raad van State merkte echter op dat, hoewel het nieuwe artikel 44, § 2, 1°, a), van het BTW-Wetboek beter aansluit bij de bewoordingen van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn, de wetgever blijkbaar geen rekening heeft gehouden met artikel 134 van de btw-richtlijn, dat verduidelijkt « onder welke voorwaarden goederenleveringen en diensten uitgesloten zijn van de vrijstellingen bedoeld in (onder meer) artikel 132, lid 1, b). De vraag rijst of door het op algemene wijze vermelden van ‘ handelingen ’, kan worden aangenomen dat artikel 134 van de richtlijn op een voldoende duidelijke en correcte wijze is omgezet, wat betreft het in artikel 132, lid 1, b), ervan bedoelde geval » (*Parl. St.*, Kamer, 2015-2016, DOC 54-1520/001, p. 169).

Dat artikel 134 van de btw-richtlijn bepaalt :

« Goederenleveringen en diensten zijn in de volgende gevallen van de in artikel 132, lid 1, punten b), g), h), i), l), m) en n), bedoelde diensten uitgesloten :

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 welke worden verricht in rechtstreekse mededinging met aan de BTW onderworpen handelingen van commerciële ondernemingen ».

De afdeling wetgeving van de Raad van State deed voorts opmerken dat « zolang niet uitdrukkelijk is voorzien in de transversale omzetting van artikel 134 van richtlijn 2006/112/EG waar de gemachtigde [van de minister] op alludeert, [...] deze richtlijnbeeping voor elk van de gevallen bedoeld in artikel 132, lid 1, b), g), h), i), l), m) en n), ervan [moet] zijn omgezet, zoals ook duidelijk blijkt uit het eerder aangehaalde arrest *PFC Clinic AB* van het Hof van Justitie. De conclusie is dan ook dat de (niet-)vrijstelling van goederenleveringen en diensten die samenhangen met de ziekenhuisverpleging en de medische verzorging bedoeld in het thans ontworpen artikel 44, § 2, 1<sup>o</sup>, a), van het Btw-wetboek uitdrukkelijk moet worden geregeld » (*Parl. St.*, Kamer, 2015-2016, DOC 54-1520/001, pp. 169-170).

B.28.4. Bij gebrek aan een nadere definitie in de bestreden wet dienen de termen « die daarmee nauw samenhangen » in hun normale taalkundige betekenis te worden begrepen, rekening houdend met de rechtspraak van het Hof van Justitie.

In zijn gebruikelijke betekenis wordt met « samenhangen » bedoeld, « in onderling verband staan » dan wel « een logisch geheel vormen ».

B.28.5. De beslissing van de btw-administratie nr. E.T.127.740 van 22 maart 2016 stelt dat de btw-vrijstelling vervalt voor de nauw daarmee samenhangende diensten en goederenleveringen « indien deze verband houden met dan wel inherent zijn aan de esthetische ingreep of behandeling die niet beantwoordt aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor tegemoetkoming (terugbetaling) overeenkomstig de reglementering betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen » (nr. 24).

Als voorbeelden worden aangehaald : de verhuur door ziekenhuizen en privé-klinieken van televisie en telefoon aan patiënten die een aan btw onderworpen ingreep of behandeling ondergaan en de terbeschikkingstelling door ziekenhuizen en privé-klinieken van bedden aan patiënten die een dergelijke ingreep of behandeling ondergaan.

In de desbetreffende administratieve beslissing van de btw-administratie wordt echter geen melding gemaakt van artikel 134 van de btw-richtlijn, noch van de weerslag die die uitzonderingen hebben op de btw-plicht van goederenleveringen en diensten die nauw samenhangen met esthetische ingrepen en behandelingen.

B.28.6.1. De woorden « die daarmee nauw samenhangen » in het bestreden artikel 110 van de wet van 26 december 2015 zijn voldoende duidelijk, aangezien zij als gevolg hebben dat de onderwerping aan de btw enkel toepassing vindt op diensten en goederenleveringen die verband houden met, dan wel inherent zijn aan de esthetische ingreep of behandeling die niet beantwoordt aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor terugbetaling overeenkomstig de reglementering betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging.

Echter, het niet-opnemen in artikel 44, § 2, 1<sup>o</sup>, a), van het BTW-Wetboek van de ingevolge artikel 134 van de btw-richtlijn niet-vrijgestelde goederenleveringen en diensten heeft tot gevolg dat het toepassingsgebied van de btw-plicht niet is omschreven op een wijze die beantwoordt aan de vereisten van die richtlijn.

B.28.6.2. Omdat uit de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet moet worden afgeleid 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, is de fiscale aangelegenheid een bevoegdheid die door de Grondwet aan het wet wordt voorbehouden, waarbij het de wetgever is die de essentiële elementen dient 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.

B.28.6.3. Een richtlijnconforme interpretatie van het nieuwe artikel 44, § 2, 1<sup>o</sup>, a), van het BTW-Wetboek ontslaat de wetgever niet ervan de belastbare materie zelf vast te stellen, door de in artikel 134 van de btw-richtlijn opgesomde uitzonderingen uitdrukkelijk over te nemen.

B.28.6.4. Artikel 44, § 2, 1°, a), van het BTW-Wetboek, in zoverre het voor de samenhangende goederenleveringen en diensten niet de uitzonderingen vermeldt die voortvloeien uit artikel 134 van de btw-richtlijn, schendt, in samenhang gelezen met de artikelen 73 en volgende van het BTW-Wetboek, nu de overtreding ervan strafbaar is, de artikelen 12 en 14 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

B.29. Het eerste middel in de zaak nr. 6465 is gegrond, in zoverre artikel 44, § 2, 1°, a), van het BTW-Wetboek niet de uitzonderingen vermeldt bedoeld in artikel 134 van de btw-richtlijn.

## *2.2. Het gelijkheidsbeginsel*

### *2.2.1. De artsen*

B.30. De verzoekende partijen in de zaken nrs. 6464 en 6465 voeren aan dat het bestreden artikel 110 van de wet van 26 december 2015 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet schendt, doordat artsen, bij het uitvoeren van ingrepen of behandelingen met een esthetisch karakter btw-plichtig zijn, terwijl tandartsen, vroedvrouwen, verpleegkundigen, zorgkundigen, organisaties van die beroepsbeoefenaars en paramedici, bij het uitvoeren van gelijksoortige ingrepen of behandelingen met een esthetisch karakter, niet btw-plichtig zijn.

B.31. Voor wat de vergelijking met tandartsen, dan wel de niet-artsen in het algemeen, betreft (tweede, derde en vierde middel in de zaak nr. 6465 en eerste onderdeel van het enige middel in de zaak nr. 6464), betogen de verzoekende partijen dat alle zorgverstrekkers gelijk moeten worden behandeld wanneer de door hen verleende diensten betrekking hebben op ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter, omdat het eenzelfde zorgaanbod betreft.

B.32.1.1. De Ministerraad werpt de niet-vergelijkbaarheid op, aangezien de bevoegdheden van de artsen, enerzijds, en de bevoegdheden van de niet-artsen, anderzijds, dermate verschillend zouden zijn dat die categorieën niet vergelijkbaar zouden zijn.

B.32.1.2. Het gegeven dat de bevoegdheden van de artsen en de bevoegdheden van de niet-artsen, voor elke beroepscategorie apart, specifiek geregeld worden in de wet van 10 mei 2015, belet niet dat hun situaties te dezen kunnen worden vergeleken in het licht van het beginsel van de gelijkheid en de niet-discriminatie, nu zij allen diensten van medische verzorging verstrekken die in voorkomend geval btw-plichtig zouden kunnen zijn.

B.32.2.1. Volgens de Ministerraad dient artikel 44, § 1, 1<sup>o</sup>, van het BTW-Wetboek btw-richtlijnconform en grondwetsconform te worden geïnterpreteerd, zodat de btw-plicht voor behandelingen en ingrepen met een esthetisch karakter ook zou gelden voor tandartsen, vroedvrouwen, verpleegkundigen, zorgkundigen, organisaties van die beroepsbeoefenaars en paramedici.

B.32.2.2. Luidens de beslissing van de btw-administratie nr. E.T.127.740 van 22 maart 2016 geldt de btw-plicht voor behandelingen en ingrepen met een esthetisch karakter enkel voor artsen, geneesheren-specialisten, geneesheren-specialisten in de heelkunde en geneesheren-specialisten in de plastische, reconstructieve en esthetische heelkunde en niet voor niet-artsen. Dit wordt bevestigd door de beslissing van de btw-administratie nr. E.T.130.999 van 28 november 2016 waarin gesteld wordt dat « de uitsluiting van de medische vrijstelling op grond van artikel 44, § 1, 1<sup>o</sup>, tweede lid, van het Btw-wetboek [...] echter enkel [geldt] voor de artsen en niet voor de verpleegkundigen of andere zorgverstrekkers ». Die interpretatie stemt overeen met de tekst van de bestreden bepaling.

B.32.2.3. Het komt de wetgever toe de essentiële elementen van een belasting zelf vast te stellen. Zonder dat optreden van de wetgever kan de btw-plicht derhalve niet gelden voor niet-artsen, zodat het voormelde verschil in behandeling wel degelijk bestaat en niet aan de hand van een richtlijnconforme interpretatie, zoals de Ministerraad beweert, kan worden opgeheven.

B.32.3.1. Artikel 132, lid 1, e), van de btw-richtlijn bepaalt :

« De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen :

[...]

e) de door tandtechnici in het kader van de uitoefening van hun beroep verrichte diensten, alsmede de levering van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici ».

B.32.3.2. Dienaangaande moet worden opgemerkt dat artikel 132 van de btw-richtlijn in een btw-vrijstelling voorziet voor bepaalde activiteiten van algemeen belang. Het Hof van Justitie heeft bij zijn arrest *VDP Dental Laboratory e.a.* van 26 februari 2015 geoordeeld dat artikel 132 van de btw-richtlijn « niet alle activiteiten van algemeen belang [uitsluit] van de heffing van btw, maar [...] enkel de activiteiten [vrijstelt] die erin worden opgesomd en zeer gedetailleerd worden omschreven » (punt 45).

« De vrijstelling van de levering van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici dient te waarborgen dat de verstrekking van producten die samenhangen met de gezondheid niet ontoegankelijk wordt wegens de hogere kosten doordat de verstrekking ervan aan btw wordt onderworpen » (punt 46).

De toepassing van artikel 132, lid 1, c) en e), van de btw-richtlijn heeft tot gevolg dat de medische verzorging verleend door een tandarts of een niet-arts steeds vrijgesteld is van btw, waarbij onder « medische verzorging » dient te worden verstaan, elke dienst « die de diagnose, de behandeling of de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen, alsook de bescherming, het behoud of het herstel van de gezondheid van de mens tot doel [heeft] » (HvJ, 21 maart 2013, C-91/12, *PFC Clinic*, punt 28), alsook elke door een tandtechnicus verrichte dienst en de levering van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici.

B.32.3.3. In navolging van de rechtspraak van het Hof van Justitie, vermeld in B.27.5, moet worden aangenomen dat de behandelingen en ingrepen met een esthetisch karakter, verricht door een arts of een niet-arts, btw-plichtig zijn wanneer die behandelingen en ingrepen geen enkel therapeutisch doel hebben, onder voorbehoud evenwel van de in artikel 132, lid 1, e), vermelde uitzondering die altijd vrijgesteld is van de btw.

B.32.3.4. Wanneer de bepalingen van een richtlijn onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn en niet tijdig uitvoeringsmaatregelen zijn genomen, kunnen particulieren zich op die bepalingen beroepen tegenover elk nationaal voorschrift dat niet met de btw-richtlijn in overeenstemming is, en zich ook op die bepalingen beroepen voor zover deze

rechten vastleggen die particulieren tegenover de Staat kunnen doen gelden (HvJ, 28 november 2013, C-319/12, *MDDP*, punt 47).

Een overheid van een lidstaat daarentegen kan zich niet op een bepaling van een richtlijn beroepen om, zonder het optreden van de wetgever en in strijd met een grondwetsbepaling, een btw-plicht voor niet-artsen voor behandelingen en ingrepen met een esthetisch karakter in te voeren.

B.32.3.5. Het verschil in behandeling aangaande de btw-plicht dat bestaat tussen artsen en niet-artsen wanneer voormelde beroepscategorieën behandelingen of ingrepen uitvoeren met een esthetisch karakter, is niet in redelijkheid te verantwoorden.

B.32.4. Het eerste onderdeel van het enige middel in de zaak nr. 6464 en het tweede, het derde en het vierde middel in de zaak nr. 6465 zijn gegrond.

B.33.1. De verzoekende partijen voeren aan dat het bestreden artikel 110 van de wet van 26 december 2015, de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet schendt, omdat artsen enkel dan btw-plichtig zijn wanneer zij ingrepen en behandelingen uitvoeren met een esthetisch karakter, terwijl alle medische handelingen verricht door artsen, gelijk zijn (derde onderdeel van het enige middel in de zaak nr. 6464) en dus gelijk zouden moeten worden behandeld.

B.33.2. Rekening houdend met hetgeen is vermeld in B.28.1 tot B.28.6, is het verschil in behandeling inzake btw tussen ingrepen en behandelingen met een louter esthetisch karakter en ingrepen en behandelingen met een therapeutisch karakter, in redelijkheid te verantwoorden, gelet op het bepaalde in artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn en de redenen die daaraan ten grondslag liggen.

B.33.3. Het derde onderdeel van het enige middel in de zaak nr. 6464 is niet gegrond.

B.34.1. De verzoekende partijen voeren aan dat het bestreden artikel 110 van de wet van 26 december 2015, de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet schendt, omdat artsen die medische prestaties met een esthetisch karakter die niet zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur uitvoeren, btw-plichtig zijn, terwijl artsen die medische prestaties zonder een

therapeutisch doel die niet zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur uitvoeren, niet btw-plichtig zijn, terwijl voor dat verschil in behandeling geen redelijke verantwoording bestaat (derde onderdeel *bis* van het enige middel in de zaak nr. 6464).

B.34.2. De parlementaire voorbereiding bevestigt dat de btw-vrijstelling blijkens de bestreden bepaling niet beperkt is tot de medische verzorging met een therapeutisch doel, maar betrekking heeft op alle diensten die gewoonlijk door artsen worden verricht :

« De vrijstelling is dus persoonsgebonden en automatisch verbonden aan het beroep van arts, louter omwille van het feit dat een aantal, maar niet noodzakelijk alle van de door een arts gestelde handelingen in de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen inzake verplichte ziekte- en invaliditeitsverzekering zijn opgenomen » (*Parl. St.*, Kamer, 2015-2016, DOC 54-1520/001, p. 40).

In de beslissing van de btw-administratie nr. E.T.127.740 van 22 maart 2016 wordt eveneens vermeld dat moet worden aangenomen dat de medische btw-vrijstelling voor artsen « een zuiver gepersonaliseerd karakter [heeft] zonder enige wettelijke verwijzing naar de RIZIV-nomenclatuur ». Derhalve is de op artsen toepasselijke medische vrijstelling van btw niet beperkt tot het verstrekken van medische zorg, maar omvat zij alle verrichtingen die verband houden met de normale uitoefening van hun beroep.

B.34.3.1. Overeenkomstig de rechtspraak van het Hof van Justitie dient de btw-vrijstelling voor medische verzorging te worden beperkt tot de handelingen die betrekking hebben op de diagnose, de behandeling en de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen, waardoor andere handelingen verricht door artsen die btw-vrijstelling niet kunnen genieten (HvJ, 21 maart 2013, C-91/12, *PFC Clinic*, punt 29).

De vrijstellingen van de btw-richtlijn dienen strikt te worden uitgelegd, aangezien zij afwijken van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht (HvJ, 10 september 2002, C-141/00, *Kügler*, punt 28). Die vrijstellingen zijn autonome begrippen van Unierecht, die tot doel

hebben verschillen in de toepassing van het btw-stelsel tussen de lidstaten te voorkomen (HvJ, 20 november 2003, C-307/01, *d'Ambrumenil en Dispute Resolution Services*, punt 52).

Derhalve worden niet alle diensten vrijgesteld die in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen kunnen worden verricht, maar uitsluitend de medische verzorging, hetgeen een autonoom unierechtelijk begrip is :

« Andere door artsen verrichte diensten kunnen weliswaar eveneens het karakter hebben van een activiteit van algemeen belang, maar volgens de rechtspraak van het Hof stelt artikel 13, A, van de Zesde richtlijn niet alle activiteiten van algemeen belang vrij van BTW, maar uitsluitend die welke zeer gedetailleerd worden opgesomd en omschreven » (HvJ, 20 november 2003, C-307/01, *d'Ambrumenil en Dispute Resolution Services*, punt 54).

B.34.3.2. Hoewel de medische verzorging van de mens een therapeutisch doel moet hebben, dient het therapeutische doel van een dienst, volgens het Hof van Justitie, niet heel strikt te worden opgevat. Het doel van de medische verzorging is bepalend voor het antwoord op de vraag of de dienst van btw moet worden vrijgesteld. Indien een medische dienst wordt verricht in een context waarin kan worden vastgesteld dat het voornaamste doel van de dienst niet de bescherming, met inbegrip van instandhouding en herstel, van de gezondheid is, maar het verstrekken van een advies is waarom is gevraagd vóór het nemen van een beslissing met rechtsgevolgen, valt die dienst niet onder de btw-vrijstelling van artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn :

« Wanneer een dienst bestaat in de opstelling van een medisch deskundigenrapport, vergt deze dienstverrichting immers wel de medische bekwaamheden van de dienstverrichter, en kan hij 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. Deze dienst, die tot doel heeft een antwoord te geven op de in het expertiseverzoek gestelde vragen, wordt verricht om een derde in staat te stellen een beslissing te nemen die rechtsgevolgen zal hebben voor de betrokkene of voor anderen. Weliswaar kan om een medisch deskundigenrapport ook worden gevraagd door de betrokkene zelf en kan dit rapport indirect bijdragen tot de bescherming van zijn gezondheid, doordat een nieuw probleem wordt ontdekt of een eerdere diagnose bijgesteld, maar het voornaamste doel van elke verrichting van dit type is toch het voldoen aan een bij wet of overeenkomst gestelde voorwaarde in het besluitvormingsproces van anderen. Voor een dergelijke dienst kan de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, *sub c*, van de

Zesde richtlijn dus niet gelden » (HvJ, 20 november 2003, C-307/01, *d'Ambrumenil en Dispute Resolution Services*, punt 61).

B.34.3.3. Bijgevolg kunnen medische diensten van artsen enkel dan van de btw worden vrijgesteld wanneer zij een therapeutisch doel hebben.

B.34.4. Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie volgt dat het verschil in behandeling aangaande de btw-plicht tussen medische diensten met een esthetisch karakter die niet zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur, die btw-plichtig zijn, en andere medische diensten zonder een therapeutisch doel die niet zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur, en die niet btw-plichtig zijn, niet in redelijkheid is verantwoord.

B.34.5. Het derde onderdeel *bis* van het enige middel in de zaak nr. 6464 is gegrond.

B.35.1. De verzoekende partijen voeren aan dat het bestreden artikel 110 van de wet van 26 december 2015 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet schendt, aangezien medische ingrepen met een esthetisch karakter die zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur niet btw-plichtig zijn, terwijl medische ingrepen met een esthetisch karakter die niet zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur of die wel zijn opgenomen maar niet voor terugbetaling in aanmerking komen, wel btw-plichtig zijn, zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording bestaat (vierde onderdeel van het enige middel in de zaak nr. 6464).

B.35.2. De RIZIV-nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen is een gecodeerde lijst met de geneeskundige verstrekkingen die de ziekteverzekering (verzekering voor geneeskundige verzorging) geheel of gedeeltelijk vergoedt. De lijst en de wijzigingen worden in het *Belgisch Staatsblad* bekendgemaakt.

De opname van een behandeling of een ingreep in de RIZIV-nomenclatuur is van belang om, via de verplichte ziekteverzekering, een volledige of gedeeltelijke terugbetaling te verkrijgen van de medische verzorging. Dit betekent evenwel niet dat de opgenomen behandelingen of ingrepen noodzakelijkerwijs een therapeutisch karakter hebben, noch dat de niet-opgenomen behandelingen of ingrepen dat karakter noodzakelijkerwijs zouden ontberen.

B.35.3. Gelet op de rechtspraak van het Hof van Justitie, vermeld in B.27.5, die vereist dat de btw-vrijstelling wordt voorbehouden voor medische verzorging, is het criterium van onderscheid, te weten het al dan niet opgenomen zijn van een ingreep of een behandeling in de RIZIV-nomenclatuur, niet relevant om het door de wetgever beoogde doel te bereiken.

B.35.4. Het verschil in behandeling tussen medische ingrepen met een esthetisch karakter die zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur en medische ingrepen met een esthetisch karakter die niet zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur of die wel zijn opgenomen maar niet voldoen aan de voorwaarden om recht te geven op terugbetaling, is niet in redelijkheid verantwoord.

B.35.5. Het vierde onderdeel van het enige middel in de zaak nr. 6464 is gegrond.

B.36.1. De verzoekende partijen voeren aan dat het bestreden artikel 110 van de wet van 26 december 2015 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet schendt, doordat een niet te verantwoorden verschil in behandeling is doorgevoerd, voor wat betreft de btw-plicht, tussen artsen die voor- en nazorg verlenen bij ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter en artsen die voor- en nazorg verlenen bij ingrepen en behandelingen met een therapeutisch doel (vijfde middel in de zaak nr. 6465).

Volgens de verzoekende partijen zijn behandelingen en ingrepen van artsen die betrekking hebben op de voor- en de nazorg, identiek, zodat een verschil in behandeling, wat betreft de btw-plicht, niet te verantwoorden zou zijn.

B.36.2. Luidens de parlementaire voorbereiding is de btw verschuldigd wanneer een medische ingreep wordt verricht die louter esthetisch van aard is. In dat geval wordt de volledige behandeling vanaf de opname van de patiënten alsook het verblijf in het ziekenhuis aan de belasting onderworpen (*Parl. St.*, Kamer, 2015-2016, DOC 54-1520/001, pp. 42-43).

De beslissing van de btw-administratie nr. E.T.127.740 van 22 maart 2016 bepaalt dat de esthetische ingreep en behandeling op zich als hoofdhandeling moet worden beschouwd :

« De bij de hoofdhandeling aanverwante prestaties verricht door een arts al dan niet specialist, zoals onder meer de prestaties op het vlak van de cardiologie, pneumologie, neurologie, medische beeldvorming, anesthesie, nazorg ..., en die uitgevoerd worden ter voorbereiding, tijdens of volgend op de esthetische ingreep of behandeling zijn in beginsel onderworpen aan hetzelfde btw-regime als de hoofdhandeling, [...]».

[...] Bijkomende medische onderzoeken die door de behandelende arts naar aanleiding van het verrichten van de hoofdhandeling worden aangevraagd maar die op zich niet noodzakelijk zijn om die hoofdhandeling en de nazorg ervan te realiseren, worden niet beoogd en blijven volgens de gewone regels van de btw vrijgesteld ».

B.36.3. Aangaande de toepassing van de btw-richtlijn heeft het Hof van Justitie geoordeeld bij zijn arrest van 8 december 2016, C-208/15, *Stock '94*, dat voor de toepassing van de btw elke prestatie in de regel als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd, zoals blijkt uit artikel 1, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn :

« 27. Toch moeten in bepaalde omstandigheden meerdere formeel onderscheiden prestaties die afzonderlijk kunnen worden verricht en zodoende ieder als zodanig tot belastingheffing of tot vrijstelling kunnen leiden, worden beschouwd als één enkele prestatie wanneer zij niet zelfstandig zijn. Van één enkele prestatie is met name sprake wanneer twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige levert of verricht, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één enkele ondeelbare economische prestatie vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn. Dat is ook het geval wanneer een of meer prestaties de hoofdprestatie vormen, terwijl een of meer andere prestaties ondergeschikte prestaties zijn die het fiscale lot van de hoofdprestatie delen. Een prestatie moet met name als ondergeschikt aan een hoofdprestatie worden beschouwd wanneer zij voor de klant geen doel op zich is, maar een middel om optimaal te kunnen gebruikmaken van de hoofdprestatie van de dienstverrichter (arrest van 16 april 2015, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, C-42/14, EU:C:2015:229, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

28. Om te bepalen of de verrichte prestaties uit het oogpunt van de btw meerdere zelfstandige prestaties dan wel één enkele prestatie vormen, moet worden nagegaan wat de kenmerkende elementen van de betrokken handeling zijn (arresten van 17 januari 2013, *BGŻ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, punt 32, en 16 april 2015, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, C-42/14, EU:C:2015:229, punt 32).

29. Bij de bepaling of een uit meerdere prestaties bestaande transactie één enkele transactie vormt voor de btw, houdt het Hof rekening met het economische doel van die transactie (zie in die zin arresten van 19 november 2009, *Don Bosco Onroerend Goed*, C-461/08, EU:C:2009:722, punt 39; 28 oktober 2010, *Axa UK*, C-175/09, EU:C:2010:646, punt 23, en 27 september 2012, *Field Fisher Waterhouse*, C-392/11, EU:C:2012:597, punt 23). Bij zijn analyse neemt het Hof ook het belang van de ontvangers van de prestaties in overweging (zie in die zin arrest van 16 april 2015, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, C-42/14, EU:C:2015:229, punt 35) ».

B.36.4. Uit de voormelde rechtspraak van het Hof van Justitie dient te worden afgeleid dat als het doel van de ingreep of behandeling hetzelfde is, de onderscheiden prestaties aan hetzelfde btw-tarief moeten worden onderworpen.

Aangezien de voor- en de nazorg, als onderscheiden prestaties van een esthetische behandeling of ingreep, hetzelfde oogmerk nastreven, te weten een medische behandeling die niet de diagnose, de behandeling of de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen, alsook de bescherming, het behoud of het herstel van de gezondheid van de mens tot doel heeft, is het verschil in behandeling in redelijkheid verantwoord.

B.36.5. Het vijfde middel in de zaak nr. 6465 is niet gegrond.

B.37.1. De verzoekende partijen voeren een schending aan van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet door artikel 110 van de wet van 26 december 2015, aangezien de door artsen verstrekte geneesmiddelen en medische hulpmiddelen bij een ingreep of een behandeling met een esthetisch karakter onderworpen zouden zijn aan het btw-tarief van 21 %, terwijl de door artsen verstrekte geneesmiddelen en medische hulpmiddelen bij een ingreep of een behandeling met een therapeutisch doel (achtste middel in de zaak nr. 6465), dan wel de door artsen voorgeschreven en door patiënten zelf bij de apotheker gehaalde geneesmiddelen en medische hulpmiddelen bij een ingreep of een behandeling met een esthetisch karakter (negende middel in de zaak nr. 6465), onderworpen zouden zijn aan het btw-tarief van 6 %, zonder dat er voor dat verschil in behandeling een redelijke verantwoording bestaat.

B.37.2. Volgens de beslissing van de btw-administratie nr. E.T.127.740 van 22 maart 2016 worden de « leveringen van geneesmiddelen die onmiddellijk en rechtstreeks in verband staan met en/of worden gebruikt in het kader van [een] ingreep of behandeling [met een esthetisch karakter] » belast tegen het btw-tarief van 21 %.

Ingevolge artikel 1, tweede lid, a), van het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven worden geneesmiddelen en medische hulpmiddelen evenwel onderworpen aan het btw-tarief van 6 %.

B.37.3. In de btw-richtlijn is inderdaad bepaald dat de lidstaten één of twee verlaagde tarieven kunnen toepassen voor goederenleveringen of diensten die tot de in bijlage III genoemde categorieën behoren (artikel 98 van de btw-richtlijn). In bijlage III staat onder punt 3 vermeld : « farmaceutische producten van een soort die gewoonlijk gebruikt wordt voor de gezondheidszorg, het voorkomen van ziekten of voor medische en veterinaire behandelingen, met inbegrip van voorbehoedsmiddelen en producten bestemd voor de hygiënische bescherming van de vrouw ».

Bij zijn arrest van 17 januari 2013, C-360/11, *Commissie/Spanje*, heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat een verlaagd btw-tarief kan worden toegepast op goederen die aan twee voorwaarden voldoen :

« Ten eerste moet het gaan om ‘ farmaceutische producten ’ en ten tweede moeten deze producten ‘ gewoonlijk gebruikt worden voor de gezondheidszorg, het voorkomen van ziekten of voor medische en veterinaire behandelingen ’ » (punt 39).

Het begrip « farmaceutisch product » in de zin van punt 3 van bijlage III heeft een ruimere betekenis dan het begrip « geneesmiddel » in de zin van artikel 1 van de richtlijn 2001/83/EG van het Europees Parlement en de Raad van 6 november 2001 tot vaststelling van een communautair wetboek betreffende geneesmiddelen voor menselijk gebruik. Als farmaceutische producten worden niet alleen geneesmiddelen bedoeld maar ook andere bereidingen en farmaceutische artikelen, zoals watten, gaas, verband en dergelijke artikelen. Bovendien verwijst punt 3, laatste zin, van bijlage III, naar goederen die niet onder het begrip « geneesmiddel » in de zin van de richtlijn 2001/83/EG kunnen vallen, zoals « voorbehoedsmiddelen en producten bestemd voor de hygiënische bescherming van de vrouw » (*ibid.*, punt 45).

De farmaceutische producten moeten gewoonlijk worden gebruikt voor de gezondheidszorg, het voorkomen van ziekten of voor medische en veterinaire behandelingen, zodat het verlaagde btw-tarief alleen van toepassing kan zijn op eindproducten die rechtstreeks door de eindconsument kunnen worden gebruikt, met uitsluiting van producten die kunnen worden gebruikt bij de vervaardiging van geneesmiddelen, die normaal verder moeten worden verwerkt (*ibid.*, punt 47).

B.37.4. Uit de redactie van artikel 98 van de btw-richtlijn, inzonderheid uit het gebruik van het woord « kunnen », volgt dat de lidstaten niet verplicht zijn een verlaagd btw-tarief toe te passen op de geneesmiddelen en medische hulpmiddelen :

« Het is een mogelijkheid die de lidstaten krijgen, in afwijking van het beginsel dat het normale tarief van toepassing is » (HvJ, 9 maart 2017, C-573/15, *Oxycure Belgium*, punt 25).

De lidstaten kunnen ervoor kiezen een verlaagd btw-tarief toe te passen op bepaalde farmaceutische producten of specifieke medische uitrusting en tegelijkertijd het normale tarief toepassen op andere dergelijke goederen of uitrusting (*ibid.*, punt 26).

B.37.5. Indien een lidstaat ervoor opteert een verlaagd btw-tarief toe te passen op geneesmiddelen en medische hulpmiddelen in bepaalde gevallen en het normale btw-tarief in andere gevallen, dient te worden nagegaan of voor dat verschil in behandeling een redelijke verantwoording bestaat. Wanneer een lidstaat ervoor kiest gebruik te maken van de mogelijkheid om het verlaagde btw-tarief selectief toe te passen op bepaalde specifieke goederen of diensten die zijn vermeld in bijlage III bij de btw-richtlijn, moet hij het beginsel van de fiscale neutraliteit eerbiedigen (*ibid.*, punt 28), dat zich ertegen verzet dat soortgelijke goederen of diensten, die met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld (*ibid.*, punt 30).

B.37.6. Punt XVII van tabel A « Goederen en diensten onderworpen aan het tarief van 6 pct. » van het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 bepaalt :

« XVII. Geneesmiddelen en medische hulpmiddelen

1°

a) Elke enkelvoudige of samengestelde substantie bedoeld in artikel 1 van de wet van 25 maart 1964 op de geneesmiddelen en geregistreerd als geneesmiddel door de Minister die de Volksgezondheid onder zijn bevoegdheid heeft of waarvoor de vergunning voor het in de handel brengen bedoeld in artikel 1, § 1, eerste lid, 1) van het koninklijk besluit van 3 juli 1969 betreffende de registratie van geneesmiddelen ter kennis is gegeven aan de Minister die de Volksgezondheid onder zijn bevoegdheid heeft.

b) Bloed, bloedplaatjes, plasma en witte en rode bloedlichaampjes bestemd om te worden toegediend aan mens of dier voor therapeutisch of profylactisch gebruik en die niet bedoeld zijn in punt a) hiervoor.

c) Geneesmiddelen voor menselijk en diergeneeskundig gebruik die door de apotheker in zijn officina worden bereid en verkocht.

2° [...]

3° Watten, gaas, verband en dergelijke artikelen (zwachtels, pleisters, enz.), die een geneesmiddel met een bijkomende activiteit ten opzichte van het hulpmiddel bevatten of opgemaakt voor de verkoop in het klein voor geneeskundige of voor chirurgische doeleinden; tassen, dozen, trommels en dergelijke, gevuld met artikelen voor eerste hulp bij ongelukken.

4° Condomen.

5° Steriele hypodermatische wegwerpspuiten bestemd voor de inspuiting van insuline, waarop de daartoe nodige schaalverdeling in internationale insuline-eenheden is aangebracht; steriele wegwerpnaalden voor insuline-pennen.

6° Bloedafnamezakken die anticoagulantia bevatten.

7° Botcement dat antibiotica met een bijkomende activiteit ten opzichte van het hulpmiddel bevat.

8° Steriele visco-elastische substanties uitsluitend bestemd voor humane of veterinaire medische of chirurgische doeleinden ».

Die bepaling maakt geen onderscheid, wat het toe te passen tarief van 6 % betreft, naargelang het concrete gebruik van bedoelde geneesmiddelen en medische hulpmiddelen verband houdt met ingrepen of behandelingen met een therapeutisch karakter, dan wel met ingrepen of behandelingen met een louter esthetisch karakter.

B.37.7. Bijgevolg lijkt een interpretatie mogelijk te zijn waarbij ook de door artsen verstrekte geneesmiddelen en medische hulpmiddelen bij een ingreep of een behandeling met een esthetisch karakter onderworpen zouden zijn aan het btw-tarief van 6 %, zodat het bekritiseerde verschil in behandeling niet zou bestaan.

Het onderzoek van het achtste middel in de zaak nr. 6465 vereist bijgevolg dat voorafgaandelijk de vraag wordt beslecht of artikel 98 van de btw-richtlijn, in samenhang gelezen met de punten 3 en 4 van bijlage III bij die richtlijn, met name uit het oogpunt van het beginsel van de fiscale neutraliteit, al dan niet eraan in de weg staat dat een nationale bepaling een verlaagd btw-tarief toepast op geneesmiddelen en medische hulpmiddelen die worden verstrekt naar aanleiding van een ingreep of een behandeling met een therapeutisch karakter, terwijl geneesmiddelen en medische hulpmiddelen die worden verstrekt naar

aanleiding van een ingreep of een behandeling met een louter esthetisch karakter, en daarmee nauw samenhangen, worden onderworpen aan het normale btw-tarief.

B.37.8. Alvorens ten gronde uitspraak te doen over het achtste en het negende middel in de zaak nr. 6465 dient de in het dictum vermelde tweede prejudiciële vraag te worden gesteld aan het Hof van Justitie van de Europese Unie.

### *2.2.2. De andere middelen of onderdelen van middelen*

B.38.1. De verzoekende partijen voeren aan dat het bestreden artikel 110 van de wet van 26 december 2015 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet schendt, aangezien de verpleging in het ziekenhuis, naar aanleiding van een ingreep of behandeling met een esthetisch karakter, btw-plichtig zou zijn, terwijl de verpleging buiten het ziekenhuis, naar aanleiding van een ingreep of behandeling met een esthetisch karakter, niet btw-plichtig zou zijn, zonder dat voor dat verschil in behandeling een redelijke verantwoording bestaat (tweede onderdeel van het enige middel in de zaak nr. 6464).

B.38.2.1. De parlementaire voorbereiding bevestigt dat de verpleegkundige zorg in het kader van een zuiver cosmetische behandeling in het ziekenhuis wordt uitgesloten van de btw-vrijstelling, terwijl de verpleegkundige zorg buiten het ziekenhuis in het kader van eenzelfde cosmetische behandeling vrijgesteld is van btw. Dat verschil in behandeling is, volgens de parlementaire voorbereiding, verantwoord :

« - de prestaties van verpleegkundigen die worden verricht in het ziekenhuis zijn vervat in de algemene ligdagprijs; het is om praktische redenen onmogelijk om de prestaties van de verpleegkundigen uit de algemene ligdagprijs te lichten en als dusdanig vrij te stellen; de prestaties van de verpleegkundigen vormen met andere woorden een onderdeel van de ziekenhuisverpleging en de medische verzorging die in voorkomend geval voor de totale prijs zal worden belast;

- de verpleegkundigen die actief zijn in het ziekenhuis zijn overigens meestal in dienstverband tewerkgesteld. Zij handelen, in tegenstelling tot vele thuisverplegers, dus in ondergeschikt verband zodat de btw-plicht zelfs niet aan de orde is (artikel 4, § 1, van het [BTW-Wetboek]);

- zoals hierboven gezegd, vallen alleen de ingrepen en behandelingen die uitsluitend de verfraaiing of verbetering van het uiterlijk tot doel hebben niet onder het begrip ‘ medische verzorging ’. Het oordeel van de behandelende arts is bepalend of een ingreep of behandeling al dan niet zuiver cosmetisch van aard is. Aan de hand van het medisch dossier in het ziekenhuis is het dan ook perfect mogelijk om de prestaties van verpleegkundigen die worden verstrekt in het ziekenhuis in dat verband te linken aan een al dan niet vrijgestelde ingreep. Dit verband is al veel minder duidelijk in het kader van de nazorg die door verpleegkundigen thuis wordt verstrekt aan de patiënt. Zij hebben immers geen rechtstreekse toegang tot het medisch dossier van de behandelende arts in het ziekenhuis. Zij kunnen derhalve onmogelijk een oordeel in dat verband vellen;

- in principe moet men zich als btw-belastingplichtige identificeren van zodra men de intentie heeft om geregeld belastbare handelingen te stellen; van zodra een verpleegkundige in het kader van de thuisverpleging zou worden geconfronteerd met een patiënt die een zuiver cosmetische (en dus niet vrijgestelde) ingreep heeft ondergaan, zou deze zich dus moeten laten identificeren als btw-belastingplichtige. Het is duidelijk dat dit om praktische redenen niet mogelijk is, te meer omdat de verpleegkundige niet weet of hij in de toekomst nog dergelijke patiënten zal behandelen » (*Parl. St.*, Kamer, 2015-2016, DOC 54-1520/001, pp. 43-44).

B.38.2.2. De beslissing van de btw-administratie nr. E.T.127.740 bevestigt dat standpunt. Zo blijven de thuiszorgprestaties die door andere zorgverleners worden verricht bij een patiënt na de hospitalisatie voor een met btw belaste ingreep of behandeling, volledig vrijgesteld van btw (artikel 44, § 1, 2°, van het BTW-Wetboek).

« Deze andere zorgverstrekkers [...] hebben overigens geen rechtstreekse toegang tot het medisch dossier van de behandelende arts in het erkend ziekenhuis of privé kliniek. Hierdoor is het voor hen zelfs materieel onmogelijk om hun dienstprestaties in verband te brengen met een met btw belaste ingreep of behandeling » (beslissing van de btw-administratie nr. E.T.127.740, nr. 28).

In de beslissing van de btw-administratie nr. E.T.130.999 van 28 november 2016 wordt bovendien verduidelijkt dat, alhoewel zelfstandige verpleegkundigen wel toegang hebben tot het medisch dossier van de patiënt, dit niet tot gevolg heeft dat de medische vrijstelling, op grond van artikel 44, § 1, 1°, tweede lid, van het BTW-Wetboek, niet meer zou gelden voor hen.

B.38.3. Uit het koninklijk besluit van 25 april 2002 betreffende de vaststelling en de vereffening van het budget van financiële middelen van de ziekenhuizen en uit de gecoördineerde wet van 10 juli 2008 op de ziekenhuizen en andere verzorgingsinrichtingen volgt dat de exacte kosten van een dienst, geleverd door een verpleegkundige aan een patiënt, niet bekend zijn, ongeacht of de verleende dienst een esthetische ingreep is of niet.

Onder verpleegdagprijs dient immers te worden verstaan het forfaitaire bedrag dat de kosten dekt van het verblijf en de verzorging in een ziekenhuis, met uitzondering van de geneesmiddelen, de honoraria voor de verstrekkingen en de eventuele supplementen.

De verpleegkundige zorg buiten het ziekenhuis wordt daarentegen gefactureerd per patiënt en per prestatie.

B.38.4. Bij zijn arrest van 10 juni 2010, C-86/09, *Future Health Technologies*, heeft het Hof van Justitie verduidelijkt dat artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn betrekking heeft op medische diensten die buiten het in artikel 132, lid 1, b), bedoelde kader worden verricht, zowel op het particuliere adres van de zorgverstrekker als thuis bij de patiënt of op elke andere plaats (punt 36).

Derhalve geldt de btw-vrijstelling voor de medische verzorging ongeacht de plaats waar die medische verzorging wordt verstrekt en geldt de btw-plicht voor de medische verzorging bij ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter eveneens ongeacht de plaats waar de medische verzorging plaatsvindt.

B.38.5. Rekening houdend met de rechtspraak van het Hof van Justitie is het verschil in behandeling tussen de medische verzorging buiten het ziekenhuis en de medische verzorging binnen het ziekenhuis, naar aanleiding van een ingreep of behandeling met een esthetisch karakter, in redelijkheid niet verantwoord.

B.38.6. Het tweede onderdeel van het enige middel in de zaak nr. 6464 is gegrond.

B.39.1. De verzoekende partijen voeren aan dat het bestreden artikel 110 van de wet van 26 december 2015 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de artikelen 49 en 56 van het VWEU en met de btw-richtlijn, schendt, doordat het bestreden artikel niet in een btw-vrijstelling zou voorzien voor de ziekenhuisverpleging en medische verzorging die plaatsvindt vóór en na een esthetische behandeling, noch voor de daarmee samenhangende goederenleveringen of diensten, terwijl de artikelen 49 en 56 van het VWEU voorzien in de vrijheid van vestiging en dienstverlening binnen de Europese Unie en artikel 132, lid 1, b) en c), van de btw-richtlijn stelt dat alle lidstaten verplicht zijn in een

algemene btw-vrijstelling te voorzien voor de ziekenhuisverpleging en de medische verzorging en niet zou toelaten dat lidstaten voor bepaalde van die handelingen een btw-heffing invoeren (zesde en zevende middel in de zaak nr. 6465).

B.39.2. Rekening houdend met wat is vermeld in B.27.5, namelijk dat, in overstemming met de rechtspraak van het Hof van Justitie, de btw-vrijstelling enkel kan gelden voor medische diensten die als doel de bescherming, met inbegrip van het behoud of herstel, van de gezondheid van de mens hebben, mag de btw-vrijstelling in elke lidstaat enkel gelden voor medische diensten die een therapeutisch doel hebben en niet voor medische diensten met een louter esthetisch doel.

Derhalve valt niet in te zien dat er ten aanzien van behandelingen en ingrepen met een esthetisch karakter een verschil in behandeling zou bestaan tussen de lidstaten, zodat er geen sprake kan zijn van een schending van de artikelen 49 en 56 van het VWEU, noch van de btw-richtlijn.

B.39.3. Bovendien heeft het Hof van Justitie aangaande de toepassing van de btw-richtlijn geoordeeld dat voor de toepassing van de btw elke prestatie normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd, zoals blijkt uit artikel 1, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn, maar dat in bepaalde omstandigheden meerdere formeel onderscheiden prestaties die afzonderlijk kunnen worden verricht en zodoende ieder als zodanig tot belastingheffing of tot vrijstelling kunnen leiden, kunnen worden beschouwd als één enkele prestatie wanneer zij niet zelfstandig zijn. Van één enkele prestatie is, zoals reeds is vermeld in B.36.3, met name sprake wanneer twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige levert of verricht, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één enkele ondeelbare economische prestatie vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn. Dat is ook het geval wanneer een of meer prestaties de hoofdprestatie vormen, terwijl een of meer andere prestaties ondergeschikte prestaties zijn die het fiscale lot van de hoofdprestatie delen. Een prestatie moet met name als ondergeschikt aan een hoofdprestatie worden beschouwd wanneer zij voor de klant geen doel op zich is, maar een middel om optimaal te kunnen gebruikmaken van de hoofdprestatie van de dienstverrichter (HvJ, 8 december 2016, C-208/15, *Stock '94*, punt 27).

Uit de voormelde rechtspraak kan worden afgeleid dat als het doel van de ingreep of behandeling hetzelfde is, de onderscheiden prestaties aan hetzelfde btw-tarief moeten worden onderworpen, zodat te dezen ook de voor- en de nazorg, als prestaties die verbonden zijn met een esthetische behandeling of ingreep, aan hetzelfde btw-tarief worden onderworpen als de ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter.

B.39.4. Derhalve wordt niet aannemelijk gemaakt dat er ten aanzien van de voor- en nazorg van behandelingen en ingrepen met een esthetisch karakter een verschil in behandeling bestaat tussen de lidstaten, zodat de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de artikelen 49 en 56 van het VWEU en met de btw-richtlijn, niet geschonden zijn.

B.39.5. Het zesde middel in de zaak nr. 6465 is niet gegrond.

B.39.6. Ook voor wat de samenhangende goederenleveringen en diensten betreft, staat vast dat als het doel van de ingreep of behandeling hetzelfde is, de onderscheiden prestaties aan hetzelfde btw-tarief moeten worden onderworpen, waardoor de btw-heffing enkel van toepassing zal zijn op diensten en goederenleveringen die verband houden met, dan wel inherent zijn aan de esthetische ingreep of behandeling die niet beantwoordt aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor terugbetaling overeenkomstig de RIZIV-regeling.

Echter, het niet-opnemen in artikel 44, § 2, 1°, a), van het BTW-Wetboek van de ingevolge artikel 134 van de btw-richtlijn niet-vrijgestelde goederenleveringen en diensten heeft tot gevolg dat het toepassingsgebied van de btw-plicht niet in overeenstemming is met de vereisten van die richtlijn, zodat de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de artikelen 49 en 56 van het VWEU en met de btw-richtlijn, worden geschonden.

B.39.7. Het zevende middel in de zaak nr. 6465 is gegrond, in zoverre voor de samenhangende goederenleveringen en diensten niet in de uitzonderingen is voorzien, zoals is bepaald in artikel 134 van de btw-richtlijn.

B.40.1. De verzoekende partijen voeren een schending aan door artikel 110 van de wet van 26 december 2015 van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de artikelen 49 en 56 van het VWEU en met de btw-richtlijn, doordat patiënten die zijn aangesloten bij een Belgische ziekteverzekering en patiënten die niet zijn aangesloten bij een Belgische ziekteverzekering verschillend worden behandeld voor wat betreft het door hen te betalen btw-tarief op esthetische behandelingen of ingrepen die zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur; enkel de tweede categorie van patiënten zou een btw-heffing van 21 % moeten betalen.

B.40.2. Het nieuwe artikel 44, § 1, 1<sup>o</sup>, van het BTW-Wetboek voorziet in een principiële btw-vrijstelling voor esthetische handelingen of ingrepen die in de RIZIV-nomenclatuur zijn opgenomen en waarbij de terugbetalingsvoorwaarden zijn vervuld. Immers, de btw-vrijstelling geldt niet voor, enerzijds, niet in de RIZIV-nomenclatuur opgenomen esthetische behandelingen of ingrepen en, anderzijds, wel in de RIZIV-nomenclatuur opgenomen behandelingen en ingrepen maar waarbij de terugbetalingsvoorwaarden niet zijn vervuld.

De opname van een behandeling of een ingreep in de RIZIV-nomenclatuur is van belang om, via de verplichte ziekteverzekering, een volledige of gedeeltelijke terugbetaling te verkrijgen van de medische verzorging, maar betekent niet noodzakelijkerwijs dat de medische verzorging een therapeutisch karakter heeft, zoals is vermeld in B.35.2.

B.40.3. Volgens de Ministerraad dient het bestreden artikel 110 van de wet van 26 december 2015 zo te worden begrepen dat het al dan niet beantwoorden aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor een tegemoetkoming uitsluitend de vraag raakt of behandelingen principieel in aanmerking kunnen komen voor terugbetaling, ongeacht de vraag of de patiënt in kwestie hiervoor concreet in aanmerking komt.

In die interpretatie zou het door de verzoekende partijen opgeworpen verschil in behandeling niet bestaan.

B.40.4. Echter, zoals reeds is vermeld in B.28.6.2 en B.32.2.3, moet uit de artikelen 170, § 2, en 172, tweede lid, van de Grondwet worden afgeleid 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, en is de

fiscale aangelegenheid een bevoegdheid die door de Grondwet aan de wet wordt voorbehouden, waarbij het de wetgever toekomt de essentiële elementen daarvan 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.

B.40.5. Derhalve kan niet worden aangenomen dat de btw-vrijstelling ook zou gelden voor patiënten zonder Belgische ziekteverzekering voor esthetische behandelingen of ingrepen die zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur maar waarbij aan de terugbetalingsvoorwaarden niet is voldaan, zodat het verschil in behandeling wel degelijk bestaat en niet ongedaan gemaakt kan worden door een beroep te doen op een richtlijnconforme interpretatie.

B.40.6. Gelet op hetgeen is vermeld in B.35.3 en rekening houdend met de rechtspraak van het Hof van Justitie, zoals is vermeld in B.27.5, die vereist dat de btw-vrijstelling wordt voorbehouden voor de medische verzorging, is het criterium van onderscheid, te weten het al dan niet beantwoorden aan de terugbetalingsvoorwaarden in de RIZIV-nomenclatuur, niet relevant om het door de wetgever beoogde doel te bereiken.

B.40.7. Het tiende middel in de zaak nr. 6465 is gegrond.

B.41.1. De verzoekende partijen betogen dat het bestreden artikel 110 van de wet van 26 december 2015 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de artikelen 49 en 56 van het VWEU en met de btw-richtlijn, schendt, aangezien daardoor een verschil in behandeling zou worden doorgevoerd tussen patiënten die een esthetische behandeling of ingreep met een esthetisch karakter laten uitvoeren vanwege een fysieke aandoening en patiënten die een esthetische behandeling of ingreep met een esthetisch karakter laten uitvoeren vanwege een psychische aandoening; enkel de eerste categorie van patiënten zou geen btw moeten betalen (elfde middel in de zaak nr. 6465).

B.41.2. Zodra een ingreep een therapeutisch doel heeft, ook al moet het « therapeutisch doel van een dienst [niet noodzakelijkerwijze] bijzonder strikt [...] worden opgevat », namelijk een dienst « die de diagnose, de behandeling en, voor zoveel mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen tot doel » heeft, is die ingreep niet btw-plichtig.

De « loutere subjectieve opvatting van de persoon die een esthetische ingreep ondergaat en die bijvoorbeeld van esthetische dan wel van psychologische aard is, [is] op zich niet beslissend [...] voor de beoordeling of deze ingreep een therapeutisch doel heeft ». Enkel « de omstandigheden [dat] dergelijke ingreep wordt verstrekt of verricht door een medisch bevoegd persoon of dat het doel van deze ingreep door een dergelijke persoon wordt bepaald, [kunnen] een rol [...] spelen bij de beantwoording van de vraag of ingrepen onder het begrip ‘ medische verzorging ’ in de zin van voornoemd artikel 132, lid 1, *sub b)* en *c)*, vallen » (*Parl. St.*, Kamer, 2015-2016, DOC 54-1520/001, p. 39).

B.41.3. Aangezien de btw-vrijstelling voor medische verzorging enkel kan gelden voor medische diensten met als doel de bescherming, met inbegrip van het behoud of herstel, van de gezondheid van de mens, is het daarbij onbelangrijk of de aandoening die wordt behandeld, fysiek dan wel psychisch van aard is. Zodra een ingreep of een behandeling een therapeutisch doel heeft, is die behandeling of ingreep blijvend van btw vrijgesteld.

Het staat aan de behandelende arts die de ingreep of behandeling uitvoert, in eer en geweten het therapeutische of reconstructieve doel van de ingreep of behandeling te bepalen.

B.41.4. Het elfde middel in de zaak nr. 6465 is niet gegrond.

*Wat de handhaving van de gevolgen van de te vernietigen bepalingen betreft*

B.42.1. De Ministerraad verzoekt het Hof, in ondergeschikte orde, de gevolgen van de in voorkomend geval te vernietigen bepalingen te handhaven, om de wetgever toe te laten de richtlijn 2006/112/EG verder om te zetten en de in voorkomend geval vast te stellen ongrondwettigheid ongedaan te maken.

B.42.2. Het Hof dient ter zake rekening te houden met de beperkingen die uit het recht van de Europese Unie voortvloeien inzake de handhaving van de gevolgen van nationale normen die dienen te worden vernietigd omdat zij in strijd zijn met dat recht (HvJ, grote kamer, 8 september 2010, C-409/06, *Winner Wetten*, punten 53-69; HvJ, grote kamer, 28 februari 2012, C-41/11, *Inter-Environnement Wallonie en Terre wallonne*, punten 56-63).

In de regel kan dit enkel onder de voorwaarden die door het Hof van Justitie in antwoord op een prejudiciële vraag worden vastgesteld. Bijgevolg dient de derde in het dictum vermelde prejudiciële vraag te worden gesteld aan het Hof van Justitie van de Europese Unie.

Om die redenen,

het Hof

stelt aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vragen :

1. 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 ?

2. Dienen artikel 132, lid 1, b), c) en e), artikel 134 en artikel 98 van de richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, in samenhang gelezen met de punten 3 en 4 van bijlage III bij die richtlijn, met name uit het oogpunt van het beginsel van de fiscale neutraliteit, aldus te worden geïnterpreteerd :

a) dat zij in de weg staan aan een nationale bepaling die voorziet in een verlaagd btw-tarief dat van toepassing is op geneesmiddelen en medische hulpmiddelen die worden verstrekt naar aanleiding van een ingreep of een behandeling met een therapeutisch karakter, terwijl geneesmiddelen en medische hulpmiddelen die worden verstrekt naar aanleiding van een ingreep of een behandeling met een louter esthetisch karakter, en daarmee nauw samenhangen, worden onderworpen aan het normale btw-tarief;

b) dan wel, dat zij een gelijke behandeling van beide voormelde gevallen toestaan of opleggen ?

3. 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 ?

Aldus gewezen in het Nederlands, het Frans en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 28 september 2017.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

E. De Groot