



Grondwettelijk Hof

Arrest nr. 87/2023
van 8 juni 2023
Rolnummer : 7737

In zake : het beroep tot gedeeltelijke vernietiging van artikel 3, 1^o, van de wet van 11 juli 2021 « tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft », ingesteld door de vzw « Union professionnelle des logopèdes francophones » en anderen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit voorzitter P. Nihoul, rechter J. Moerman, waarnemend voorzitter, en de rechters Y. Kherbache, T. Detienne, E. Bribosia, W. Verrijdt en K. Jadin, bijgestaan door de griffier F. Meersschant, onder voorzitterschap van voorzitter P. Nihoul,

wijst na beraad het volgende arrest :

I. Onderwerp van het beroep en rechtspleging

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 20 januari 2022 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 24 januari 2022, is beroep tot gedeeltelijke vernietiging van artikel 3, 1^o, van de wet van 11 juli 2021 « tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft » (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 20 juli 2021) ingesteld door de vzw « Union professionnelle des logopèdes francophones », de vzw « Axxon, Physical Therapy in Belgium », de vzw « Ergotherapie Belgium », de « Union professionnelle des sages-femmes belges », de bv « LC Kiné », Annabelle Duval, Vanessa Wittvrouw en Filip Schepens, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. M. Uyttendaele, Mr. A. Feyt, Mr. C. Joly en Mr. L. Tainmont, advocaten bij de balie te Brussel.

De Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door F. Grobelny, adviseur bij de FOD Financiën, heeft een memorie ingediend, de verzoekende partijen hebben een memorie van antwoord ingediend en de Ministerraad heeft ook een memorie van wederantwoord ingediend.

Bij beschikking van 29 maart 2023 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers T. Detienne en W. Verrijdt 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 12 april 2023 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 12 april 2023 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 -

A.1. De eerste tot de vierde verzoekende partij zijn rechtspersonen die de verdediging van de beroepen van respectievelijk logopedist, kinesitherapeut, ergotherapeut en vroedvrouw als statutair doel hebben. De vijfde tot de achtste verzoekende partij oefenen elk een van de voormelde beroepen uit in eigen naam of via een vennootschap.

De verzoekende partijen zijn van mening dat zij over een belang beschikken bij de vernietiging van de bestreden bepaling, aangezien die, ten eerste, de bevolking in de war dreigt te brengen over het niveau van medische verzorging dat wordt aangeboden door de in artikel 44, § 1, eerste lid, 2°, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna : het BTW-Wetboek) bedoelde beoefenaars. Ten tweede veroorzaakt de bestreden bepaling een concurrentieverstoring tussen die beoefenaars en die welke worden beoogd in het 1° van dezelfde bepaling. Ten derde doet zij op ernstige wijze afbreuk aan de kwaliteit en aan de veiligheid van de zorgverstrekking in België.

Verwijzend naar het arrest nr. 106/2017 van 28 september 2017 (ECLI:BE:GHCC:2017:ARR.106), zijn de verzoekende partijen van mening dat de vaststelling dat hun situatie ongewijzigd zou blijven in geval van een vernietiging, niet volstaat om hun belang ter discussie te stellen. Het mogelijke bestaan van concurrentie tussen beoefenaars die een gereguleerd beroep uitoefenen en die welke een niet-gereguleerd beroep uitoefenen, of nog het feit dat één enkele zorggebruiker bij de keuze van de beoefenaar kan worden geleid door diens mogelijkheid om een btw-vrijstelling te genieten, volstaan ter ondersteuning van hun belang. De erkenning en/of reglementering van een beroep houdt niet in dat alle handelingen die door de beoefenaars van dat beroep kunnen worden gesteld, in de RIZIV-nomenclatuur zijn opgenomen. De gelijke behandeling van de twee categorieën van beoefenaars brengt onvermijdelijk het idee met zich mee dat die soortgelijke waarborgen bieden, hetgeen niet het geval is.

A.2. De Ministerraad betwist het belang van de verzoekende partijen bij hun beroep. Enerzijds doet hij gelden dat het risico van oneerlijke concurrentie onbestaande is. De btw-vrijstelling is geen doorslaggevend criterium bij de keuze van de beoefenaar. Op therapeutisch vlak zijn de reputatie van de beoefenaar, zijn opleidingen, de mond-tot-mondreclame en de terugbetaling door het RIZIV van de verstrekte zorg doorslaggevend. Op financieel vlak is de mogelijkheid om een terugbetaling van de zorg bij het RIZIV te genieten doorslaggevend. Een dergelijke terugbetaling wordt doorgaans niet toegekend voor de prestaties van de beoefenaars van andere beroepen of praktijken dan bedoeld in de bepaling onder 1°. Het therapeutische karakter van een medische verzorging in de zin van de btw-regelgeving verschilt daarenboven van het therapeutische karakter van een medische verzorging in de zin van de regelgeving inzake gezondheidszorg. Een eventuele concurrentieverstoring zou enkel kunnen ontstaan indien de prestaties door de verzoekende beoefenaars of door de door de verzoekende partijen vertegenwoordigde beoefenaars financieel minder aantrekkelijk zouden zijn, wegens de btw-regelgeving, dan de prestaties die door artikel 44, § 1, eerste lid, 2°, van het BTW-Wetboek worden gedekt. Die hypothese is ondenkbaar sedert de bij de bestreden bepaling ingevoerde hervorming, die voorziet in de toepassing van de btw-vrijstelling op alle beroepen die worden uitgeoefend of vertegenwoordigd door de verzoekende partijen. Een eventuele concurrentieverstoring vloeit niet voort uit de bestreden bepaling. Vanuit

fiscaal oogpunt worden de « kwaliteitswaarborgen » beoordeeld op grond van het certificaat, hetgeen niets zegt over de intrinsieke kwaliteit of de doeltreffendheid van de daadwerkelijk verstrekte zorg. De btw-regelgeving heeft evenmin tot doel de uitoefening van een beroep te regelen.

Anderzijds is de Ministerraad van mening dat een vernietiging van de bestreden bepaling geen impact zou hebben op de persoonlijke situatie van de verzoekende partijen. In de zaak die aan de oorsprong van het voormelde arrest van het Hof nr. 106/2017 lag, vorderden de chiropractors en de osteopaten de vernietiging van bepalingen die hun eigen fiscale situatie regelden, zodat zij konden verwachten dat hun situatie gunstiger zou worden geregeld in geval van een vernietiging. Zulks is te dezen niet het geval, aangezien de verzoekende partijen niet de vernietiging van artikel 44, § 1, eerste lid, 1^o, van het BTW-Wetboek vorderen.

A.3. De verzoekende partijen vorderen de vernietiging van artikel 3, 1^o, van de wet van 11 juli 2021 « tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft » (hierna : de wet van 11 juli 2021), in zoverre het een artikel 44, § 1, eerste lid, 2^o, en tweede en derde lid, invoegt in het BTW-Wetboek. Zij voeren een enig middel aan dat is afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11, 17, 170 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met het rechtszekerheidsbeginsel en 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 : de richtlijn 2006/112/EG).

Zij zetten uiteen dat het beroep niet is gericht tegen de wijziging die is aangebracht in artikel 44, § 1, van het BTW-Wetboek met betrekking tot de uitsluiting van de ingrepen met een esthetisch karakter, noch tegen de wijziging met betrekking tot de uitbreiding van het toepassingsgebied van de vrijstelling tot de beoefenaars van niet-conventionele praktijken, bedoeld in artikel 2, § 1, 2^o, tweede lid, van de wet van 29 april 1999 « betreffende de niet-conventionele praktijken inzake de geneeskunde, de artsenijsbereidkunde, de kinesitherapie, de verpleegkunde en de paramedische beroepen » (hierna : de wet van 29 april 1999). Het beroep is enkel gericht tegen de wijziging die is aangebracht in artikel 44, § 1, van het BTW-Wetboek met betrekking tot de uitbreiding van het toepassingsgebied van de vrijstelling tot de beoefenaars van andere beroepen of praktijken dan die bedoeld in de wet betreffende de uitoefening van de gezondheidszorgberoepen, gecoördineerd op 10 mei 2015 (hierna : de gecoördineerde wet van 10 mei 2015) en dan die bedoeld in artikel 2, § 1, eerste lid, 2^o, van de wet van 29 april 1999 (hierna : « de beoefenaars van andere beroepen of praktijken dan bedoeld in de bepaling onder 1^o »).

A.4. De Ministerraad zet uiteen dat de wijzigingen die zijn aangebracht in artikel 44 van het BTW-Wetboek, betrekking hebben op het materiële en personele toepassingsgebied van de vrijstelling. Op materieel vlak sluit de bestreden bepaling de prestaties zonder enig therapeutisch karakter uit van de vrijstelling. Op personeel vlak opent de bestreden bepaling de vrijstelling voor twee categorieën van adressaten. De eerste categorie is die van de beoefenaars van de gereguleerde medische en paramedische beroepen. De tweede categorie is die van de beoefenaars van de andere medische en paramedische beroepen dan die welke zijn gereguleerd, voor zover zij voldoen aan de voorwaarden die zijn vastgesteld in artikel 44, § 1, eerste lid, 2^o, van het BTW-Wetboek. Het beroep heeft enkel betrekking op dat laatste aspect. Volgens de Ministerraad moet de draagwijdte van het beroep worden beperkt tot het nieuwe artikel 44, § 1, eerste lid, 2^o, en tweede lid, van het BTW-Wetboek.

A.5.1. De verzoekende partijen doen gelden dat de aanwijzing van de begunstigden van een belastingvrijstelling een essentieel element van de belasting is en dat bijgevolg enkel de wetgever bevoegd is om de regels vast te stellen die het mogelijk maken ze nauwkeurig en met zekerheid te identificeren. Zij merken op dat de wetgever echter geen enkele voorwaarde heeft vastgesteld die het mogelijk maakt de prestaties van de beoefenaars van andere beroepen of praktijken dan bedoeld in de bepaling onder 1^o, die de btw-vrijstelling genieten, nauwkeurig en zeker te omschrijven. Meer in het bijzonder bekritisieren zij de ontstentenis van een wettelijke definitie van de « beroepen bij de uitoefening waarvan medische verzorging van btw is vrijgesteld en inzonderheid [...] de [...] kwalificaties [die] voor de uitoefening van deze beroepen vereist zijn ».

Volgens de verzoekende partijen schendt de bestreden bepaling het gezag van gewijsde van het arrest van het Hof nr. 194/2019 van 5 december 2019 (ECLI:BE:GHCC:2019:ARR.194), in zoverre zij niet bepaalt of, noch onder welke voorwaarden, de diensten die worden verricht door de beoefenaars van de chiropraxie of de osteopathie die niet tot een gereguleerd medisch of paramedisch beroep behoren of door de beoefenaars van andere beroepen die niet tot een gereguleerd medisch of paramedisch beroep behoren, zijn vrijgesteld van btw.

Wat betreft de in artikel 44, § 1, eerste lid, 2^o, a), van het BTW-Wetboek bedoelde voorwaarde, bepaalt de wetgever niet het certificaat of het soort van certificaat, noch het soort van erkenning die worden vereist, noch de

wijze waarop het soortgelijke karakter van het kwaliteitsniveau van de prestaties moet worden beoordeeld. De in artikel 44, § 1, eerste lid, 2°, b), van het BTW-Wetboek bedoelde voorwaarde is niet pertinent, aangezien de wetgever geen enkel beroep of vereiste kwalificatie voor de uitoefening van de beroepen bepaalt in het kader waarvan medische verzorging wordt vrijgesteld. Door de rechtspraak van het Hof van Justitie inzake fiscale neutraliteit te parafrazeren, neemt de wetgever enkel elementen over van het theoretische kader waarbinnen hij had moeten redeneren om de beoogde beroepen precies te omschrijven.

Uit artikel 44, § 1, tweede lid, van het BTW-Wetboek vloeit daarenboven voort dat de beoefenaars van de in artikel 44, § 1, eerste lid, 2°, van het BTW-Wetboek bedoelde beroepen of praktijken *a priori* beslissen of zij al dan niet houder zijn van een certificaat dat is afgegeven door een erkende instelling en dat hun de noodzakelijke kwalificaties biedt. Er wordt niet voorzien in een verificatie van de informatie die zij doorgeven aan de belastingadministratie. Bovendien is de bevoegdheid om die beoefenaars te erkennen, toegewezen aan de belastingadministratie, zonder dat haar beoordelingsbevoegdheid is afgebakend. De noodzaak voor de btw-administratie om generieke definities te geven van een hele reeks begrippen die essentieel zijn om de categorie van de met toepassing van artikel 44, § 1, eerste lid, 2°, van het BTW-Wetboek vrijgestelde zorgverstrekkers te identificeren en de vaststelling dat « het aan de administratie [is] om de voorwaarden te bepalen die vereist zijn voor de toepassing van de vrijstelling », bevestigen de schending van de artikelen 170 en 172 van de Grondwet en van het rechtszekerheidsbeginsel.

Volgens de verzoekende partijen worden bij de bestreden bepaling, enerzijds, de in artikel 44, § 1, eerste lid, 1°, van het BTW-Wetboek bedoelde beoefenaars en, anderzijds, de beoefenaars van andere beroepen of praktijken dan bedoeld in de bepaling onder 1° op dezelfde wijze behandeld, zonder dat er een redelijke verantwoording bestaat. De kwaliteit van de prestaties die worden verricht door de beoefenaars die tot de eerste categorie behoren, wordt onderworpen aan een doeltreffende controle, krachtens de gecoördineerde wet van 10 mei 2015 en de wet van 29 april 1999. De wetgever heeft daarentegen niet in een doeltreffende controle voorzien van de beroepskwalificaties van de beoefenaars die tot de tweede categorie behoren.

De verzoekende partijen voeren bovendien aan dat de bestreden bepaling de mogelijkheid biedt aan beoefenaars die noch beoefenaars van de geneeskunde noch beoefenaars van de tandheelkunde zijn, om volledig autonoom prestaties en handelingen te verrichten die, enerzijds, in beginsel enkel kunnen worden verricht onder het gezag en de controle van een beoefenaar van de geneeskunde of van de tandheelkunde en, anderzijds, zijn voorbehouden aan de beoefenaars van medische en paramedische beroepen of niet-conventionele praktijken. Tal van handelingen of prestaties waarvoor psychomotorisch therapeuten zijn opgeleid, zijn bijvoorbeeld handelingen of prestaties die zijn vermeld bij die welke uitsluitend kunnen worden verricht door kinesitherapeuten onder het gezag en de controle van een beoefenaar van de geneeskunde of van de tandheelkunde.

A.5.2. Volgens de verzoekende partijen heeft een « rest »-categorie een onbepaald karakter. Erkennen dat het toepassingsgebied van de bestreden bepaling « stap voor stap » zal worden vastgesteld door de administratie, komt erop neer te aanvaarden dat de wetgever aan de administratie de zorg overlaat om een essentieel element van de belasting te bepalen. Daarenboven kan de wetgever de door een Belgische overheid afgegeven certificaten op een lijst plaatsen. Hij kan ook de voorwaarden bepalen waaronder een in het buitenland afgegeven certificaat het recht op de vrijstelling kan openen, in navolging van de regels inzake de gelijkwaardigheid van diploma's. Het staat noch aan het Hof van Justitie van de Europese Unie, noch aan het Grondwettelijk Hof om zich in de plaats van de wetgever te stellen om de criteria voor de toekenning van de vrijstelling te bepalen. De wetgever kan zich evenmin verschuilen achter de rechtspraak van die rechtscolleges om zijn opdracht niet te vervullen, die erin bestaat met inachtneming van het gelijkheidsbeginsel de opleidingen te bepalen die een recht op de vrijstelling openen.

De in aanmerking genomen keuze schendt ook de prerogatieven van de uitvoerende macht, aangezien een reglementaire bevoegdheid in beginsel niet kan worden toevertrouwd aan een personeelslid van de administratie.

Bovendien zijn de beroepen die onder de wet van 29 april 1999 vallen, beroepen die zijn erkend maar niet gereguleerd. De beoefenaars van nieuwe niet-conventionele praktijken die in de toekomst krachtens die wet zouden worden erkend, zullen de bestreden vrijstelling kunnen genieten. Het is evenmin relevant om te verwijzen naar het al dan niet terugbetaalbare karakter van de prestaties met een therapeutisch karakter. Enerzijds genieten niet alle handelingen met een therapeutisch karakter een terugbetaling door het RIZIV. Anderzijds heeft het Hof, bij zijn voormelde arrest nr. 106/2017, geoordeeld dat de opname van een behandeling of een ingreep in de RIZIV-nomenclatuur niet pertinent is om het therapeutische of niet-therapeutische karakter van een prestatie te bepalen.

De verzoekende partijen doen gelden dat de rondzendbrieven die tot gevolg hebben dat het bestaande recht wordt aangetast of dat de draagwijdte ervan wordt gewijzigd, onregelmatig zijn. Volgens hen bevestigt het arrest van het Hof nr. 31/2022 van 24 februari 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.031) de ongrondwettigheid van de bestreden bepaling : aangezien de opleidingen die het recht op de vrijstelling openen, niet zijn vastgesteld, kan de belastingplichtige niet weten welke handeling een vrijstelling zal genieten. Ten slotte zet de bestreden bepaling beoefenaars van niet-gereguleerde beroepen ertoe aan andere handelingen te stellen dan handelingen met betrekking tot de diagnose, de behandeling en de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen.

A.6.1. De Ministerraad voert aan dat de bestreden bepaling de adressaten ervan op negatieve wijze identificeert. Die vormen een restcategorie die alle beroepsbeoefenaars groepeert die niet een van de in artikel 44, § 1, eerste lid, 1°, van het BTW-Wetboek bedoelde gereguleerde medische en paramedische beroepen uitoefenen. Bij gebrek aan een kader dat de niet-gereguleerde beroepen bepaalt, is een verwijzing naar dergelijke beroepen onmogelijk. De administratie zal die geleidelijk kunnen identificeren op grond van de praktijk en de in artikel 44, § 1, tweede lid, van het BTW-Wetboek vastgestelde kennisgevingsplicht. De wetgever is niet in staat om dat van tevoren te doen, en nog minder exhaustief.

Volgens de Ministerraad heeft de wetgever de criteria vastgesteld waardoor de beoefenaars die tot de tweede categorie behoren, zich op de vrijstelling kunnen beroepen. Die moeten beschikken over een certificaat dat is afgegeven door een erkende instelling en dat een soortgelijke kwaliteit in termen van verzorging waarborgt. Er kon geen andere oplossing worden overwogen. Rekening houdend met de voormelde arresten van het Hof nrs. 106/2017 en 194/2019, heeft de wetgever gemeend dat hij de vrijstelling niet meer kon baseren op de criteria van onderscheid die vroeger werden gebruikt (in het bijzonder het criterium betreffende het al dan niet voldoen aan de voorwaarden voor een tegemoetkoming of een erkenning door het RIZIV). Met de bestreden bepaling heeft de wetgever zich volledig gevoegd naar de lering van die arresten. Door zich de interpretatie eigen te maken die door het Hof van Justitie van de Europese Unie aan de btw-richtlijn is gegeven, heeft de wetgever zich daaraan geconformeerd en vermeden dat de draagwijdte ervan ten onrechte wordt beperkt of uitgebreid. Die interpretatie noopt bijna tot een analyse per geval, hetgeen de bestreden bepaling voortaan ook mogelijk maakt. De afdeling wetgeving van de Raad van State heeft trouwens geen enkele opmerking geformuleerd in verband met het toepassingsgebied *ratione personae* van de bestreden bepaling.

De Ministerraad doet gelden dat werd afgezien van het systeem van voorafgaande erkenning ingevolge een amendement van de Regering. Hij merkt op dat de belastingplichtige de vrijstelling kan toepassen, los van de inachtneming van de in artikel 44, § 1, tweede lid, van het BTW-Wetboek bedoelde kennisgevingsplicht. Die strekt ertoe het de administratie mogelijk te maken een kadaster van de opleidingen en certificaten aan te leggen. Op grond van de ontvangen informatie controleert de administratie *a posteriori* of de voorwaarden voor de vrijstelling zijn vervuld, zoals zij dat voor elke vrijstelling doet. Een controle *ad hoc* is steeds mogelijk bij gebrek aan informatie. Tijdens de parlementaire voorbereiding werd met nadruk gewezen op het interpretatieve karakter van de aan te nemen rondzendbrief. Een dergelijke aanpak is in overeenstemming met het fiscaal wettigheidsbeginsel. De Ministerraad verwijst naar het voormelde arrest van het Hof nr. 31/2022.

Volgens de Ministerraad is de bestreden bepaling niet discriminerend. Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie en van het Grondwettelijk Hof vloeit voort dat medische verzorging die een therapeutisch doel heeft, naargelang zij wordt verstrekt door de beoefenaars van een gereguleerd beroep of door de beoefenaars van een niet-gereguleerd beroep, vergelijkbaar is ten aanzien van de btw-regelgeving. Bovendien worden de beoefenaars die tot die twee categorieën behoren, niet op strikt dezelfde wijze behandeld. Terwijl de beoefenaars die tot de eerste categorie behoren, van rechtswege de vrijstelling genieten zonder een aanvullende verantwoording te moeten verschaffen, dienen de beoefenaars die tot de tweede categorie behoren, aan te tonen over de noodzakelijke kwalificaties te beschikken op basis van hun certificaat.

De Ministerraad merkt op dat de bestreden bepaling de beoefenaars niet machtigt om handelingen te stellen die strafrechtelijk kunnen worden bestraft. De toepassing of niet-toepassing van de btw-vrijstelling maakt prestaties die strafrechtelijk verboden zijn, niet wettig. De btw-regelgeving is van toepassing op elke - legale of illegale - economische activiteit. Een eventuele discriminatie vindt niet haar oorsprong in de bestreden bepaling.

A.6.2. De Ministerraad is van mening dat de verzoekende partijen het gebruik van het woord « rest- » verkeerd interpreteren. De onmogelijkheid om de beroepen die tot de restcategorie behoren exhaustief op te sommen, is te wijten aan de verschillende benamingen ervan volgens de plaatsen waar zij worden beoefend of volgens het behaalde diploma. De wetgever heeft het toepassingsgebied van de bestreden bepaling zelf afgebakend door te verwijzen naar hetzij de beoefenaars van bepaalde erkende beroepen (eerste categorie), hetzij de kwalificaties van de zorgverstrekkers (tweede categorie). De bestreden bepaling biedt de administratie niet de

mogelijkheid om dat toepassingsgebied vast te stellen, maar enkel om per geval na te gaan of de wettelijke voorwaarden in acht worden genomen. Het kadaster van de beroepen dat geleidelijk zal worden aangelegd, heeft enkel tot doel een grotere zichtbaarheid te verzekeren van de beroepen die aan die voorwaarden beantwoorden en bij te dragen aan een betere rechtszekerheid voor de betrokken belastingplichtigen. Ter vergelijking worden in artikel 44, § 2, 2°, van het BTW-Wetboek de structuren die een btw-vrijstelling in sociale zaken genieten, op niet-exhaustieve wijze opgesomd. Wanneer zij die vrijstelling toepast, wordt de administratie ertoe gebracht het toepassingsgebied ervan te verduidelijken.

Aangezien artikel 2, § 1, 2°, tweede streepje, en § 4, van de wet van 29 april 1999 werd opgeheven bij artikel 67 van de wet van 30 oktober 2018 « houdende diverse bepalingen inzake gezondheid », is het niet meer mogelijk om andere praktijken aan te merken als niet-conventionele praktijken in de zin van die wet, tenzij die wet wordt gewijzigd.

De RIZIV-erkenning vormt enkel een aanwijzing voor de patiënt, en geen wettelijk toepassingscriterium van de btw-vrijstelling. De btw-vrijstelling is geen kwaliteitscriterium van de resultaten van een prestatie. Zij houdt enkel in dat wordt voldaan aan de door het Grondwettelijk Hof en door het Hof van Justitie van de Europese Unie gestelde criteria.

Volgens de Ministerraad geven de verzoekende partijen een beperkend beeld van de bewoordingen van de wet. De administratie beperkt zich ertoe met een rondzendbrief de opleidingen te inventariseren die zij kent en die aan de wettelijke criteria voldoen. Alle titularissen van die opleidingen zullen de vrijstelling potentieel kunnen genieten.

De Ministerraad beklemtoont dat er ook geen voorafgaande controle bestaat voor de beoefenaars van een gereguleerd beroep.

Hij zet uiteen dat hij niet inziet waarom de wetgever verplicht een kadaster zou moeten aanleggen van de opleidingen die het recht op de vrijstelling kunnen openen, aangezien een dergelijk kadaster niet exhaustief zou kunnen worden opgesteld, op gevaar af prestaties die de vrijstelling zouden moeten genieten, ervan uit te sluiten.

- B -

Ten aanzien van de bestreden bepaling

B.1.1. Artikel 3, 1°, van de wet van 11 juli 2021 « tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft » (hierna : de wet van 11 juli 2021) heeft artikel 44, § 1, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna : het BTW-Wetboek) vervangen. Het is op 1 januari 2022 in werking getreden, overeenkomstig artikel 4 van dezelfde wet.

Die bepaling wijzigt de btw-vrijstellingsregeling die van toepassing is op de medische verzorging die buiten het kader van een ziekenhuisopname wordt verstrekt, teneinde gevolg te geven aan het vernietigingsarrest van het Hof nr.194/2019 van 5 december 2019 (ECLI:BE:GHCC:2019:ARR.194) en die regeling in overeenstemming te brengen 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 : de btw-richtlijn) (*Parl. St.*, Kamer, 2019-2020, DOC 55-1369/001, pp. 4-6, 11-18 en 35).

B.1.2. Vóór de gedeeltelijke vernietiging ervan bij het voormelde arrest nr. 194/2019 van het Hof bepaalde artikel 44, § 1, van het BTW-Wetboek :

« 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 ».

Chiropractors, osteopaten en een aantal van hun beroepsverenigingen hebben de vernietiging van die bepaling gevorderd om reden dat zij een onverantwoord verschil in behandeling met zich meebracht tussen, enerzijds, de beoefenaars die een medisch of paramedisch beroep uitoefenen dat is gereguleerd bij de wet betreffende de uitoefening van de gezondheidszorgberoepen, gecoördineerd op 10 mei 2015 (hierna : de gecoördineerde wet van 10 mei 2015), die de belastingvrijstelling genoten, en, anderzijds, de chiropractors en osteopaten, die ervan waren uitgesloten.

Bij zijn tussenarrest nr. 106/2017 van 28 september 2017 (ECLI:BE:GHCC:2017:ARR.106) heeft het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld aan het Hof van Justitie van de Europese Unie :

« 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 ? ».

Bij zijn arrest van 27 juni 2019 in zake *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a.* (C-597/17, ECLI:EU:C:2019:544) heeft het Hof van Justitie geantwoord :

« 17. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 132, lid 1, onder *c*), van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat de toepassing van de daarin verleende vrijstelling is voorbehouden aan de diensten die worden verricht door beoefenaars van een door de wetgeving van de betrokken lidstaat gereguleerd medisch of paramedisch beroep.

[...]

19. Volgens een letterlijke uitlegging van artikel 132, lid 1, onder *c*), van richtlijn 2006/112 moet een dienst worden vrijgesteld indien aan twee voorwaarden is voldaan; deze dienst moet namelijk in de eerste plaats medische verzorging uitmaken en in de tweede plaats worden verricht in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat (zie in die zin arresten van 10 september 2002, *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473, punt 27, en 27 april 2006, *Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 en C-444/04, EU:C:2006:257, punt 23).

20. Blijkens de verwijzingsbeslissing verstrekken de beoefenaars van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde beroepen wel degelijk medische verzorging, aangezien zij behandelingen aanbieden die tot doel hebben de verzorging en, voor zoveel mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen.

21. Gelet daarop wordt met de prejudiciële vraag enkel beoogd de strekking van de tweede in punt 19 van dit arrest genoemde voorwaarde af te bakenen, waarbij moet worden uitgemaakt of alleen de door de wetgeving van de betrokken lidstaat gereglementeerde beroepen kunnen worden aangemerkt als ‘ medische en paramedische beroepen ’ in de zin van artikel 132, lid 1, onder *c*), van richtlijn 2006/112.

22. Dienaangaande zij opgemerkt dat deze voorwaarde weliswaar impliceert dat de in deze bepaling verleende vrijstelling is voorbehouden aan bepaalde specifieke beroepen, maar dat uit de tekst van deze bepaling niet blijkt dat de Uniewetgever de betrokken lidstaten ertoe heeft willen verplichten om het voordeel van deze vrijstelling voor te behouden aan uitsluitend de door hun wetgeving gereglementeerde beroepen.

23. Uit de bewoordingen van deze bepaling blijkt immers dat zij zelf geen omschrijving van het begrip ‘ medische en paramedische beroepen ’ geeft, maar daarvoor verwijst naar de

omschrijving in het nationaal recht van de lidstaten (zie in die zin arrest van 27 april 2006, *Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 en C-444/04, EU:C:2006:257, punt 28).

24. In deze omstandigheden beschikken de lidstaten, met name om een juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder *c*), van richtlijn 2006/112 te verzekeren, over een beoordelingsvrijheid bij de omschrijving van de beroepen bij de uitoefening waarvan medische verzorging van btw is vrijgesteld en inzonderheid bij de bepaling welke kwalificaties voor de uitoefening van deze beroepen vereist zijn (zie in die zin arrest van 27 april 2006, *Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 en C-444/04, EU:C:2006:257, punten 29, 30 en 32).

25. Deze beoordelingsvrijheid is evenwel niet onbegrensd, aangezien de lidstaten rekening moeten houden met, ten eerste, de met deze bepaling nagestreefde doelstelling, die erin bestaat te garanderen dat de vrijstelling uitsluitend geldt voor medische verzorging die wordt verleend door zorgverleners die de vereiste beroepskwalificaties bezitten, en ten tweede het beginsel van fiscale neutraliteit (zie in die zin arrest van 27 april 2006, *Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 en C-444/04, EU:C:2006:257, punten 31, 36 en 37).

26. De lidstaten moeten dus, in de eerste plaats, de naleving van deze doelstelling garanderen door ervoor te zorgen dat de in deze bepaling verleende vrijstelling enkel geldt voor medische verzorging die een voldoende kwaliteitsniveau heeft (zie in die zin arrest van 27 april 2006, *Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 en C-444/04, EU:C:2006:257, punt 37).

27. Weliswaar staat het aan de lidstaten om te controleren of de betrokken zorgverleners de voor deze zorgverlening vereiste beroepskwalificaties bezitten (zie in die zin arrest van 27 april 2006, *Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 en C-444/04, EU:C:2006:257, punten 37 en 38), maar dit vereiste impliceert niet noodzakelijkerwijs dat deze dienstverrichters een door de wetgeving van de betrokken lidstaat gereguleerd beroep uitoefenen, aangezien andere doeltreffende wijzen van controle van hun beroepskwalificaties denkbaar zijn, naargelang de organisatie van de medische en paramedische beroepen in deze lidstaat.

28. In de tweede plaats moeten de lidstaten het beginsel van fiscale neutraliteit eerbiedigen, dat zich ertegen verzet dat soortgelijke diensten, die dus met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld (zie arrest van 27 april 2006, *Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 en C-444/04, EU:C:2006:257, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29. Dit vereiste impliceert evenwel evenmin dat het voordeel van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder *c*), van richtlijn 2006/112 noodzakelijkerwijs is voorbehouden aan de beoefenaars van een door de wetgeving van de betrokken lidstaat gereguleerd beroep, aangezien niet op algemene en absolute wijze uit te sluiten valt dat beoefenaars die niet tot een dergelijk beroep behoren, de noodzakelijke kwalificaties bezitten om verzorging te verlenen waarvan het kwaliteitsniveau voldoende hoog is om soortgelijk te zijn aan de door de leden van een dergelijk beroep aangeboden verzorging, met name wanneer zij een opleiding hebben gevolgd aan een door deze lidstaat erkende onderwijsinstelling.

30. Bovendien blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat het reglementaire kader van de betrokken lidstaat slechts één van de vele elementen is waarmee rekening dient te worden gehouden teneinde te bepalen of een belastingplichtige de vereiste beroepskwalificaties bezit om het voordeel van deze vrijstelling te genieten (zie in die zin arrest van 27 april 2006, *Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 en C-444/04, EU:C:2006:257, punten 46 en 50), hetgeen impliceert dat de voorwaarde dat de zorgverleners tot een gereguleerd beroep behoren, geen voorwaarde kan zijn die de lidstaten daartoe noodzakelijkerwijs moeten opleggen.

31. Bijgevolg dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat artikel 132, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat de toepassing van de daarin verleende vrijstelling niet is voorbehouden aan de diensten die worden verricht door beoefenaars van een door de wetgeving van de betrokken lidstaat gereguleerd medisch of paramedisch beroep ».

Ingevolge dat arrest heeft het Hof bij zijn voormelde arrest nr. 194/2019 geoordeeld :

« B.5.1. Hieruit volgt dat de voorwaarde dat de zorgverleners tot een gereguleerd beroep behoren om een btw-vrijstelling te genieten, geen voorwaarde kan zijn die de lidstaten daartoe noodzakelijkerwijs moeten opleggen (punt 30). Volgens het Hof van Justitie valt niet op algemene en absolute wijze uit te sluiten dat voor de diensten verleend door beoefenaars die niet tot een dergelijk beroep behoren eveneens een btw-vrijstelling moet worden verleend, wanneer zij de noodzakelijke kwalificaties bezitten om verzorging te verlenen waarvan het kwaliteitsniveau voldoende hoog is om soortgelijk te zijn aan de door de leden van een gereguleerd beroep aangeboden verzorging, met name wanneer zij een opleiding hebben gevolgd aan een door de betrokken lidstaat erkende onderwijsinstelling (punt 29).

B.5.2. Uit het voormelde arrest kan evenwel niet worden afgeleid dat voor de diensten verricht door beoefenaars van de chiropraxie of de osteopathie die niet behoren tot een gereguleerd medisch of paramedisch beroep, in alle gevallen een btw-vrijstelling moet worden verleend, noch dat door het niet-verlenen ervan het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie zou zijn geschonden. Een dergelijke vrijstelling dient immers slechts te worden verleend wanneer vaststaat dat die beroepsbeoefenaars de noodzakelijke kwalificaties bezitten om medische verzorging te verlenen waarvan het kwaliteitsniveau voldoende hoog is om soortgelijk te zijn aan de door de leden van een gereguleerd medisch of paramedisch beroep aangeboden verzorging wanneer zij de chiropraxie of de osteopathie uitoefenen. Het komt aan de lidstaten toe te controleren of aan die vereisten is voldaan (punten 26 en 27).

B.5.3. Volgens artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn verlenen de lidstaten een btw-vrijstelling voor de medische verzorging in het kader van de medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat.

Uit de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet volgt dat geen enkele belasting kan worden geheven en dat geen enkele vrijstelling van belasting kan worden verleend zonder instemming van de belastingplichtigen, uitgedrukt door hun vertegenwoordigers. De fiscale aangelegenheid is een bevoegdheid die door de Grondwet aan de wet wordt voorbehouden, waarbij het aan de wetgever staat de essentiële elementen ervan vast te stellen. Tot de essentiële elementen van de belasting behoren de aanwijzing van de belastingplichtigen,

de belastbare materie, de heffingsgrondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen.

Rekening houdend met het bovenstaande komt het aan de wetgever toe om, voor wat betreft de diensten verricht door beoefenaars van de chiropraxie of de osteopathie die niet tot een gereguleerd medisch of paramedisch beroep behoren, te bepalen of en onder welke voorwaarden zij van btw zijn vrijgesteld ».

Het Hof heeft het voormelde artikel 44, § 1, van het BTW-Wetboek vernietigd, met name « in zoverre het niet toelaat dat de vrijstelling van btw voor diensten van chiropraxie en osteopathie wordt verleend aan andere beoefenaars van medische en paramedische beroepen dan die welke vermeld zijn in die paragraaf, wanneer die beroepsbeoefenaars de noodzakelijke kwalificaties bezitten om medische verzorging te verlenen waarvan het kwaliteitsniveau voldoende hoog is om soortgelijk te zijn aan de door de leden van een gereguleerd medisch of paramedisch beroep aangeboden verzorging, wanneer deze laatsten de chiropraxie of de osteopathie uitoefenen ». Het heeft de gevolgen van die bepaling gehandhaafd voor wat alle belastbare feiten betreft die hebben plaatsgevonden vóór 1 oktober 2019.

B.1.3. Artikel 44, § 1, van het BTW-Wetboek, zoals vervangen bij het bestreden artikel 3, 1°, van de wet van 11 juli 2021 (hierna : het nieuwe artikel 44, § 1, van het BTW-Wetboek), bepaalt :

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

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

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

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

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

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

De vrijstelling bedoeld in het eerste lid is niet van toepassing op de diensten die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen zonder therapeutisch doel ».

Ratione materiae sluit het nieuwe artikel 44, § 1, derde lid, van het BTW-Wetboek diensten die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen zonder therapeutisch doel, uit van de belastingvrijstelling.

Ratione personae voorziet het nieuwe artikel 44, § 1, eerste lid, van het BTW-Wetboek erin dat de belastingvrijstelling van toepassing is op de medische verzorging die wordt verleend door twee categorieën van beoefenaars. De in het nieuwe artikel 44, § 1, eerste lid, 1°, van het BTW-Wetboek bedoelde eerste categorie is die (1) van de beoefenaars van de in de gecoördineerde wet van 10 mei 2015 bedoelde beroepen en (2) van de beoefenaars van de praktijken die zijn bedoeld in artikel 2, § 1, 2°, tweede lid, van de wet van 29 april 1999 « betreffende de niet-conventionele praktijken inzake de geneeskunde, de artsenijsbereidkunde, de kinesitherapie, de verpleegkunde en de paramedische beroepen » (hierna : de wet van 29 april 1999).

De in de gecoördineerde wet van 10 mei 2015 bedoelde beroepen (hierna : « de bij de gecoördineerde wet van 10 mei 2015 gereguleerde medische of paramedische beroepen ») zijn de artsen, de tandartsen, de apothekers, de kinesitherapeuten, de verpleegkundigen, de vroedvrouwen, de hulpverleners-ambulanciers, de klinisch psychologen, de klinisch orthopedagogen en de beoefenaars van de paramedische beroepen (artikelen 3, § 1, 4, 6, 43, 45, 63, 65, 68/1, 68/2 en 69 van die wet; *Parl. St.*, Kamer, 2019-2020, DOC 55-1369/001, p. 15). De verrichtingen van de volgende technieken worden aangewezen als paramedische beroepen in de zin van die wet : « 1° apothekers-assistentie; 2° audiologie; 3° bandage, orthese en prothese; 4° diëtetiek; 5° ergotherapie; 6° medische laboratoriumtechnologie; 7° logopedie; 8° oogzorg; 9° podologie; 10° medische beeldvorming; 11° vervoer van patiënten, met uitsluiting van het vervoer van de personen bedoeld in artikel 1 van de wet van 8 juli 1964

betreffende de dringende geneeskundige hulpverlening; 12° mond- en tandzorg » (artikel 1 van het koninklijk besluit van 2 juli 2009 « tot vaststelling van de lijst van de paramedische beroepen »).

De in artikel 2, § 1, 2°, tweede lid, van de wet van 29 april 1999 bedoelde praktijken zijn de homeopathie, de chiropraxie, de osteopathie en de acupunctuur (hierna : « de in de wet van 29 april 1999 bedoelde niet-conventionele praktijken »).

De in het nieuwe artikel 44, § 1, eerste lid, 2°, van het BTW-Wetboek bedoelde tweede categorie is die van de beoefenaars van andere beroepen of praktijken dan die welke tot de eerste categorie behoren (hierna : « de beoefenaars van andere beroepen of praktijken dan bedoeld in de bepaling onder 1° »), die voldoen aan twee voorwaarden : *a*) houder zijn van een « certificaat afgeleverd door een instelling erkend door een bevoegde overheid van het land waar die instelling gevestigd is », en *b*) op basis van dat certificaat beschikken « over de noodzakelijke kwalificaties om medische verzorging te verlenen waarvan het kwaliteitsniveau voldoende hoog is om soortgelijk te zijn » aan die welke wordt aangeboden door de beroepsbeoefenaars van de eerste categorie.

Het nieuwe artikel 44, § 1, tweede lid, van het BTW-Wetboek bepaalt dat de beoefenaars die tot de tweede categorie behoren, aan de administratie die belast is met de btw, een kennisgeving moeten doen die voorafgaat aan de toepassing van de vrijstelling. Die bepaling machtigt de Koning om de praktische modaliteiten van die verplichting te bepalen.

B.1.4. Op 20 december 2021 heeft de FOD Financiën de circulaire 2021/C/114 « betreffende de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging verricht door bepaalde personen en inzake ziekenhuisverpleging » bekendgemaakt op de website Fisconetplus. Volgens de inleiding ervan « betreft [die circulaire] een eerste commentaar bij de gewijzigde bepalingen opgenomen in het nieuwe artikel 44, §§ 1 en 2, 1°, *a*), van het Btw-Wetboek ». Op 24 december 2021 heeft de administratie een FAQ « Btw-vrijstelling medische diensten - wetgeving vanaf 1 januari 2022 » gepubliceerd.

Op 27 december 2021 hebben de eerste, de tweede, de derde, de vijfde, de zesde en de zevende verzoekende partij bij de Raad van State een verzoekschrift tot schorsing volgens de procedure bij uiterst dringende noodzakelijkheid en tot nietigverklaring van die circulaire en

van die FAQ ingediend. Bij zijn arrest nr. 252.571 van 30 december 2021 heeft de Raad van State de vordering tot schorsing bij uiterst dringende noodzakelijkheid verworpen. Hij heeft zich nog niet uitgesproken over het annulatieberoep.

Ten aanzien van de omvang van het beroep en de ontvankelijkheid ervan

B.2. Het beroep is ingesteld door personen die respectievelijk het beroep van kinesitherapeut, van logopedist, van vroedvrouw en van ergotherapeut uitoefenen en door beroepsverenigingen die die beroepen vertegenwoordigen.

De grieven van de verzoekende partijen zijn hoofdzakelijk gericht tegen de btw-vrijstelling van de medische verzorging die wordt verleend door de beoefenaars die tot de in het nieuwe artikel 44, § 1, eerste lid, 2^o, van het BTW-Wetboek bedoelde tweede categorie behoren en tegen de in het tweede lid van dezelfde bepaling bedoelde kennisgevingsplicht. De verzoekende partijen klagen eveneens aan dat de bestreden bepaling het gezag van gewijsde van het voormelde arrest nr. 194/2019 schendt door niet te bepalen of, noch onder welke voorwaarden, de diensten verricht door beoefenaars van de chiropraxie of de osteopathie die niet tot een gereguleerd medisch of paramedisch beroep behoren, van btw zijn vrijgesteld. Die grief moet worden geacht te zijn gericht tegen het nieuwe artikel 44, § 1, eerste lid, 1^o, van het BTW-Wetboek, dat met name de diensten verricht door de beoefenaars van de in de wet van 29 april 1999 bedoelde niet-conventionele praktijken vrijstelt van de belasting.

Geen enkele grief van de verzoekende partijen is gericht tegen de uitsluiting van de btw-vrijstelling van de diensten zonder therapeutisch doel, bedoeld in het nieuwe artikel 44, § 1, derde lid, van het BTW-Wetboek.

Het Hof beperkt zijn onderzoek bijgevolg tot het nieuwe artikel 44, § 1, eerste lid en tweede lid, van het BTW-Wetboek.

B.3.1. De Ministerraad betwist het belang van de verzoekende partijen. Een vernietiging van de bestreden bepaling zou geen impact hebben op hun persoonlijke situatie en er zou geen risico van oneerlijke concurrentie bestaan tussen de twee in artikel 44, § 1, eerste lid, van het BTW-Wetboek bedoelde categorieën van beoefenaars. Hij is in het bijzonder van mening dat

de verzoekende partijen niet kunnen verwachten een gunstigere regeling van hun situatie te genieten ingevolge een vernietiging, aangezien zij niet de vernietiging vorderen van het nieuwe artikel 44, § 1, eerste lid, 1°, van het BTW-Wetboek, dat hun eigen fiscale situatie regelt.

B.3.2. De Grondwet en de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof vereisen dat elke natuurlijke persoon of rechtspersoon die een beroep tot vernietiging instelt, doet blijken van een belang. Van het vereiste belang doen slechts blijken de personen wier situatie door de bestreden norm rechtstreeks en ongunstig zou kunnen worden geraakt.

B.3.3. Artikel 44, § 1, eerste lid, 2°, van het BTW-Wetboek, zoals vervangen bij artikel 3, 1°, van de wet van 11 juli 2021, bepaalt dat medische verzorging die wordt verleend door « de beoefenaars van andere beroepen of praktijken dan bedoeld in de bepaling onder 1° », is vrijgesteld van btw wanneer die beoefenaars voldoen aan de voorwaarden die erin worden bepaald.

De vijfde tot de achtste verzoekende partij, die bij de gecoördineerde wet van 10 mei 2015 gereglementeerde medische of paramedische beroepen uitoefenen en in die hoedanigheid een btw-vrijstelling genieten, kunnen rechtstreeks en ongunstig worden geraakt door een bepaling die een belastingvrijstelling toekent aan andere categorieën van beoefenaars die medische verzorging verlenen. Het is immers niet uitgesloten dat de eventuele vernietiging van enkel het 2° van de voormelde bepaling de medische verzorging die zij verlenen, financieel aantrekkelijker kan maken ten opzichte van de medische verzorging die wordt aangeboden door de beoefenaars van andere beroepen of praktijken.

B.3.4. De exceptie wordt verworpen.

Ten gronde

B.4.1. De verzoekende partijen leiden een enig middel af uit de schending, door artikel 3, 1°, van de wet van 11 juli 2021, van de artikelen 10, 11, 17, 170 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met het rechtszekerheidsbeginsel en met artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn, in zoverre de wetgever de tweede categorie van begunstigden van de desbetreffende belastingvrijstelling niet nauwkeurig en zeker heeft omschreven, hetgeen tot

gevolg heeft dat beide categorieën van beoefenaars die die vrijstelling genieten, op dezelfde wijze worden behandeld, zonder dat er een redelijke verantwoording bestaat. De verzoekende partijen klagen daarenboven aan dat de bestreden bepaling het gezag van gewijsde van het voormelde arrest van het Hof nr. 194/2019 schendt, en niet voorziet in enige controle van de beroepskwalificaties van de beoefenaars die tot de tweede categorie behoren. Bovendien zou de bestreden bepaling aan de fiscale administratie, en zelfs aan de belastingplichtigen zelf, een al te ruime beoordelingsbevoegdheid verlenen met betrekking tot de toepassingsvoorwaarden van de vrijstelling.

B.4.2. De verzoekende partijen geven niet aan in welk opzicht de bestreden bepaling artikel 17 van de Grondwet zou schenden, dat betrekking heeft op de algemene verbeurdverklaring van de goederen. Het enige middel is onontvankelijk in zoverre het is afgeleid uit de schending van die bepaling.

B.5.1. Het komt de bevoegde wetgever toe 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 toepasselijke 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 onredelijk zouden zijn.

B.5.2. Volgens artikel 132, lid 1, *c*), van de btw-richtlijn verlenen de lidstaten een btw-vrijstelling voor de medische verzorging in het kader van de medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat.

Zoals het Hof van Justitie bij zijn voormelde arrest C-597/17 in zake *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a.* heeft geoordeeld, moet volgens een letterlijke uitlegging van die bepaling een dienst worden vrijgesteld indien aan twee voorwaarden is voldaan; die dienst moet namelijk in de eerste plaats medische verzorging uitmaken en in de tweede plaats worden verricht in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat (punt 19 en aangehaalde rechtspraak; zie ook : HvJ, 5 maart 2020, C-48/19, *X-GmbH*, ECLI:EU:C:2020:169, punt 17).

Die tweede voorwaarde impliceert dat de vrijstelling is voorbehouden aan bepaalde specifieke beroepen (punt 22). Bij de omschrijving van die beroepen en inzonderheid bij de bepaling welke kwalificaties voor de uitoefening ervan vereist zijn, beschikken de lidstaten over een beoordelingsvrijheid (punt 24). Die beoordelingsvrijheid is evenwel niet onbegrensd, aangezien de lidstaten rekening moeten houden met, ten eerste, de met die bepaling nagestreefde doelstelling, die erin bestaat te garanderen dat de vrijstelling uitsluitend geldt voor medische verzorging die wordt verleend door zorgverleners die de vereiste beroepskwalificaties bezitten, en ten tweede het beginsel van fiscale neutraliteit, dat zich ertegen verzet dat soortgelijke diensten, die dus met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld (punten 25 en 28 en aangehaalde rechtspraak; zie ook : HvJ, 5 maart 2020, C-48/19, *X-GmbH*, reeds aangehaald, punten 40 en 41). De lidstaten moeten ervoor zorgen dat de verleende vrijstelling enkel geldt voor medische verzorging die een voldoende kwaliteitsniveau heeft (punt 26; zie ook : HvJ, 5 maart 2020, C-48/19, *X-GmbH*, reeds aangehaald, punt 42).

Geen van die vereisten impliceert dat het voordeel van de vrijstelling noodzakelijkerwijs is voorbehouden aan beoefenaars van een door de wetgeving van de betrokken lidstaat gereguleerd beroep (punten 27 en 29). Volgens het Hof van Justitie zijn andere doeltreffende wijzen van controle van de beroepskwalificaties van de beoefenaars die niet tot een dergelijk beroep behoren, denkbaar, « naargelang de organisatie van de medische en paramedische beroepen in deze lidstaat » (punt 27). Daarenboven valt niet op algemene en absolute wijze uit te sluiten dat beoefenaars die niet tot een gereguleerd beroep behoren, « de noodzakelijke kwalificaties bezitten om verzorging te verlenen waarvan het kwaliteitsniveau voldoende hoog is om soortgelijk te zijn aan de door de leden van een dergelijk beroep aangeboden verzorging, met name wanneer zij een opleiding hebben gevolgd aan een door deze lidstaat erkende onderwijsinstelling » (punt 29). Het reglementaire kader van de betrokken lidstaat is slechts een van de vele elementen waarmee rekening dient te worden gehouden teneinde te bepalen of een belastingplichtige de vereiste beroepskwalificaties bezit om het voordeel van die vrijstelling te genieten (punt 30).

B.5.3. Uit de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet kan 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. Daaruit volgt dat de fiscale aangelegenheid een bevoegdheid is die te dezen door de Grondwet aan de wet wordt voorbehouden en dat elke delegatie die betrekking heeft op het bepalen van een van de essentiële elementen van de belasting in beginsel ongrondwettig is.

De voormelde grondwetsbepalingen gaan evenwel niet zover dat ze de bevoegde wetgever ertoe zouden verplichten elk aspect van een belasting of van een vrijstelling zelf te regelen. Een aan een andere overheid verleende bevoegdheid is niet in strijd met het wettigheidsbeginsel voor zover de machtiging voldoende nauwkeurig is omschreven en betrekking heeft op de tenuitvoerlegging van maatregelen waarvan de essentiële elementen voorafgaandelijk door de bevoegde wetgever zijn vastgesteld.

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.5.4. Het fiscale wettigheidsbeginsel vereist daarnaast dat de belastingwet nauwkeurige, ondubbelzinnige en duidelijke criteria bevat aan de hand waarvan kan worden uitgemaakt wie belastingplichtig is en voor welke handelingen. Aan het vereiste dat belastingen en belastingvrijstellingen duidelijk moeten 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 rechtscolleges, kan weten of hij al dan niet belastingplichtig is en voor welke handelingen.

B.5.5. Artikel 172, eerste lid, van de Grondwet vormt, in fiscale aangelegenheden, een bijzondere toepassing van het in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet vervatte beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

B.6.1. Bij de bestreden bepaling heeft de wetgever een einde willen maken aan de discriminatie tussen « enerzijds de zorgverleners die tot een gereguleerd beroep behoren en die de vrijstelling genieten bedoeld in artikel 44, § 1, van het [BTW-Wetboek] en anderzijds de zorgverleners die tot een niet-gereguleerd beroep behoren (in het bijzonder de

chiropractors en de osteopaten), die van de toepassing van die vrijstelling zijn uitgesloten », met inachtneming van het recht van de Europese Unie (*Parl. St.*, Kamer, 2019-2020, DOC 55-1369/001, p. 11; zie ook : pp. 13-14).

Daartoe heeft hij twee categorieën van begunstigden van de belastingvrijstelling bepaald : een eerste categorie die de beoefenaars groepeert die de belastingvrijstelling automatisch genieten en een tweede « op grond van de Europese rechtspraak [...] verplichte restcategorie », (*Parl. St.*, Kamer, 2020-2021, DOC 55-1369/004, p. 39) die de beoefenaars groepeert die de belastingvrijstelling genieten mits bepaalde voorwaarden in acht worden genomen.

B.6.2. Oorspronkelijk was de eerste categorie van beoefenaars die de vrijstelling van rechtswege genieten, beperkt tot de beoefenaars van de bij de gecoördineerde wet van 10 mei 2015 gereguleerde gezondheidszorgberoepen, terwijl de beoefenaars van de in de wet van 29 april 1999 bedoelde niet-conventionele praktijken, zoals de osteopaten en chiropractors, deel uitmaakten van de tweede restcategorie van beoefenaars die de vrijstelling onder voorwaarden genoten (*Parl. St.*, Kamer, 2019-2020, DOC 55-1369/001, pp. 15-16; 2020-2021, DOC 55-1369/002, p. 5). Daarenboven was erin voorzien de kwalificaties van de beoefenaars die tot de tweede categorie behoren, te onderwerpen aan een voorafgaande erkenning door de fiscale administratie op basis van een certificaat (*Parl. St.*, Kamer, 2019-2020, DOC 55-1369/001, p. 16). De oorspronkelijke tekst van het wetsontwerp bepaalde :

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

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

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

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

[b)] de administratie belast met de belasting over de toegevoegde waarde heeft erkend dat ze op basis van dit certificaat over de noodzakelijke kwalificaties beschikken om medische verzorging te verlenen waarvan het kwaliteitsniveau voldoende hoog is om soortgelijk te zijn aan die aangeboden door de beroepsbeoefenaars bedoeld in 1°.

De vrijstelling bedoeld in het eerste lid is niet van toepassing op de diensten die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen zonder therapeutisch doel » (*Parl. St.*, Kamer, 2019-2020, DOC 55-1369/001, pp. 40-41).

B.6.3. Na ruim overleg met de gezondheidssector heeft de Regering twee amendementen ingediend « om op die manier maximaal rekening te houden met de bezorgdheden van de sector » (*Parl. St.*, Kamer, 2020-2021, DOC 55-1369/002 en DOC 55-1369/004, pp. 25 en 33). Het amendement nr. 1, dat de bestreden bepaling is geworden, heeft de eerste categorie van beoefenaars die de vrijstelling van rechtswege genieten, uitgebreid tot de beoefenaars van de in de wet van 29 april 1999 bedoelde niet-conventionele praktijken. Daarbij werd ook de vereiste van een voorafgaande erkenning, door de administratie, van de kwalificaties van de beoefenaars van de tweede categorie vervangen door een verplichting, voor die beoefenaars, tot voorafgaande kennisgeving aan de administratie (*Parl. St.*, Kamer, 2020-2021, DOC 55-1369/002, pp. 5-6).

B.7. Het Hof onderzoekt eerst de grief van de verzoekende partijen die is gericht tegen het nieuwe artikel 44, § 1, eerste lid, 1^o, van het BTW-Wetboek.

Wat betreft de vrijstelling van de medische verzorging die wordt verleend door chiropractors en osteopaten die niet tot een gereguleerd medisch of paramedisch beroep behoren

B.8.1. Zoals in B.1.3 is vermeld, voorziet het nieuwe artikel 44, § 1, eerste lid, 1^o, van het BTW-Wetboek erin dat de btw-vrijstelling met name van toepassing is op de medische verzorging die wordt verleend door de beoefenaars van de in de wet van 29 april 1999 bedoelde niet-conventionele praktijken, waarvan de chiropraxie en de osteopathie deel uitmaken. Uit de bewoordingen van die bepaling en uit de parlementaire voorbereiding blijkt dat die vrijstelling « van rechtswege » van toepassing is op die verzorging (*Parl. St.*, Kamer, 2020-2021, DOC 55-1369/004, p. 26).

Door de beoefenaars van de in de wet van 29 april 1999 bedoelde niet-conventionele praktijken op te nemen bij de beoefenaars die de in het nieuwe artikel 44, § 1, eerste lid, 1^o, van het BTW-Wetboek bedoelde vrijstelling van rechtswege genieten, heeft de wetgever « al de

betrokken beroepen waarvoor al een wettelijk en/of reglementair kader bestaat » op dezelfde wijze willen behandelen :

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

Ook al waren de beoefenaars bedoeld in de gecoördineerde wet van 29 april 1999 reeds bedoeld in artikel 44, § 1, eerste lid, 2°, nieuw, van het [BTW]-Wetboek zoals opgenomen in het ingediend ontwerp, de rechtstreekse verwijzing naar die wetten biedt het voordeel dat al de betrokken beroepen waarvoor al een wettelijk en/of reglementair kader bestaat gelijk worden geschakeld. Het laat bovendien toe latere aanpassingen van het Wetboek te vermijden wanneer andere dan de reeds opgenomen beroepen of praktijken eveneens in die wetten zouden worden opgenomen » (*Parl. St.*, Kamer, 2020-2021, DOC 55-1369/002, p. 5).

« Ingevolge het amendement zal de eerste categorie van bedoelde personen worden uitgebreid zodat de vrijstelling voortaan van rechtswege van toepassing zal zijn op alle beoefenaars van de gereguleerde medische en paramedische beroepen of praktijken waarvoor een wettelijk en/of reglementair kader bestaat.

De vrijstelling zal derhalve niet alleen meer van rechtswege van toepassing zijn op de beoefenaars van één van de beroepen bedoeld in de Wet Uitoefening Gezondheidsberoepen, zoals bijvoorbeeld de artsen, tandartsen, kinesisten en verpleegsters.

Ze zal ook van rechtswege van toepassing zijn op beoefenaars van niet-conventionele praktijken bedoeld in de wet betreffende de niet-conventionele praktijken. Deze uitbreiding betreft de homeopaten, de chiropractors, de osteopaten en de acupuncturisten.

Voor al deze beroepsbeoefenaars bestaat er, op grond van die reglementaire omkadering, in zekere zin een wettelijk vermoeden op grond waarvan die personen geacht worden over de noodzakelijke kwalificaties te beschikken om medische verzorging te verlenen waarvan het kwaliteitsniveau voldoende hoog is om de bescherming van de gezondheid van de patiënten te kunnen garanderen in de zin van de Europese rechtspraak inzake btw. Zij zullen dus niet langer worden onderworpen aan de aanvullende voorwaarden die gelden voor de tweede categorie van bedoelde personen zoals in het ingediende ontwerp wel het geval was.

Door de rechtstreekse verwijzing naar die wettelijk omkaderde beroepen of praktijken worden die voor de toepassing van de btw-vrijstelling gelijkgeschakeld en zullen beroepen of praktijken die later binnen de bestaande wettelijke omkadering worden opgenomen automatisch

ook van de btw-vrijstelling kunnen genieten » (*Parl. St.*, Kamer, 2020-2021, DOC 55-1369/004, pp. 26-27).

B.8.2. Daaruit volgt dat de wetgever zelf heeft bepaald dat de medische verzorging die wordt verleend door chiropractors en osteopaten die niet tot een gereguleerd medisch of paramedisch beroep behoren, van de belasting is vrijgesteld, alsook dat hij de regeling van die vrijstelling zelf heeft bepaald.

B.8.3. Het enige middel, in zoverre het is gericht tegen het nieuwe artikel 44, § 1, eerste lid, 1^o, van het BTW-Wetboek, is niet gegrond.

Wat betreft de vrijstelling van de medische verzorging die wordt verleend door beoefenaars van de tweede categorie

B.9. Bij het nieuwe artikel 44, § 1, eerste lid, 2^o, van het BTW-Wetboek wordt de medische verzorging die in het kader van hun beroep of praktijk wordt verleend door de beoefenaars « van andere beroepen of praktijken » dan die bedoeld in het nieuwe artikel 44, § 1, eerste lid, 1^o, van hetzelfde Wetboek vrijgesteld van btw indien aan twee voorwaarden is voldaan.

B.10.1. Volgens de parlementaire voorbereiding betreft die tweede categorie van begunstigen van de vrijstelling « de beroepsbeoefenaars die op grond van een geschikte opleiding geacht kunnen worden een [met dat van de beoefenaars van de gereguleerde medische of paramedische beroepen] evenwaardig kwaliteitsniveau te halen » (*Parl. St.*, Kamer, 2020-2021, DOC 55-1369/004, p. 4). Het betreft volgens de wetgever een « op grond van de Europese rechtspraak [...] verplichte restcategorie » die « relatief beperkt » moet blijven (*ibid.*, p. 39).

B.10.2. De omstandigheid dat de in het nieuwe artikel 44, § 1, eerste lid, 2^o, van het BTW-Wetboek bedoelde beoefenaars een restcategorie vormen die op negatieve wijze wordt omschreven ten opzichte van de beoefenaars van de in het 1^o van hetzelfde artikel bedoelde beroepen en praktijken, is op zich niet in strijd met het fiscale wettigheidsbeginsel.

Het Hof dient evenwel te onderzoeken of die belastingplichtigen kunnen worden geïdentificeerd aan de hand van nauwkeurige, ondubbelzinnige en duidelijke criteria.

B.11.1. Opdat de verzorging door de beoefenaars van de tweede categorie de vrijstelling kan genieten, moeten die beoefenaars allereerst houder zijn van een « certificaat afgeleverd door een instelling erkend door een bevoegde overheid van het land waar die instelling gevestigd is » (nieuw artikel 44, § 1, eerste lid, 2^o, *a*), van het BTW-Wetboek).

B.11.2. Bij gebrek aan een definitie van het begrip « certificaat » in de wet van 11 juli 2021 en in de parlementaire voorbereiding ervan, moet dat begrip worden begrepen in de gebruikelijke betekenis die inzake onderwijs en opleiding eraan wordt gegeven. Een « certificaat » moet aldus worden beschouwd als « het formele resultaat van een beoordelings- en validatieproces, dat wordt verworven wanneer een bevoegde autoriteit vaststelt dat de leerprestaties die een persoon heeft bereikt, aan bepaalde eisen beantwoorden » (zie in die zin bijlage I, *a*), van de aanbeveling van de Raad van 22 mei 2017 « inzake het Europees kwalificatiekader voor een leven lang leren en tot intrekking van de aanbeveling van het Europees Parlement en de Raad van 23 april 2008 tot vaststelling van een Europees kwalificatiekader voor een leven lang leren » en artikel 15, § 1, 17^o, van het decreet van de Franse Gemeenschap van 7 november 2013 « tot bepaling van het hogeronderwijslandschap en de academische organisatie van de studies »).

De « instelling erkend door een bevoegde overheid van het land waar die instelling gevestigd is » moet worden beschouwd als een onderwijsinstelling die is erkend door de gemeenschappen (voor de in België verkregen certificaten) of door de bevoegde overheid van het land waar de instelling is gevestigd (voor de in het buitenland verkregen certificaten).

B.11.3. Bovendien moeten de beoefenaars van de tweede categorie, op basis van dat certificaat, beschikken over de « noodzakelijke kwalificaties om medische verzorging te verlenen waarvan het kwaliteitsniveau voldoende hoog is om soortgelijk te zijn » aan die welke wordt aangeboden door de beroepsbeoefenaars van de eerste categorie (nieuw artikel 44, § 1, eerste lid, 2^o, *b*), van het BTW-Wetboek).

Met die bewoordingen worden in essentie de bewoordingen weergegeven van het dictum van het voormelde arrest van het Hof nr. 194/2019, die zijn geïnspireerd op het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie C-597/17 in zake *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a.* (punt 29).

B.11.4. Met de in het nieuwe artikel 44, § 1, eerste lid, 2^o, *a)* en *b)*, van het BTW-Wetboek bedoelde voorwaarden heeft de wetgever bijgevolg ruime criteria gehanteerd, waardoor de fiscale wet een minimum aan beoordelingsrichtlijnen bevat en de draagwijdte van de bestreden bepaling voldoende wordt afgebakend.

B.11.5. De fiscale administratie gaat na of de beoefenaars van de tweede categorie aan die voorwaarden voldoen op grond van de verklaring die die beoefenaars haar toesturen krachtens de in het nieuwe artikel 44, § 1, tweede lid, van het BTW-Wetboek bedoelde verplichting tot voorafgaande kennisgeving. Artikel 7*quinquies* van het koninklijk besluit nr. 10 van 29 december 1992 « met betrekking tot de uitoefeningsmodaliteiten van de keuzen, bedoeld in de artikelen 15, § 2, vierde lid, 21*bis*, § 2, 9^o, vierde lid, 25*ter*, § 1, tweede lid, 2^o, tweede lid en 44, § 3, 2^o, *d)*, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, de aangiften van aanvang, wijziging, stopzetting van activiteit en de voorafgaande kennisgevingen inzake de belasting over de toegevoegde waarde », zoals ingevoegd bij artikel 9 van het koninklijk besluit van 27 december 2021 « tot wijziging van de koninklijke besluiten nrs. 2, 4, 6, 10, 19 en 22 met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde », bepaalt de in die verklaring vervatte gegevens.

In de parlementaire voorbereiding wordt in dat verband vermeld :

« Niet[-]conventionele beroepen die niet reglementair geregeld zijn, kunnen vrijgesteld zijn, maar enkel indien zij beantwoorden aan de voorwaarden opgenomen voor de tweede categorie van beroepsbeoefenaars. Zij moeten in dat geval een kennisgeving doen aan de administratie om de administratie toe te laten te verifiëren of die voorwaarden daadwerkelijk vervuld zijn. Het gaat hier niet om een erkenning maar om het creëren van de mogelijkheid om een efficiënte controle uit te oefenen. Indien er geen dergelijke kennisgeving gebeurt, kan een dergelijke controle uiteraard nog altijd *ad hoc* gebeuren en zal er desgevallend een regularisatie moeten gebeuren als er onregelmatigheden worden vastgesteld » (*Parl. St.*, Kamer, 2020-2021, DOC 55-1369/004, pp. 35-36).

En :

« Met betrekking tot de aanmeldingsplicht voor de tweede beroepscategorie herhaalt de vice-eersteminister dat hij zijn administratie al opdracht heeft gegeven om een circulaire op te stellen waarin alle kwesties met betrekking tot btw-vrijstelling voor medische zorg worden behandeld. Deze circulaire zal voor het einde van dit jaar en dus voor de inwerkingtreding van deze wet worden gepubliceerd. De opmaak van de circulaire zal gebeuren in overleg met [de] sector.

Het gaat hier niet om een erkenning, maar om het creëren van de mogelijkheid om een efficiënte controle uit te oefenen. Indien dergelijke kennisgeving niet gebeurt, kan een dergelijke controle uiteraard nog altijd *ad hoc* gebeuren en zal er desgevallend een regularisatie moeten worden opgesteld als er onregelmatigheden worden vastgesteld. De modaliteiten van de aanmeldingsplicht zullen door de Koning worden bepaald.

De beroepsbeoefenaars die behoren tot de tweede categorie zullen, in tegenstelling tot wat was bepaald in het initiële ontwerp, niet langer voorafgaandelijk erkend moeten worden door de fiscale administratie om de btw-vrijstelling te kunnen toepassen. Zij zullen enkel gehouden zijn om de administratie voorafgaandelijk aan de toepassing van de vrijstelling in kennis te stellen. Dit zal de administratie toelaten om na te gaan of de toepassingsvoorwaarden voor de btw-vrijstelling vervuld zijn en om een overzicht aan te leggen van de verschillende opleidingen en certificeringen, zodat de toepassing van de vrijstelling vervolgens kan worden vergemakkelijkt » (*ibid.*, p. 38).

B.11.6. Ten aanzien van het doel dat erin bestaat gevolg te geven aan de voormelde arresten en rekening houdend met de huidige stand van de erkenning van de gezondheidszorgberoepen en -praktijken in België, kon de wetgever te dezen van mening zijn dat het de fiscale administratie toekomt een « overzicht » (*Parl. St.*, Kamer, 2020-2021, DOC 55-1369/002, p. 6) aan te leggen van de opleidingen en certificaten die, voor de toepassing van de wetgeving inzake btw, staven dat de beoefenaars van beroepen of praktijken zonder wettelijk kader over de noodzakelijke kwalificaties beschikken om medische verzorging te verlenen waarvan de kwaliteit voldoende hoog is om, vanuit het oogpunt van de patiënt, te worden beschouwd als soortgelijk aan die welke wordt aangeboden door de beoefenaars van de beroepen die een wettelijk kader genieten.

Het nieuwe artikel 44, § 1, tweede lid, van het BTW-Wetboek vormt geen algemene machtigingsbepaling die de administratie toestaat bij algemene maatregel zelf de begunstigen van de vrijstelling vast te stellen, maar is een informatiemiddel om in concrete gevallen, onder controle van de rechter, concrete situaties individueel te beoordelen.

Er kan de wetgever overigens niet worden verweten, in naam van de rechtszekerheid, dat hij, te dezen, geen criteria heeft vastgesteld die dermate precies zijn dat de fiscale administratie

en de rechter over geen enkele beoordelingsbevoegdheid meer zouden beschikken in een aangelegenheid die wordt gekenmerkt door zeer uiteenlopende situaties.

B.12.1. De wetgever heeft bovendien voorzien in bepaalde waarborgen ten gunste van de belastingplichtige, die deze beschermen tegen willekeur.

Krachtens de artikelen 20 en 23 van de wet van 24 december 2002 « tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken » (hierna : de wet van 24 december 2002) kan elke belastingplichtige zich richten tot de fiscale administratie om, bij bindende beslissing, te laten beoordelen hoe de belastingwet zal worden toegepast op een specifieke situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen uitwerking heeft gehad. De belastingplichtige is bijgevolg in staat om te bepalen of de door de bestreden bepaling beoogde handeling die hij overweegt te stellen, al dan niet de bij die bepaling vastgelegde vrijstelling geniet.

Aangezien dergelijke beslissingen op geanonimiseerde wijze worden bekendgemaakt (artikel 24 van de wet van 24 december 2002), wordt de toepassing door de fiscale administratie op andere concrete gevallen ook beter voorspelbaar.

B.12.2. Bovendien dient de fiscale administratie bij de toepassing van het nieuwe artikel 44, § 1, eerste lid, 2°, van het BTW-Wetboek in een concreet geval de beginselen van behoorlijk bestuur te eerbiedigen.

B.12.3. Ten slotte kunnen de mogelijke uiteenlopende interpretaties die zouden kunnen voortvloeien uit de door de wetgever vastgestelde voorwaarden om de vrijstelling te genieten, in elk geval worden bijgestuurd door de beschikbare rechtsmiddelen.

B.12.4. Weliswaar verleent de wetgever aan de fiscale administratie en aan de rechter een zekere beoordelingsbevoegdheid bij de concrete toepassing van het nieuwe artikel 44, eerste lid, 2°, van het BTW-Wetboek, in het bijzonder wat de invulling betreft van het begrip « noodzakelijke kwalificaties om medische verzorging te verlenen waarvan het kwaliteitsniveau voldoende hoog is om soortgelijk te zijn » aan de verzorging die wordt aangeboden door de beoefenaars van de eerste categorie. Het is niet uitgesloten dat een dergelijke beoordelingsbevoegdheid aanleiding geeft tot discrepanties in de administratieve

praktijk en de rechtspraak. Die bevoegdheid ontnemt aan de bestreden fiscale bepaling echter niet het nauwkeurige karakter dat is vereist om te voldoen aan het fiscaal wettigheidsbeginsel.

B.13. In tegenstelling tot wat de verzoekende partijen aanvoeren, worden de beoefenaars van de eerste categorie bedoeld in het nieuwe artikel 44, § 1, eerste lid, 1°, van het BTW-Wetboek en de beoefenaars van de tweede categorie bedoeld in het 2° van dezelfde bepaling niet op dezelfde wijze behandeld, aangezien de medische verzorging die door de eerstgenoemden wordt verleend, automatisch is vrijgesteld, in tegenstelling tot die welke door de laatstgenoemden wordt verleend.

Er blijkt evenmin dat aan een bepaalde categorie van belastingplichtigen de waarborg van een voorspelbare fiscale wet wordt ontnomen, vermits uit hetgeen in B.11.4, B.11.6 en B.12.4 is vermeld, blijkt dat de bestreden bepaling niet onbestaanbaar is met het fiscale wettigheidsbeginsel.

B.14. Het enige middel, in zoverre het is gericht tegen het nieuwe artikel 44, § 1, eerste lid, 2°, en tweede lid, van het BTW-Wetboek, is niet gegrond.

Om die redenen,

het Hof

verwerpt het beroep.

Aldus gewezen in het Frans, het Nederlands en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 8 juni 2023.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschaut

P. Nihoul