

Rolnummer 7476
Arrest nr. 175/2021 van 2 december 2021

## A R R E S T

---

*In zake* : de prejudiciële vraag betreffende de artikelen 2, eerste lid, en 18, § 1, 2°, gelezen in samenhang met artikel 44, § 1, 2°, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, gesteld door de Ondernemingsrechtbank te Antwerpen, afdeling Antwerpen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters L. Lavrysen en P. Nihoul, en de rechters J.-P. Moerman, T. Giet, R. Leysen, J. Moerman, M. Pâques, Y. Kherbache, T. Detienne en D. Pieters, bijgestaan door de griffier F. Meersschant, onder voorzitterschap van voorzitter L. Lavrysen,

wijst na beraad het volgende arrest :

\*

\* \*

### I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij vonnis van 5 november 2020, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 9 december 2020, heeft de Ondernemingsrechtbank te Antwerpen, afdeling Antwerpen, de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schenden de artikelen 2, lid 1 en 18, § 1, 2° van het Wetboek BTW, samen gelezen met artikel 44, § 1, 2° van dit Wetboek, en geïnterpreteerd in het licht van artikel 132, 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 en van het beginsel van fiscale neutraliteit, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet,

indien zij zo worden geïnterpreteerd dat de diensten van terbeschikkingstelling van zorgpersoneel steeds onderworpen is aan het gewone BTW-tarief,

doordat patiënten verzorgd door beroepsbeoefenaars die werden uitgezonden door ondernemingen die geen overeenkomst van aanneming van werk hebben gesloten met de zorginstelling (de meerprijs veroorzaakt door) de BTW doorgerekend zullen krijgen, en in de alle andere gevallen (verzorging door een uitzendkracht uitgezonden door een onderneming die wel een overeenkomst van aanneming van werk heeft gesloten, dan wel verzorging door een beroepsbeoefenaar die als werknemer, zelfstandige, via een vennootschap werkt) niet ? ».

Memories zijn ingediend door :

- de nv « Maandag België Flex », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. J. Oprenyeszk, advocaat bij de balie te Brussel;

- de vzw « Ter Harte », de nv « Atlantis », de vzw « Sint-Vincentius » en de vzw « Centrum voor Coördinatie en Logistiek », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. J.-R. Dirix, advocaat bij de balie te Brussel;

- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. K. Maenhout, advocaat bij de balie van Antwerpen.

Memories van antwoord zijn ingediend door :

- de vzw « Ter Harte » en anderen;

- de Ministerraad.

Bij beschikking van 6 oktober 2021 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers D. Pieters en M. Pâques te hebben gehoord, beslist dat de zaak in staat van wijzen is, 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 20 oktober 2021 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 20 oktober 2021 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. *De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil*

De nv «Maandag België Flex», eiseres in het bodemgeschil, stelde in 2018 verpleegkundigen als uitzendkrachten ter beschikking van de vzw «Ter Harte», de nv «Atlantis», de vzw «Sint-Vincentius» en de vzw «Centrum voor Coördinatie en Logistiek» (hierna : de vzw «Ter Harte» e.a.), verwerende partijen in het bodemgeschil, die onder de naam «Orpea» rust- en verzorgingstehuizen uitbaten.

De nv «Maandag België Flex» heeft voor die prestaties facturen gericht aan de voormelde rechtspersonen. De hoofdsom van die facturen werd voldaan, maar niet de belasting over de toegevoegde waarde (btw), reden waarom de nv «Maandag België Flex» de vzw «Ter Harte» e.a. heeft gedagvaard voor de verwijzende rechter. Voor de verwijzende rechter voeren partijen betwisting over het feit of de geleverde prestaties vrijgesteld zijn van btw.

Volgens de verwijzende rechter is de vraag aan de orde of de patiënt, zoals in het geschil voor de verwijzende rechter, die prestaties aangerekend krijgt die geleverd werden door een verpleegkundige via een terbeschikkingstelling van personeel en van wie de terbeschikkingstelling niet vrijgesteld wordt van btw (en aan wie die kosten zullen worden doorgerekend) wordt gediscrimineerd ten opzichte van de patiënt aan wie de diensten worden doorgerekend van een verpleegkundige die hetzij onder arbeidsovereenkomst staat, hetzij zelfstandig werkt, hetzij ter beschikking wordt gesteld door een onderneming met wie de zorginstelling een overeenkomst van aanneming van werk heeft gesloten (en aan wie de kosten verbonden met de btw niet zullen worden doorgerekend).

Daarop stelt de verwijzende rechter de bovenvermelde prejudiciële vraag.

## III. *In rechte*

- A -

A.1.1. Volgens de vzw «Ter Harte» e.a. wordt er een verschil in behandeling ingesteld tussen categorieën van patiënten, indien de artikelen 2, eerste lid, 18, § 1, 2°, en 44, § 1, 2°, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna : het WBTW) zo worden geïnterpreteerd dat een zorginstelling btw verschuldigd is voor de terbeschikkingstelling van zorgpersoneel door een onderneming waarmee zij geen aannemingsovereenkomst heeft, terwijl de diensten verricht door verpleegkundigen vrijgesteld zijn van btw indien er wel een aannemingsovereenkomst is gesloten of indien het zorgpersoneel betreft dat als werknemer, zelfstandige of via een onderneming verpleegkundige handelingen verricht. In het eerste geval zullen de patiënten de btw doorgerekend krijgen en dus een hogere factuur ontvangen, terwijl dat in het tweede geval niet zal gebeuren.

Anders dan de nv «Maandag België Flex» opmerkt, berust de prejudiciële vraag volgens de vzw «Ter Harte» e.a. niet op een verkeerde lezing van de richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 «betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde» (hierna : de btw-richtlijn). Zo mogen de lidstaten de diensten van auteurs, kunstenaars, vertolkers van kunstwerken, blijven vrijstellen, met uitzondering van het ter beschikking stellen van personeel aan belastingplichtigen, terwijl uitdrukkelijk wordt gesteld dat die uitzondering niet geldt voor de beoefenaars van medische beroepen. De vrijstelling voor de terbeschikkingstelling van personeel blijft derhalve mogelijk voor zover zij betrekking heeft op de diensten van beoefenaars van medische beroepen, zoals verpleegkundigen.

De vzw «Ter Harte» e.a. volgen de nv «Maandag België Flex» evenmin in haar stelling dat het antwoord op de gestelde prejudiciële vraag niet relevant is voor de oplossing van het bodemgeschil. In zoverre de door hen verschuldigde btw voor hen een niet-aftrekbare post vormt, zouden zij een financieel verlies lijden, indien zij dit niet zouden doorrekenen aan de patiënten. Aangezien de vzw «Ter Harte» e.a. dus gedwongen zijn om de door

hen verschuldigde btw door te rekenen aan de patiënten, is het niet alleen duidelijk dat het antwoord op de gestelde prejudiciële vraag relevant is voor de oplossing van het bodemgeschil, maar ook dat er wel degelijk sprake is van een verschil in behandeling dat het gevolg is van de in het geding zijnde bepalingen van het WBTW.

A.1.2. Volgens de vzw « Ter Harte » e.a. heeft de vrijstelling van btw bij medische en paramedische beroepen tot doel de kosten van de medische verzorging te beperken en die verzorging beter toegankelijk te maken en te houden voor particulieren. Zij voeren aan dat het in het geding zijnde verschil in behandeling absoluut niet bijdraagt tot dat doel, maar er integendeel toe bijdraagt dat één categorie van patiënten hogere kosten van medische verzorging zal betalen, terwijl die categorie van personen exact dezelfde zorg kan hebben gekregen als de categorie van patiënten die geen btw doorgerekend kunnen krijgen. In die interpretatie moet de prejudiciële vraag volgens de vzw « Ter Harte » e.a. bevestigend worden beantwoord.

A.1.3.1. Volgens de vzw « Ter Harte » e.a. kunnen de in het geding zijnde bepalingen van het WBTW echter ook grondwetsconform worden geïnterpreteerd. Het was immers nooit de bedoeling van de wetgever om een verschil in behandeling te creëren tussen verpleegkundige diensten naar gelang van de juridische vorm en de gekozen arbeidsrelatie in het kader waarvan die diensten worden verricht.

Al betreffen de diensten verricht door uitzendkantoren geen diensten « verricht door een instelling van sociale aard » en zijn ze dus in principe aan btw onderworpen, belet dit volgens de vzw « Ter Harte » e.a. echter niet dat uitzendkantoren van btw vrijgestelde diensten kunnen verrichten, doordat zij verpleegkundigen tewerkstellen, van wie de prestaties wel vrijgesteld zijn van btw. De vzw « Ter Harte » e.a. verwijzen hiertoe naar rechtspraak van het Hof van Justitie, naar luid waarvan de vrijstelling voor medische prestaties afhankelijk is van objectieve redenen gebaseerd op de beroepskwalificaties van de zorgverleners en niet van de rechtsvorm van de belastingplichtige die de voormelde medische diensten verricht, en naar luid waarvan voor de interpretatie van de vrijstelling voor verpleegkundige diensten rekening moet worden gehouden met de doelstelling om de kosten van de medische verzorging te verlagen. Aangezien verpleegkundige diensten vrijgesteld zijn van btw, geldt dit derhalve ook voor de terbeschikkingstelling van verpleegkundig personeel door een uitzendkantoor. Enkel op die wijze kan de doelstelling van de btw-vrijstelling voor verpleegkundige diensten worden bereikt.

In die interpretatie, schenden de voormelde bepalingen van het WBTW de in de prejudiciële vraag vermelde referentienormen niet.

A.1.3.2. Anders dan de nv « Maandag België Flex » en de Ministerraad stellen, mag er volgens de vzw « Ter Harte » e.a. geen onderscheid worden gemaakt tussen de dienst die bestaat in de terbeschikkingstelling van personeel en de verpleegkundige diensten. Voor de toepassing van de btw-regelgeving moet de aard van een dienst vanuit het standpunt van de afnemer worden bekeken. Aangezien het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat verrichtingen van diensten die vanuit het oogpunt van de consument gelijk of soortgelijk zijn en aan dezelfde behoeften van deze laatste voldoen, gelijk moeten worden behandeld, moet de btw-vrijstelling ook worden toegepast op de terbeschikkingstelling van medisch personeel. De verwijzing door de Ministerraad naar het fiscaal neutraliteitsbeginsel doet hieraan geen afbreuk, nu het gelijkheidsbeginsel hierop voorrang heeft.

A.1.4. In ondergeschikte orde, indien de betrokken Europese regelgeving en rechtspraak onvoldoende duidelijk zouden zijn, verzoeken de vzw « Ter Harte » e.a. het Grondwettelijk Hof om twee prejudiciële vragen te stellen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie, waarbij de eerste prejudiciële vraag peilt naar de interpretatie die aan artikel 132, lid 1, c), en artikel 28 van de btw-richtlijn moet worden gegeven, en de tweede betrekking heeft op de verenigbaarheid van de voormelde richtlijn met artikel 20 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, in zoverre de eerste vraag in het nadeel van de vzw « Ter Harte » e.a. zou moeten worden beantwoord.

A.2.1. De nv « Maandag België Flex » voert aan dat de prejudiciële vraag berust op een verkeerde lezing van de btw-richtlijn. De verwijzende rechter gaat er immers van uit dat die richtlijn de lidstaten de keuze biedt om diensten inzake terbeschikkingstelling van personeel vrij te stellen van btw, terwijl uit de richtlijn volgt dat lidstaten diensten inzake terbeschikkingstelling van personeel helemaal niet mogen vrijstellen van btw. Aangezien de prejudiciële vraag dus steunt op een keuzevrijheid die in werkelijkheid niet bestaat, faalt zij naar recht.

A.2.2. Voorts werpt de nv « Maandag België Flex » op dat het antwoord op de gestelde prejudiciële vraag niet relevant is voor de oplossing van het bodemgeschil. Het verschil in behandeling dat de vzw « Ter Harte » e.a. aanklagen is geen rechtstreeks gevolg van het al dan niet toepasselijk zijn van btw op de prestaties van terbeschikkingstelling van personeel geleverd door de nv « Maandag België Flex », maar berust louter op een eenzijdige beslissing van de vzw « Ter Harte » e.a. om de btw die zij verschuldigd zijn door te rekenen aan de patiënten.

A.2.3. Verder is de nv « Maandag België Flex » van mening dat er in elk geval geen sprake is van een verschil in behandeling tussen twee categorieën van patiënten. De verwijzende rechter gaat er weliswaar van uit dat de vzw « Ter Harte » e.a. de btw die zij betalen op de diensten voor de terbeschikkingstelling van verpleegkundigen, doorrekenen aan de individuele patiënt in zoverre die patiënt een beroep heeft gedaan op verplegend personeel waarvan de prestaties aan btw werden onderworpen. Volgens de nv « Maandag België Flex » is het echter niet aangetoond dat de vzw « Ter Harte » e.a. in werkelijkheid verschillende tarieven hebben aangerekend ten aanzien van verschillende patiënten naar gelang van de al dan niet aan btw onderworpen prestaties. Integendeel, gelet op de administratieve meerkosten van een dergelijke tarifiering, is het volgens de nv « Maandag België Flex » waarschijnlijk dat de vzw « Ter Harte » e.a. de verschuldigde btw over alle patiënten hebben verdeeld, zodat er geen sprake kan zijn van een verschil in behandeling tussen patiënten.

A.2.4. Maar zelfs indien er al een verschil in behandeling zou bestaan, dan is dat volgens de nv « Maandag België Flex » in elk geval gebaseerd op een objectief criterium en is het redelijkerwijs gerechtvaardigd, aangezien dit immers louter het gevolg is van de door de vzw « Ter Harte » e.a. gemaakte keuze om de aan hun patiënten verstrekte verpleegkundige prestaties niet aan te schaffen bij verplegend personeel of via een aannemingscontract, in welk geval zij geen btw verschuldigd zouden zijn.

Daarbij gaat de verwijzende rechter er volgens de nv « Maandag België Flex » ten onrechte van uit dat het om « eenzelfde prestatie van zorgverstrekking » gaat. Integendeel gaat het om twee verschillende types van prestaties, prestaties van zorgverstrekking enerzijds, en prestaties van terbeschikkingstelling van personeel anderzijds, die elk aan een verschillend btw-stelsel zijn onderworpen. Onder verwijzing naar het arrest van het Hof van Justitie in zake « *go fair* » *Zeitarbeit OHG* (C-594/13), stelt de nv « Maandag België Flex » dat vrijstellingen beperkend moeten worden geïnterpreteerd en dat de betrokken btw-vrijstelling enkel geldt voor het rechtstreeks verlenen van dergelijke diensten, maar niet voor uitzendkantoren die verpleegkundig personeel ter beschikking stellen. De geleverde prestatie dient ten aanzien van de belastingplichtige te worden beoordeeld. De dienst waarop btw dient te worden betaald, is zodoende de terbeschikkingstelling van personeel. Noch de eventuele sociale aard van de onderliggende prestaties, noch de sociale aard van de instelling bij wie de prestaties worden verstrekt, zijn relevant.

De rechtspraak van het Hof van Justitie die de vzw « Ter Harte » e.a. aanhalen, is volgens de nv « Maandag België Flex » niet relevant, aangezien die betrekking heeft op de rechtstreekse aanbieding van medische diensten, terwijl het *in casu* een dienst van terbeschikkingstelling van personeel betreft, die steeds onderworpen is aan btw, ongeacht de aard van de door het personeel geleverde prestaties.

A.3.1. De Ministerraad schetst eerst de algemene context. Volgens hem volgt uit de rechtspraak van het Hof van Justitie dat de prestaties die een uitzendkantoor voor medisch personeel verricht, aan btw onderworpen zijn, aangezien het om diensten inzake de terbeschikkingstelling van medisch personeel gaat en niet om medische diensten. Weliswaar heeft het Hof van Justitie eveneens geoordeeld dat de btw-vrijstelling moet worden toegekend ongeacht de rechtsvorm van de aanbieder van de medische dienst, maar in de voorliggende zaak biedt het uitzendkantoor niet de medische diensten aan, doch stelt zij enkel medisch personeel ter beschikking.

A.3.2.1. Wat vervolgens de toetsing aan het gelijkheidsbeginsel betreft, wijst de Ministerraad erop dat erkende zorginstellingen op verschillende wijzen diensten van zorgverleners kunnen ontvangen, waarbij deze laatsten namelijk prestaties kunnen verrichten ofwel als werknemer in ondergeschikt dienstverband, ofwel als vrijgestelde belastingplichtige onderneming of natuurlijke persoon ofwel als werknemer ter beschikking gesteld van de zorginstelling. Die verschillende werkwijzen van aanbieding van medische zorg, waaruit de zorgonderneming vrij een keuze kan maken, hebben elk hun eigen kwalificaties, eigenschappen en risico's en worden door de btw-regelgeving verschillend benaderd.

A.3.2.2. Zo kan de eerste wijze van aanbieden van diensten van zorgverleners nooit aanleiding geven tot btw-heffing, aangezien de zorgverleners als werknemers tewerkgesteld zijn, terwijl de btw-plicht steeds het statuut van zelfstandige vereist.

A.3.2.3. In het tweede geval worden de medische diensten rechtstreeks aangeboden aan de zorginstelling in het statuut als zelfstandige, zodat zij eveneens van btw-heffing zijn vrijgesteld.

A.3.2.4. In het derde geval is er wel btw verschuldigd, aangezien de dienstverrichter voor de btw (het uitzendkantoor) geen medische diensten verricht en de werkzaamheden van de feitelijke dienstverrichter ook niet aan de dienstverrichter voor de btw kunnen worden toegerekend. Bij toetsing aan het fiscaal neutraliteitsbeginsel moet de dienst van de dienstverrichter voor de btw worden vergeleken met die van concurrenten die vergelijkbare diensten aanbieden. Wanneer de dienstverrichter voor de btw diensten inzake de terbeschikkingstelling van personeel verricht, mag alleen worden vergeleken met andere aanbieders van dezelfde diensten. Die prestaties zijn derhalve onderworpen aan btw.

De Ministerraad merkt in verband met deze laatste werkwijze nog op dat er geen sprake is van een eenvoudige doorfacturatie. De prijs die wordt doorgerekend aan de patiënt is het resultaat van een veelvoud van verschillende diensten, waarvan het zorgaspect slechts een gedeelte vormt. Diensten van medisch personeel die aan patiënten, de eindverbruikers, door de erkende zorginstellingen worden aangeboden, zijn trouwens steeds vrijgesteld van btw, ongeacht of die diensten in een vorige economische fase (aankoop) via uitzendarbeid of op een andere manier aan de zorginstelling worden aangeboden. Bovendien valt die niet-aftrekbare btw wel onder de aftrekbare kosten die de inkomstenbelasting voor de zorginstelling doen dalen.

A.3.3. Gelet op het feit dat die verschillende werkwijzen van aanbidding van medische zorg verschillend worden benaderd in de btw-wetgeving, is hun verschillende behandeling in het licht van het gelijkheidsbeginsel volgens de Ministerraad verantwoord.

A.3.4. Een prejudiciële vraagstelling aan het Hof van Justitie, zoals gesuggereerd door de vzw « Ter Harte » e.a., is volgens de Ministerraad niet nuttig, aangezien de bepalingen van de btw-richtlijn en de rechtspraak van het Hof van Justitie hierover duidelijk zijn.

- B -

### *Ten aanzien van de in het geding zijnde bepalingen en hun context*

B.1.1. De prejudiciële vraag heeft betrekking op de artikelen 2, eerste lid, 18, § 1, 2°, en 44, § 1, 2°, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna : het WBTW), zoals van toepassing voor de verwijzende rechter.

Artikel 2, eerste lid, van het WBTW bepaalt :

« De leveringen van goederen en de diensten die door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, zijn aan de belasting onderworpen wanneer ze in België plaatsvinden ».

Het begrip « belastingplichtige » wordt in artikel 4, § 1, van het WBTW omschreven als volgt :

« Belastingplichtige is eenieder die in de uitoefening van een economische activiteit geregeld en zelfstandig, met of zonder winstoogmerk, hoofdzakelijk of aanvullend, leveringen

van goederen of diensten verricht die in dit Wetboek zijn omschreven, ongeacht op welke plaats de economische activiteit wordt uitgeoefend ».

Artikel 18, § 1, 2°, van het WBTW bepaalt :

« Als een dienst wordt beschouwd, elke handeling die geen levering van een goed is in de zin van dit Wetboek.

Als een dienst wordt onder meer beschouwd, de uitvoering van een contract dat tot voorwerp heeft :

[...]

2° de terbeschikkingstelling van personeel ».

Artikel 44, § 1, 2°, van het WBTW bepaalt :

« Van de belasting zijn vrijgesteld de diensten door de nagenoemde personen verricht in de uitoefening van hun geregelde werkzaamheid :

[...]

2° vroedvrouwen, verpleegkundigen en zorgkundigen ».

B.1.2. Die artikelen vormen de omzetting van de artikelen 2, 9, lid 1, 10, en 132, lid 1, van de richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 « betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde » (hierna : de btw-richtlijn).

Artikel 2 van de btw-richtlijn bepaalt :

« 1. De volgende handelingen zijn aan de BTW onderworpen :

[...]

c) de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[...] ».

Artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt :

« Als ‘belastingplichtige’ wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit ».

Artikel 10 van de btw-richtlijn bepaalt :

« De in artikel 9, lid 1, bedoelde voorwaarde dat de economische activiteit zelfstandig moet worden verricht, sluit loontrekkenden en andere personen van de belastingheffing uit, voor zover zij met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever ».

Artikel 132, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt :

« De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen :

[...]

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

[...]

g) diensten en goederenleveringen welke nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid, waaronder begrepen die welke worden verricht door bejaardentehuizen, door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend;

[...] ».

Artikel 371 van de btw-richtlijn bepaalt :

« De lidstaten die op 1 januari 1978 vrijstelling verleenden voor de in de lijst van bijlage X, deel B, genoemde handelingen, mogen deze, onder de in iedere betrokken lidstaat op die datum bestaande voorwaarden, blijven vrijstellen ».

Bijlage X, deel B, van de btw-richtlijn bepaalt :

« DEEL B - Handelingen die de lidstaten mogen blijven vrijstellen

[...]



2) diensten van auteurs, kunstenaars, vertolkers van kunstwerken, advocaten en andere beoefenaren van vrije beroepen, andere dan de medische en paramedische beroepen, met uitzondering van volgende diensten :

[...]

g) het terbeschikkingstellen van personeel aan belastingplichtigen;

[...] ».

B.2.1. De verwijzende rechter ondervraagt het Hof over de bestaanbaarheid van de artikelen 2, eerste lid, 18, § 1, 2<sup>o</sup>, en 44, § 1, 2<sup>o</sup>, van het WBTW met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn, indien die bepalingen zo worden geïnterpreteerd dat de diensten van terbeschikkingstelling van zorgpersoneel steeds onderworpen zijn aan het gewone btw-tarief, zodat patiënten verzorgd door beroepsbeoefenaars die door een uitzendkantor aan een zorginstelling ter beschikking werden gesteld en waarbij dat uitzendkantor geen overeenkomst van aanneming van werk heeft gesloten met de zorginstelling, de btw doorgerekend zullen krijgen, terwijl in alle andere gevallen (verzorging door een uitzendkracht uitgezonden door een uitzendkantor die wel een overeenkomst van aanneming van werk heeft gesloten met de zorginstelling, dan wel verzorging door een beroepsbeoefenaar die als werknemer, als zelfstandige of via een vennootschap werkt) er een vrijstelling is van btw en de betrokken patiënten die door dat personeel worden verzorgd bijgevolg ook geen btw doorgerekend zullen krijgen.

B.2.2. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat in de zaak voor de verwijzende rechter een geschil is gerezen tussen een onderneming die zorgpersoneel als uitzendkrachten ter beschikking heeft gesteld van meerdere zorginstellingen, waarbij die laatsten betwisten dat zij voor de geleverde diensten btw verschuldigd zouden zijn.

De prejudiciële vraag dient derhalve zo te worden begrepen dat het Hof wordt uitgenodigd het verschil in behandeling te onderzoeken tussen zorginstellingen die een beroep doen op gezondheidszorgbeoefenaars via een overeenkomst van terbeschikkingstelling van personeel met een uitzendkantor, en zorginstellingen die een beroep doen op gezondheidszorgbeoefenaars via een overeenkomst van aanneming van werk met een uitzendkantor of op beroepsbeoefenaars die als werknemers, als zelfstandigen of via een vennootschap voor de zorginstelling werken. Alleen in het eerste geval is btw verschuldigd.

Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat het in de voorliggende zaak gaat om een terbeschikkingstelling van verpleegkundig personeel onder het gezag van de zorginstelling aan wie zij ter beschikking worden gesteld. Uit de formulering van de prejudiciële vraag blijkt eveneens dat de verwijzende rechter heeft vastgesteld dat er tussen het uitzendkantoor en de zorginstelling geen aannemingsovereenkomst werd gesloten. Het Hof beperkt zijn onderzoek tot die situatie.

#### *Ten aanzien van de pertinentie van de prejudiciële vraag*

B.3.1. De nv « Maandag België Flex » voert aan dat de prejudiciële vraag op de verkeerde grondslag berust dat de btw-richtlijn de lidstaten de keuzevrijheid biedt om prestaties van terbeschikkingstelling van personeel vrij te stellen van btw. Daarnaast werpt zij op dat het verschil in behandeling dat de vzw « Ter Harte » e.a. aanklagen geen rechtstreeks gevolg is van het al dan niet toepasselijk zijn van btw op de prestaties van terbeschikkingstelling van personeel geleverd door de nv « Maandag België Flex », maar louter berust op een eenzijdige beslissing van de vzw « Ter Harte » e.a. om de btw die zij verschuldigd zijn door te rekenen aan de patiënten.

B.3.2. Indien de prejudiciële vraag wordt begrepen zoals in B.2.2, eerste alinea, is vermeld, is zij niet zonder pertinentie voor het bodemgeschil. Voorts valt het onderzoek van de excepties samen met de grond van de zaak.

#### *Ten gronde*

B.4.1. Het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie sluit niet uit dat een verschil in behandeling tussen categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is.

Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betwiste maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer vaststaat

dat er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

B.4.2. Het behoort tot de beoordelingsbevoegdheid van de wetgever om, wanneer hij een belasting heft, de vrijstellingen en de modaliteiten daarvan te bepalen. 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 toepasselijke Europese regelgeving.

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.5.1. Krachtens artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn verlenen de lidstaten vrijstelling van de heffing van btw voor handelingen inzake « medische verzorging in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat ».

Ter uitvoering hiervan bepaalt artikel 44, § 1, 2°, van het WBTW dat de diensten die door vroedvrouwen, verpleegkundigen en zorgkundigen worden verricht in de uitoefening van hun geregelde werkzaamheid, vrijgesteld zijn van btw. De rechtsvorm van de belastingplichtige die de medische of paramedische verstrekkingen levert, is zonder belang voor de toepassing van de vrijstelling van artikel 44, § 1, 2°, van het WBTW.

B.5.2. Volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie over artikel 13, A, lid 1, 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 », waarvan de bepalingen overeenstemmen met die van artikel 132, lid 1, van de btw-richtlijn, voorziet die bepaling in een btw-vrijstelling voor bepaalde activiteiten van algemeen belang. Die vrijstelling betreft evenwel niet alle activiteiten van algemeen belang, maar enkel die welke erin worden opgesomd en zeer gedetailleerd zijn omschreven (HvJ, 25 maart 2010, C-79/09, *Commissie t. Nederland*, punt 47; 14 juni 2007, C-434/05, *Horizon College*, punt 14; 28 januari 2010, C-473/08, *Eulitz*, punt 26). In dat verband moet erop worden gewezen dat de bepalingen van artikel 132, lid 1,

van de btw-richtlijn in hun geheel tot doel hebben bepaalde activiteiten van algemeen belang vrij te stellen van btw, teneinde de toegang tot bepaalde diensten en de levering van bepaalde goederen te vergemakkelijken door de verhoogde kosten te vermijden die zouden ontstaan indien de betrokken prestaties en goederenleveringen aan de btw werden onderworpen (HvJ, 5 maart 2020, C-211/18, *Idealmed III*, punt 25; 20 november 2019, C-400/18, *Infohos*, punt 37).

De btw-vrijstelling voor de levering van diensten, als bedoeld in artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn, heeft derhalve 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).

Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie blijkt eveneens dat de vrijstellingen van artikel 132 van de btw-richtlijn autonome begrippen van het recht van de Unie zijn, die tot doel hebben verschillen in de toepassing van het btw-stelsel tussen de lidstaten te voorkomen (HvJ, 25 maart 2010, C-79/09, *Commissie t. Nederland*, punt 48; 14 juni 2007, C-434/05, *Horizon College*, punt 15).

B.5.3. De bewoordingen waarin die vrijstellingen zijn omschreven, moeten strikt 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 (GwH, 28 september 2017, nr. 106/2017; HvJ, 10 september 2002, C-141/00, *Kügler*, punt 28; 25 maart 2010, C-79/09, *Commissie t. Nederland*, punt 49). De uitlegging van die bewoordingen moet echter in overeenstemming zijn met de door de bedoelde vrijstellingen nagestreefde doeleinden en dient te stroken met de eisen van het beginsel van fiscale neutraliteit, dat inherent is aan het gemeenschappelijke btw-stelsel. Dat beginsel van strikte uitlegging betekent dus niet dat de bewoordingen die ter omschrijving van de vrijstellingen van artikel 132 van de btw-richtlijn zijn gebruikt, aldus moeten worden uitgelegd dat zij geen effect

meer sorteren (HvJ, 25 maart 2010, C-79/09, *Commissie t. Nederland*, punt 49; 14 juni 2007, C-434/05, *Horizon College*, punt 15; 28 januari 2010, C-473/08, *Eulitz*, punt 27).

B.5.4. Het begrip « medische verzorging » in artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn 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, 4 maart 2021, C-581/19, *Frenetikexito - Unipessoal Lda*, punt 24; 18 september 2019, C-700/17, *Peters*, punt 20; 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.

De vrijstelling waarin artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn voorziet, veronderstelt dus dat aan twee voorwaarden is voldaan, 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, 4 maart 2021, C-581/19, *Frenetikexito – Unipessoal Lda*, punt 27; 14 april 2016, C-555/15, *Gabarel*, punt 26; 27 april 2006, C-443/04 en C-444/04, *Solleveld*, punt 23).

B.5.5. De betwisting voor de verwijzende rechter heeft evenwel geen betrekking op de facturatie van medische prestaties die door het betrokken verpleegkundig personeel werden geleverd, maar op de facturatie van de prestaties inzake terbeschikkingstelling van personeel die door de nv « Maandag België Flex » aan de vzw « Ter Harte » e.a. werden geleverd.

Bij zijn arrest van 12 maart 2015 in zake « *go fair* » *Zeitarbeit OHG* (C-594/13), waarnaar de Ministerraad en de nv « Maandag België Flex » verwijzen, heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat de terbeschikkingstelling van werknemers geen handeling vormt die op basis van artikel 132, lid 1, g), van de btw-richtlijn van btw vrijgesteld zou kunnen worden. Die bepaling voorziet in een vrijstelling voor « diensten en goederenleveringen welke nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid, waaronder begrepen die welke worden verricht door bejaardentehuizen, door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend ».

De zaak die tot het voormelde arrest heeft geleid, betrof de terbeschikkingstelling van verpleegkundigen en zorgverleners door het uitzendkantoor « go fair » aan klinische of ambulante zorginstellingen, die onder toezicht en in opdracht van die zorginstellingen verpleegkundige en zorgkundige diensten verrichtten. In dat verband overwoog het Hof van Justitie dat « de enige diensten die in de omstandigheden van het hoofdgeding relevant zijn, in geen geval de diensten [zijn] die de werknemers van ‘ go fair ’ binnen een verhouding van ondergeschiktheid met de zorginstellingen verrichten ten behoeve van hulp- of zorgbehoevenden, maar de diensten die dat uitzendbureau verricht, zijnde de terbeschikkingstelling van deze werknemers » (punt 25).

Aldus en gelet op de strikte interpretatie die aan de in artikel 132, lid 1, c), opgenomen vrijstelling moet worden gegeven, kunnen de prestaties inzake terbeschikkingstelling van personeel die door de nv « Maandag België Flex » aan de vzw « Ter Harte » e.a. werden geleverd, niet worden geacht te vallen onder de in die bepaling opgenomen prestaties inzake « medische verzorging ». Dergelijke prestaties zijn aan btw onderworpen, zij het niet op grond van artikel 371 van de btw-richtlijn, dat immers een overgangsregeling is die op de voorliggende zaak niet van toepassing is, maar op grond van de artikelen 2, lid 1, c), en 9, lid 1, van de btw-richtlijn en artikel 18, § 1, tweede lid, 2°, van het WBTW.

B.6. Het in B.2.2 vermelde verschil in behandeling berust op een objectief criterium, namelijk het feit of een zorginstelling al dan niet een beroep doet op verpleegkundig personeel via een overeenkomst van terbeschikkingstelling van personeel met een uitzendkantoor.

B.7. Dat criterium is bovendien pertinent in het licht van de door de richtlijn nagestreefde doelstellingen om, enerzijds, de kosten van de medische verzorging te temperen en die verzorging beter toegankelijk te maken voor particulieren, maar, anderzijds, de uitzonderingen op het algemene beginsel dat btw wordt geheven op elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht, strikt te interpreteren.

B.8. Het Hof dient evenwel nog te onderzoeken of dat verschil in behandeling geen onevenredige gevolgen heeft voor de zorginstellingen die een beroep doen op een uitzendkantoor voor de terbeschikkingstelling van verpleegkundig personeel.

B.9. De vzw « Ter Harte » e.a. verwijzen in dat verband naar rechtspraak van het Hof van Justitie, waarin geoordeeld werd dat de vrijstelling voor medische prestaties afhankelijk is van objectieve redenen gebaseerd op de beroepskwalificaties van de zorgverleners en niet van de rechtsvorm van de belastingplichtige die de voormelde medische diensten verricht, en waarin tevens geoordeeld werd dat voor de interpretatie van de vrijstelling voor verpleegkundige diensten rekening moet worden gehouden met de doelstelling om de kosten van de medische verzorging te verlagen.

Die rechtspraak heeft evenwel betrekking op situaties waarin uitsluitend de rechtstreekse levering van verpleegkundige prestaties aan de orde was, en kan bijgevolg niet zo worden gelezen dat ook prestaties inzake de terbeschikkingstelling van personeel, die van de levering van verpleegkundige prestaties onderscheiden zijn, onder de btw-vrijstelling inzake diensten van « medische verzorging » moeten vallen.

B.10.1. Het Hof van Justitie heeft 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 (HvJ, 4 maart 2021, C-581/19, *Frenetikexito - Unipessoal Lda*, punt 37; 2 juli 2020, C-231/19, *Blackrock Investment Management (UK)*, punt 23; 18 januari 2018, C-463/16, *Stadion Amsterdam*, punt 22; 8 december 2016, C-208/15, *Stock '94*, punt 27).

B.10.2. Van één enkele prestatie is ten eerste 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 (HvJ, 4 maart 2021, C-581/19, *Frenetikexito - Unipessoal Lda*, punt 38; 2 juli 2020, C-231/19, *Blackrock Investment Management (UK)*, punt 23). Daartoe moet worden nagegaan welke de kenmerkende elementen van de betrokken handeling zijn (HvJ, 4 maart 2021, C-581/19, *Frenetikexito - Unipessoal Lda*, punt 39; 29 maart 2007, C-111/05, *Aktiebolaget NN*, punt 22; 18 januari 2018, C-463/16, *Stadion Amsterdam*, punt 30), vanuit het oogpunt van de gemiddelde consument (HvJ, 4 maart 2021, C-581/19, *Frenetikexito -*

*Unipessoal Lda*, punt 39; 19 juli 2012, C-44/11, *Deutsche Bank*, punt 21). Aanwijzingen daarvoor vormen de ondeelbaarheid van de elementen van de prestatie, de afzonderlijke toegankelijkheid van de prestaties, de onmisbaarheid van de componenten van de prestatie voor het doel daarvan en de gesplitste afrekening (conclusie van advocaat-generaal J. Kokott bij HvJ, 22 oktober 2020, C-581/19, *Frenetikexito – Unipessoal Lda*, punt 51).

De terbeschikkingstelling van verpleegkundig personeel aan een zorginstelling kan niet onder die uitzondering worden begrepen, aangezien dergelijke prestaties eenvoudig kunnen worden afgesplitst van de prestaties van de verrichting van verpleegkundige diensten, afzonderlijk toegankelijk zijn en niet onmisbaar zijn voor de levering van de verpleegkundige prestaties aan de patiënt; de zorginstelling kan immers ook zelf verpleegkundig personeel aanwerven of een aannemingscontract sluiten met verpleegkundigen die op zelfstandige basis werken.

B.10.3. Ten tweede vormt een economische handeling één enkele prestatie wanneer een of meer elementen moeten worden geacht de hoofdprestatie te vormen, terwijl andere elementen moeten worden beschouwd als een of meer nevenprestaties, die het fiscale lot van de hoofdprestatie delen (HvJ, 4 maart 2021, C-581/19, *Frenetikexito – Unipessoal Lda*, punt 40; 2 juli 2020, C-231/19, *Blackrock Investment Management (UK)*, punt 29).

Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie volgt dat het eerste criterium dat in dit verband in aanmerking moet worden genomen, het feit is dat de prestatie vanuit het oogpunt van de gemiddelde consument geen zelfstandig doel heeft. Een prestatie moet dus als een nevenprestatie bij de hoofdprestatie worden beschouwd wanneer zij voor de klanten geen doel op zich is, maar een middel om van de hoofddienst van de dienstverrichter optimaal te kunnen gebruikmaken (HvJ, 4 maart 2021, C-581/19, *Frenetikexito – Unipessoal Lda*, punt 41; 2 juli 2020, C-231/19, *Blackrock Investment Management (UK)*, punt 29).

Het tweede criterium, dat in feite een aanwijzing is voor het eerste, houdt in dat rekening moet worden gehouden met de respectieve waarde van elk van de prestaties die samen de economische handeling vormen, waarbij de ene gering, zelfs marginaal, blijkt te zijn ten opzichte van de andere (HvJ, 4 maart 2021, C-581/19, *Frenetikexito – Unipessoal Lda*, punt 42; 22 oktober 1998, C-308/96 en C-94/97, *Madgett en Baldwin*, punt 24).



De terbeschikkingstelling van verpleegkundig personeel aan een zorginstelling beantwoordt aan geen van beide criteria. Niet alleen hebben de prestaties inzake de terbeschikkingstelling van personeel een zelfstandig doel, maar bovendien vertegenwoordigen zij ook een aanzienlijke economische waarde. Het economische doel van een onzelfstandige nevenprestatie kan alleen worden verwezenlijkt in samenhang met de erbij behorende hoofdprestatie. *In casu* is dat niet het geval. De verpleegkundige prestaties zijn, zoals in B.10.2 vermeld, immers niet afhankelijk van de terbeschikkingstelling van verpleegkundig personeel door een uitzendkantoor.

B.10.4. Een laatste uitzondering heeft betrekking op de « handelingen die [...] nauw samenhangen » met een vrijgestelde prestatie, die krachtens artikel 132, lid 1, b), van de btw-richtlijn eveneens van btw zijn vrijgesteld. Als uitzondering op 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, *PFC Clinic*, punt 23; 21 september 2017, C-616/15, *Commissie t. Duitsland*, punt 49), dienen die handelingen echter te beantwoorden aan de twee voorwaarden waaraan prestaties van medische verzorging zelf moeten beantwoorden om van btw vrijgesteld te zijn, dit is ten eerste een therapeutisch doel hebben, en ten tweede moeten zij worden verricht in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat (HvJ, 4 maart 2021, C-581/19, *Frenetikexito – Unipessoal Lda*, punten 30, 31 en 43).

Bij zijn arrest van 12 maart 2015 in zake « *go fair* » *Zeitarbeit OHG* (C-594/13) heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat de terbeschikkingstelling van werknemers als zodanig geen dienst van algemeen belang in de sociale sector vormt, die op basis van artikel 132, lid 1, g), van de btw-richtlijn van btw vrijgesteld zou kunnen worden. Volgens dat Hof is het « in dit opzicht [...] van geen belang dat het betrokken personeel zorgpersoneel is en evenmin dat dit personeel ter beschikking wordt gesteld van erkende zorginstellingen » (punt 28).

De zaak die tot het voormelde arrest heeft geleid, betrof de terbeschikkingstelling van verpleegkundigen en zorgverleners door het uitzendkantoor « *go fair* » aan klinische of ambulante zorginstellingen, die onder toezicht en in opdracht van die zorginstellingen verpleegkundige en zorgdiensten verrichtten. Hoewel de voormelde zaak betrekking had op de in artikel 132, lid 1, g), van de btw-richtlijn opgenomen vrijstelling, kan het besluit van het Hof

van Justitie in de zaak « *go fair* » *Zeitarbeit OHG* worden doorgetrokken naar de voorliggende zaak. De in de zaak voor de verwijzende rechter aan de orde zijnde prestaties inzake terbeschikkingstelling van verpleegkundig personeel kunnen niet worden beschouwd als « handelingen die [...] nauw samenhangen » met een vrijgestelde prestatie, nu zij geen diensten van algemeen belang in de zin van artikel 132, lid 1, van de btw-richtlijn zijn.

B.10.5. Aangezien geen van de drie in B.10.1 tot B.10.4 vermelde uitzonderingen van toepassing is, zijn de prestaties inzake terbeschikkingstelling van personeel onderscheiden van de verpleegkundige prestaties, zodat de in artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn opgenomen vrijstelling hierop niet van toepassing is en die terbeschikkingstelling dus een voor de btw belastbare handeling is.

B.11. Het voorgaande is niet in strijd met het beginsel van fiscale neutraliteit, dat zich ertegen verzet dat soortgelijke goederen of diensten, die dus met elkaar concurreren, voor de heffing van de btw verschillend worden behandeld (HvJ, 14 december 2017, C-305/16, *Avon Cosmetics*, punt 52; 10 november 2011, C-259/10 en C-260/10, *The Rank Group*, punt 32). Als mededingingsneutraliteitsbeginsel verzet het zich ertegen dat marktdeelnemers die dezelfde handelingen verrichten, verschillend worden behandeld vanuit het oogpunt van de btw (HvJ, 16 september 2008, C-288/07, *Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs*, punt 42). Dat beginsel gaat eveneens uit van het hiervoor vermelde principe dat de vrijstellingen die in de btw-richtlijn zijn opgenomen, strikt moeten worden uitgelegd, waarbij moet worden afgegaan op de objectieve aard van de betrokken handeling (HvJ, 9 oktober 2001, C-108/99, *Cantor Fitzgerald*, punt 33). Aangezien, zoals is vermeld, de prestaties inzake terbeschikkingstelling van personeel onderscheiden zijn van de verpleegkundige prestaties, is er van een verschillende behandeling van soortgelijke diensten geen sprake.

Veeleer zou een uitbreiding van de werkingssfeer van de vrijstelling, waarin artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn en artikel 44, § 1, 2<sup>o</sup>, van het WBTW voorzien, tot prestaties inzake de terbeschikkingstelling van verpleegkundig personeel, net een schending van het fiscaal neutraliteitsbeginsel tot gevolg hebben, in zoverre de terbeschikkingstelling van ander dan verpleegkundig personeel wel aan btw onderworpen is, hoewel het om soortgelijke diensten gaat.

B.12.1. De niet-toepassing van de btw-vrijstelling voor prestaties inzake medische verzorging op prestaties van terbeschikkingstelling van verpleegkundig personeel brengt geen onevenredige gevolgen mee voor de betrokken zorginstellingen.

B.12.2. De zorginstellingen hebben immers de keuze om te bepalen op welke wijze - en dus ook onder welk fiscaal stelsel - zij verpleegkundige prestaties kunnen laten verrichten door verpleegkundigen aan hun patiënten. Zo kunnen zij verpleegkundigen aannemen als werknemer, kunnen zij een aannemingsovereenkomst sluiten met verpleegkundigen als vrijgestelde belastingplichtige onderneming of natuurlijke persoon of kunnen zij een beroep doen op een uitzendkantoor voor de terbeschikkingstelling van verpleegkundigen. Zorginstellingen kunnen derhalve het voor hen meest gunstige fiscale stelsel kiezen, ook al kunnen zij de btw die zij verschuldigd zijn op de diensten van terbeschikkingstelling van verpleegkundig personeel niet als zodanig doorrekenen, aangezien diensten van verpleegkundig personeel die aan patiënten door zorginstellingen worden aangeboden steeds vrijgesteld zijn van btw, ongeacht of die diensten in een vorige economische fase via terbeschikkingstelling van personeel of op een andere manier aan de zorginstelling worden aangeboden.

B.13. Gelet op het voorgaande, is het in B.2.2 vermelde verschil in behandeling redelijk verantwoord.

B.14.1. De vzw « Ter Harte » e.a. verzoeken het Hof om twee prejudiciële vragen te stellen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie.

B.14.2. Artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie 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. Krachtens 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 dergelijk rechtscollege hangend geschil, dient dat rechtscollege het Hof van Justitie prejudicieel te ondervragen.

B.14.3. Gelet op het in B.10.4 aangehaalde arrest van het Hof van Justitie van 12 maart 2015 in zake « *go fair* » *Zeitarbeit OHG* (C-594/13), worden noch de uitlegging van de btw-richtlijn, wat de onderwerping van de diensten van terbeschikkingstelling van verpleegkundig personeel aan btw betreft, noch de geldigheid van de voormelde richtlijn, genoegzaam in twijfel getrokken, zodat er geen aanleiding is om het verzoek van de vzw « Ter Harte » e.a. om aan het Hof van Justitie van de Europese Unie prejudiciële vragen te stellen, in te willigen.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

De artikelen 2, eerste lid, en 18, § 1, 2°, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, in samenhang gelezen met artikel 44, § 1, 2°, van dat Wetboek, schenden niet de artikelen 10 en 11 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 » en het beginsel van fiscale neutraliteit, in zoverre zij de diensten van terbeschikkingstelling van zorgpersoneel door een uitzendkantoor onderwerpen aan het gewone btw-tarief.

Aldus gewezen in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 2 december 2021.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschaut

L. Lavrysen