

Rolnummers 6429, 6462, 6464 en 6465
Arrest nr. 194/2019 van 5 december 2019

A R R E S T

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

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters A. Alen en F. Daoût, de rechters L. Lavrysen, J.-P. Moerman, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, T. Giet, R. Leysen en M. Pâques, en, overeenkomstig artikel 60*bis* van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, emeritus rechter E. Derycke, bijgestaan door de griffier F. Meersschaut, onder voorzitterschap van voorzitter A. Alen,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de beroepen en rechtspleging

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

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

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

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

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

Bij tussenarrest nr. 106/2017 van 28 september 2017, bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 24 januari 2018, heeft het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld aan het Hof van Justitie van de Europese Unie :

« 1. Dient artikel 132, lid 1, c), van de richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde aldus te worden geïnterpreteerd dat die bepaling de daarin bedoelde vrijstelling, zowel wat de conventionele als wat de niet-conventionele praktijken betreft, voorbehoudt aan beoefenaars van een medisch of een paramedisch beroep dat onderworpen is aan de nationale wetgeving op de gezondheidszorgberoepen en die beantwoorden aan de bij die nationale wetgeving bepaalde vereisten en dat personen die niet aan die vereisten beantwoorden, maar zijn aangesloten bij een beroepsvereniging van chiropractors of osteopaten en aan de door die vereniging gestelde eisen beantwoorden, daarvan zijn uitgesloten ?

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

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

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

3. Staat het aan het Hof de gevolgen van de ingevolge B.29, B.32.4, B.34.5, B.35.5, B.38.6, B.39.7 en B.40.7 te vernietigen bepalingen, alsmede die van de bepalingen die in voorkomend geval geheel of gedeeltelijk dienen te worden vernietigd, mocht uit het antwoord op de eerste of de tweede prejudiciële vraag volgen dat zij in strijd zijn met het recht van de Europese Unie, tijdelijk te handhaven teneinde de wetgever in staat te stellen ze in overeenstemming te brengen met dat recht ? ».

Bij arrest van 27 juni 2019 in de zaak C-597/17 heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie op de vragen geantwoord.

Bij beschikking van 17 juli 2019 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers L. Lavrysen en J.-P. Snyers te hebben gehoord, beslist :

- de debatten te heropenen,
- de partijen uit te nodigen, in een uiterlijk op 16 september 2019 in te dienen aanvullende memorie, waarvan ze binnen dezelfde termijn een kopie laten toekomen aan de andere partijen, hun standpunt mee te delen ten aanzien van de weerslag van het arrest nr. 106/2017 van 28 september 2017, inzonderheid wat betreft hetgeen vermeld is in B.29, B.32.4, B.34.5, B.35.5, B.38.6, B.39.7 en B.40.7, en van het voormelde arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie op de beroepen tot vernietiging,

- 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 18 september 2019 en de zaken in beraad zullen worden genomen.

Aanvullende memories zijn ingediend door :

- de verzoekende partijen (in alle zaken);
- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. N. Muyshondt, advocaat bij de balie te Antwerpen, en Mr. D. Stas, advocaat bij de balie te Brussel.

Ingevolge het verzoek van de Ministerraad om te worden gehoord, heeft het Hof bij beschikking van 18 september 2019 de dag van de terechtzitting bepaald op 9 oktober 2019.

Op de openbare terechtzitting van 9 oktober 2019 :

- zijn verschenen :
 - . Mr. E. Maes, voor de verzoekende partijen in de zaak nr. 6429;
 - . Mr. B. Hermans en Mr. J. Bosquet, voor de verzoekende partijen in de zaak nr. 6462;
 - . Mr. T. De Gendt, voor de verzoekende partijen in de zaak nr. 6464;
 - . Mr. N. Muyshondt, tevens *loco* Mr. D. Stas, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers L. Lavrysen en J.-P. Moerman, ter vervanging van rechter J.-P. Snappe, wettig verhinderd, verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- zijn de zaken 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. Bij zijn arrest nr. 106/2017 heeft het Hof drie prejudiciële vragen gesteld aan het Hof van Justitie. Het Hof van Justitie heeft die vragen beantwoord bij een arrest van 27 juni 2019, C-597/17, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a.*

Bij beschikking van 17 juli 2019 heeft het Hof de heropening van de debatten bevolen en de partijen uitgenodigd in een aanvullende memorie een standpunt in te nemen over de weerslag van het voormelde arrest van het Hof en dat van het Hof van Justitie op de beroepen tot vernietiging.

A.2.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 6429 stellen vast dat het voormelde arrest van het Hof van Justitie hun argumentatie, zoals uitgewerkt in hun verzoekschrift, bevestigt. 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 ») behoudt de btw-vrijstelling immers niet alleen voor aan beoefenaars van een medisch of een paramedisch beroep dat onderworpen is aan de nationale wetgeving op de gezondheidsberoepen en die beantwoorden aan de bij die nationale wetgeving bepaalde vereisten. De draagwijdte van de rechtspraak van het Hof van Justitie bestaat erin dat de wetgever, bij het uitoefenen van zijn beoordelingsvrijheid om te bepalen welke (para)medische beroepen van de btw zijn vrijgesteld, steeds de beginselen van het Unierecht dient te eerbiedigen door rekening te houden met het doel van de btw-richtlijn en met het beginsel van de fiscale neutraliteit. Die beginselen worden slechts geëerbiedigd wanneer het uitsluiten van de chiropractors van de btw-vrijstelling kan worden gerechtvaardigd door objectieve redenen die zijn gebaseerd op de beroepskwalificaties van de zorgverleners.

Een uitsluiting van de chiropractors van de btw-vrijstelling kan dus niet worden gerechtvaardigd door het feit dat chiropractors niet, zoals beoefenaars van een medisch of een paramedisch beroep, onderworpen zijn aan de nationale wetgeving op de gezondheidszorgberoepen en dus niet beantwoorden aan de bij die nationale wetgeving bepaalde vereisten, daar dit geen objectieve reden is die is gebaseerd op de beroepskwalificaties van de chiropractors. Bovendien kan het bestaan van een regelgevend kader voor sommige gezondheidsberoepen en voor andere niet, niet als doorslaggevend element dienen. De wetgever is immers zelf verantwoordelijk voor het opmaken van dat wettelijk kader en het Hof van Justitie oordeelde dan ook terecht dat het reglementaire kader 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 die vrijstelling te genieten.

A.2.2. Het antwoord van het Hof van Justitie op de eerste prejudiciële vraag heeft, volgens de verzoekende partijen, tot gevolg dat het aan de nationale rechter toekomt om, gelet op alle relevante gegevens, te bepalen of een belastingplichtige moet worden beschouwd als een van een btw-vrijgestelde beroepsbeoefenaar, hetgeen een concrete opdracht is.

Dienaangaande heeft het Hof, volgens de verzoekende partijen twee opties : ofwel vernietigt het Hof de bestreden bepaling, omdat het Hof vaststelt dat de federale wetgever gesteund heeft op een onderscheidend criterium dat geen objectieve reden is die is gebaseerd op de beroepskwalificaties van die beroepsgroep, zonder zich uit te spreken over het btw-statuut van de chiropractors, ofwel vernietigt het Hof de bestreden bepaling en beoordeelt het reeds feitelijk het btw-statuut van de chiropractors.

A.3.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 6462 stellen vast dat het Hof van Justitie hun standpunt bevestigt. Uit het antwoord van het Hof van Justitie op de eerste prejudiciële vraag volgt dat de beoordelingsmarge van de Belgische Staat niet onbegrensd is, aangezien de Belgische Staat moet rekening houden met de door de btw-richtlijn nagestreefde doelstelling en met het beginsel van de fiscale neutraliteit. Dienstverrichters moeten derhalve geen gereguleerd beroep uitoefenen, aangezien er andere doeltreffende manieren zijn om hun beroepskwalificaties te controleren.

De verzoekende partijen zijn van oordeel dat aan de verstreckers van medische prestaties de mogelijkheid moet worden gegeven om, aan de hand van geobjectiverde en pertinente criteria zoals de aansluiting bij een beroepsvereniging en het bezitten van een masterdiploma verleend door een erkende instelling van universitair of hoger onderwijs, de gelijkwaardigheid van de zorgverstrekkingen aan te tonen voor het verkrijgen van de vrijstelling. De bestreden norm verleent die mogelijkheid niet, zodat zij moet worden vernietigd.

A.3.2. De verzoekende partijen zijn van oordeel dat uit het antwoord van het Hof van Justitie op de derde prejudiciële vraag moet worden afgeleid dat geen handhaving kan worden toegestaan. De Ministerraad legt geen dwingende redenen in verband met de rechtszekerheid voor die de handhaving zouden kunnen verantwoorden. De loutere verwijzing naar budgettaire en administratieve moeilijkheden die kenmerkend voortvloeien uit de vernietiging is onvoldoende.

A.4. De verzoekende partijen in de zaak nr. 6464 nemen in hoofdzaak de inhoud van hun verzoekschrift tot vernietiging over en spreken zich niet uit over de weerslag van het arrest nr. 106/2017, noch over het arrest van het Hof van Justitie.

A.5.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 6465 spreken zich niet uit over de weerslag van het arrest nr. 106/2017, noch over het antwoord op de eerste prejudiciële vraag, gesteld aan het Hof van Justitie.

Met het antwoord van het Hof van Justitie op de tweede prejudiciële vraag gaan de verzoekende partijen niet akkoord. Geneesmiddelen en medische hulpmiddelen die bij een esthetische ingreep worden gebruikt, zijn niet anders of verschillend dan geneesmiddelen en medische hulpmiddelen die naar aanleiding van een niet-esthetische ingreep gebruikt worden. Geneesmiddelen en medische hulpmiddelen vertonen overeenkomstige eigenschappen en voldoen aan dezelfde behoeften van de consument en zijn derhalve « soortgelijk ». Het gaat om dezelfde goederen, vervaardigd door dezelfde fabrikant, gebruikt door dezelfde arts-specialist, met dezelfde eigenschappen en dezelfde beoogde finaliteit. Het principe van de fiscale neutraliteit verzet zich tegen een ongelijk btw-tarief voor geneesmiddelen en medische hulpmiddelen naargelang zij gebruikt worden in het kader van een esthetische ingreep (21 %) dan wel een niet-esthetische ingreep (6 %).

A.5.2. Met het antwoord van het Hof van Justitie op de derde prejudiciële vraag gaan de verzoekende partijen wel akkoord. Samen met het Hof van Justitie moet worden vastgesteld dat de door de Ministerraad opgeworpen redenen onvoldoende zijn om te oordelen dat er sprake is van dwingende overwegingen in verband met de rechtszekerheid die een beperking zouden rechtvaardigen van de in beginsel terugwerkende kracht van een vernietigingsbeslissing. De verzoekende partijen verzetten zich ook tegen een gemoduleerde vernietiging, aangezien de bestreden bepalingen niet alleen ongrondwettig zijn, maar in vele opzichten ook in strijd met de btw-richtlijn.

A.6.1. De Ministerraad spreekt zich niet alleen uit over de antwoorden van het Hof van Justitie op de prejudiciële vragen van het Hof, maar ook over de weerslag van het arrest nr. 106/2017 op de beroepen tot vernietiging.

A.6.2. Wat de btw-plicht voor de chiropractors en de osteopaten betreft, neemt de Ministerraad akte van het antwoord van het Hof van Justitie op de eerste prejudiciële vraag.

A.6.3. Wat de btw-plicht voor esthetische behandelingen betreft (B.29 en B.39.7 van het arrest nr. 106/2017) zou een algehele vernietiging van artikel 44, § 2, 1^o, a), van het BTW-Wetboek tot gevolg hebben dat medische ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter en goederenleveringen en diensten die daarmee nauw samenhangend zijn, opnieuw volledig van btw zouden worden vrijgesteld, hetgeen een schending zou inhouden van artikel 132 van de btw-richtlijn en van de rechtspraak van het Hof van Justitie. De Ministerraad stelt een gemoduleerde vernietiging voor.

De Ministerraad verzoekt het Hof vervolgens om ook gemoduleerde vernietigingen uit te spreken wat betreft de eerste drie door het Hof gekritiseerde ongelijke behandelingen van artsen (B.32.4, B.34.5 en B.40.7 van het arrest nr. 106/2017) zodat de Belgische wetgeving in overeenstemming blijft met de btw-richtlijn, enerzijds, en de strijdigheid met het nationale constitutionele recht wordt verholpen, anderzijds. Wat het verschillende btw-tarief betreft voor geneesmiddelen en medische hulpmiddelen, naar gelang van hun concreet gebruik, stelt de Ministerraad vast dat het antwoord van het Hof van Justitie op de tweede prejudiciële vraag het Hof toelaat om het achtste en negende middel in de zaak nr. 6465 als ongegrond af te wijzen.

Wat betreft het verschil in behandeling tussen medische verzorging buiten het ziekenhuis en medische verzorging binnen het ziekenhuis, naar aanleiding van een ingreep of behandeling met een esthetisch karakter (B.38.6 van het arrest nr. 106/2017), en de andere vastgestelde ongrondwettigheden (B.39.7 en B.40.7 van dat arrest) stelt de Ministerraad eveneens een gemoduleerde vernietiging voor.

A.6.4.1. In hoofddorde vraagt de Ministerraad het Hof over te gaan tot een gemoduleerde vernietiging, hetgeen wordt verantwoord door het gegeven dat een eventuele gehele vernietiging in elk geval zal leiden tot een situatie die niet richtlijnconform is en dus nadelig voor de Belgische rechtsorde. Een gemoduleerde vernietiging impliceert dat de bestreden norm enkel wordt vernietigd vanuit een bepaalde invalshoek met het oog op een zuivering van de ongrondwettigheid. Aldus kan een gemoduleerde vernietiging steeds worden gekwalificeerd als een kwalitatieve, gedeeltelijke vernietiging van de norm.

Het voormelde arrest van het Hof van Justitie verzet zich niet tegen een gemoduleerde vernietiging, aangezien voormeld arrest enkel betrekking heeft op een tijdelijke handhaving voor de toekomst met het oog op het aanpassen van de wetgeving door de wetgever.

A.6.4.2. In ondergeschikte orde vraagt de Ministerraad de gevolgen van het vernietigingsarrest te handhaven voor het verleden.

In zijn arrest gaat het Hof van Justitie uit van de vaststelling dat het Hof over de te vernietigen bepalingen heeft geoordeeld op grond van hun onverenigbaarheid met de btw-richtlijn. Dit is echter niet correct. De ingevolge B.29, B.32.4, B.35.5, B.38.6, B.39.7 en B.40.7 te vernietigen bepalingen zijn niet onverenigbaar met de btw-richtlijn, maar met het internrechtelijk gelijkheids- en wettigheidsbeginsel. Enkel met betrekking tot de bepalingen waaromtrent het Hof de eerste en tweede prejudiciële vraag heeft gesteld, heeft het Hof geoordeeld dat die mogelijk in strijd zijn met de btw-richtlijn en het Hof van Justitie heeft enkel een strijdigheid vastgesteld betreffende de eerste prejudiciële vraag.

De Ministerraad is van oordeel dat er bijzondere omstandigheden voorhanden zijn die een handhaving van de rechtsgevolgen kunnen verantwoorden. Daarnaast is een omzetting van de btw-richtlijn noodzakelijk en vraagt de Ministerraad enkel een handhaving voor het verleden, te weten een handhaving tot de datum van publicatie van het arrest in het *Belgisch Staatsblad*.

- B -

Ten aanzien van de bestreden bepalingen

B.1.1. In de zaken nrs. 6429 en 6462 is een beroep tot vernietiging ingesteld van artikel 110 dat, samen met artikel 111, afdeling 1 (« Esthetische ingrepen ») van hoofdstuk 2 (« Belasting over de toegevoegde waarde ») van titel 3 (« Fiscale bepalingen ») van de wet van 26 december 2015 « houdende maatregelen inzake versterking van jobcreatie en koopkracht » uitmaakt. Artikel 110 bepaalt :

« In artikel 44 van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, vervangen bij de wet van 28 december 1992 en laatstelijk gewijzigd bij de wet van 12 mei 2014, worden de volgende wijzigingen aangebracht :

a) paragraaf 1 wordt vervangen als volgt :

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

1° artsen, tandartsen en kinesitherapeuten.

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

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

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

2° vroedvrouwen, verpleegkundigen en zorgkundigen;

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

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

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

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

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

B.1.2. In de zaken nrs. 6464 en 6465 wordt tevens de vernietiging gevorderd van artikel 111 van de voormelde wet van 26 december 2015. Artikel 111 bepaalt :

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

Ten gronde

Wat betreft de btw-plicht voor chiropractors en osteopaten

B.2.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 6429 voeren als enig middel aan dat het bestreden artikel 110 van de voormelde wet van 26 december 2015 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 132, lid 1, c), van de richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna : « de btw-richtlijn »), schendt, in zoverre het bestreden artikel de btw-vrijstelling afhankelijk maakt van de erkenning als medisch of paramedisch

beroep en de opname van de diensten in de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen inzake de verplichte ziekte- en invaliditeitsverzekering (hierna : « RIZIV-nomenclatuur »), waardoor de diensten van chiropractors zijn uitgesloten van die vrijstelling, zonder dat voor die uitsluiting een redelijke verantwoording bestaat.

B.2.2.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 6462 voeren twee middelen aan.

Het eerste middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn, doordat het bestreden artikel een btw-vrijstelling verleent aan artsen en kinesitherapeuten wanneer zij niet-conventionele praktijken uitoefenen, terwijl het eenzelfde vrijstelling niet verleent aan andere beoefenaars van dergelijke praktijken, zonder dat voor dat verschil in behandeling een redelijke verantwoording bestaat.

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

B.2.2.2. Het tweede middel wordt aangevoerd voor zover het Hof zou oordelen dat in een grondwetsconforme interpretatie « art. 44, § 1, 3° BTW-Wetboek zoals ingevoerd door de bestreden norm zou verplichten de osteopaten erkend volgens de Wet van 29 juli [lees : april] 1999 betreffende de niet-conventionele praktijken als de beoefenaars van een erkend en gereguleerd paramedisch beroep te beschouwen die paramedische diensten verstrekken ». In dat geval zouden hun diensten zijn vrijgesteld van btw als zij zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur.

B.3. Alvorens ten gronde uitspraak te doen over het enige middel in de zaak nr. 6429 en het eerste middel in de zaak nr. 6462, heeft het Hof bij zijn arrest nr. 106/2017 van 28 september 2017 de volgende eerste 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 ? ».

B.4. Bij zijn arrest van 27 juni 2019, C-597/17, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a.*, heeft het Hof van Justitie op de voormelde prejudiciële vraag geantwoord :

« 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 ».

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.

B.6. Artikel 44, § 1, van het BTW-Wetboek dient derhalve te worden vernietigd, doch enkel 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.

Wat betreft de btw-plicht voor esthetische behandelingen

B.7.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 6464 voeren als enig middel de schending aan, door de artikelen 110 en 111 van de wet van 26 december 2015, van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet. Het enige middel omvat vijf onderdelen : het eerste onderdeel vergelijkt de artsen en de niet-artsen wat betreft de belastbaarheid van de ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter, het tweede onderdeel vergelijkt de ziekenhuisverpleging en de medische verzorging door verpleegkundigen in en buiten het ziekenhuis bij behandelingen en ingrepen met een esthetisch karakter, het derde onderdeel heeft betrekking op de vergelijking tussen artsen die behandelingen en ingrepen met een esthetisch karakter uitvoeren naargelang die al dan niet een therapeutisch doel hebben, het vierde onderdeel heeft betrekking op het verschil in behandeling tussen artsen die medische esthetische prestaties verrichten en artsen die medische prestaties verrichten zonder enig therapeutisch doel en het vijfde onderdeel heeft betrekking op het verschil in behandeling tussen medische ingrepen met een esthetisch karakter die zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur en medische ingrepen met een esthetisch karakter die niet zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur of die wel zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur maar waarbij aan de terugbetalingsvoorwaarden niet is voldaan.

B.7.2. De verzoekende partijen in de zaak nr. 6465 voeren elf onderscheiden middelen aan.

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

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

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

Het zesde middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de artikelen 49 en 56 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna : VWEU), aangezien er geen btw-vrijstelling is voor ziekenhuisverpleging en medische verzorging die plaatsvindt vóór en na een esthetische behandeling, terwijl er vrijheid van vestiging zou moeten zijn en de btw-richtlijn vereist dat er een algemene btw-vrijstelling is voor die handelingen.

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

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

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

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

B.7.3. Met uitzondering van het achtste en het negende middel heeft het Hof de middelen reeds onderzocht bij zijn arrest nr. 106/2017. Het Hof heeft daarbij geoordeeld dat de middelen gegrond zijn in de hierna aangegeven mate.

B.8.1. Wat het eerste middel in de zaak nr. 6465 betreft, heeft het Hof bij zijn arrest nr. 106/2017 geoordeeld :

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

[...]

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

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

B.28.6.2. Omdat uit de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet moet worden afgeleid dat geen enkele belasting kan worden geheven en dat geen enkele vrijstelling van belasting kan worden verleend zonder instemming van de belastingplichtigen, uitgedrukt door hun vertegenwoordigers, is de fiscale aangelegenheid een bevoegdheid die door de Grondwet aan het wet wordt voorbehouden, waarbij het de wetgever is die de essentiële elementen dient vast te stellen.

Tot de essentiële elementen van de belasting behoren de aanwijzing van de belastingplichtigen, de belastbare materie, de heffingsgrondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen.

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

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

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

B.8.2. Wat betreft het zevende middel in de zaak nr. 6465 heeft het Hof geoordeeld :

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

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

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

B.8.3. Artikel 44, § 2, 1^o, a), van het BTW-Wetboek dient derhalve te worden vernietigd, in zoverre het voor de samenhangende goederenleveringen en diensten een btw-vrijstelling verleent in de gevallen die door artikel 134 van de btw-richtlijn uitdrukkelijk van een vrijstelling zijn uitgesloten.

B.9.1. Wat het eerste onderdeel van het enige middel in de zaak nr. 6464 en het tweede, het derde en het vierde middel in de zaak nr. 6465 betreft, heeft het Hof geoordeeld :

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

[...]

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

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

B.9.2. Artikel 44, § 1, van het BTW-Wetboek dient derhalve te worden vernietigd, in zoverre het de door tandartsen, vroedvrouwen, verpleegkundigen, zorgkundigen, organisaties van die beroepsbeoefenaars en paramedici verrichte diensten die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter vrijstelt van btw.

B.10.1. Wat het derde onderdeel *bis* van het enige middel in de zaak nr. 6464 betreft, heeft het Hof geoordeeld :

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

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

B.10.2. Artikel 44, § 1, van het BTW-Wetboek dient bijgevolg te worden vernietigd, in zoverre het voor de in die bepaling bedoelde diensten die geen medische verzorging uitmaken, een btw-vrijstelling verleent.

B.11.1. Wat het vierde onderdeel van het enige middel in de zaak nr. 6464 betreft, heeft het Hof geoordeeld :

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

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

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

B.11.2. Wat het tiende middel in de zaak nr. 6465 betreft, heeft het Hof geoordeeld :

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

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

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

B.11.3. Bijgevolg dienen in artikel 44, § 1, 1°, tweede lid, van het BTW-Wetboek de bepalingen vermeld onder *litterae* a) en b) te worden vernietigd.

B.12.1. Wat het tweede onderdeel van het enige middel in de zaak nr. 6464 betreft, heeft het Hof geoordeeld :

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

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

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

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

B.12.2. Artikel 44, § 2, 1°, a), van het BTW-Wetboek dient te worden vernietigd, in zoverre het de medische verzorging alsmede de diensten en de leveringen van goederen die daarmee nauw samenhangen, die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter en die worden verricht buiten ziekenhuizen, psychiatrische inrichtingen, klinieken en dispensaria, vrijstelt van btw.

B.13.1. Wat betreft de mogelijkheid om een verschillend btw-tarief toe te passen op geneesmiddelen en medische hulpmiddelen die worden verstrekt naar aanleiding van een ingreep of een behandeling met een therapeutisch karakter, enerzijds, en geneesmiddelen en medische hulpmiddelen die worden verstrekt naar aanleiding van een ingreep of een behandeling met een louter esthetisch karakter, en daarmee nauw samenhangen, anderzijds, (achtste en negende middel in de zaak nr. 6465) heeft het Hof, alvorens uitspraak te doen bij zijn voormelde arrest nr. 106/2017, de volgende tweede prejudiciële vraag gesteld aan het Hof van Justitie van de Europese Unie :

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

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

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

B.13.2. Bij zijn arrest van 27 juni 2019, C-597/17, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a.*, heeft het Hof van Justitie op de voormelde prejudiciële vraag geantwoord :

« 46. Wanneer een lidstaat ervoor kiest het verlaagde btw-tarief selectief toe te passen op bepaalde specifieke goederenleveringen of diensten die zijn vermeld in bijlage III bij deze richtlijn, moet hij evenwel het beginsel van fiscale neutraliteit eerbiedigen (arrest van 9 maart 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

47. Dit beginsel verzet zich ertegen dat soortgelijke goederen of diensten, die met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld (arresten van 11 september 2014, *K*, C-219/13, EU:C:2014:2207, punt 24, en 9 maart 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, punt 30).

48. Of goederen of diensten soortgelijk zijn, moet voornamelijk worden beoordeeld uit het oogpunt van de gemiddelde consument. Goederen of diensten zijn soortgelijk wanneer zij overeenkomstige eigenschappen vertonen en aan dezelfde behoeften van de consument voldoen - waarbij het vergelijkbare gebruik de maatstaf is - en wanneer de verschillen die zij vertonen, de beslissing van de consument om het ene of het andere goed dan wel de ene of de andere dienst te betrekken niet aanmerkelijk beïnvloeden (zie arresten van 11 september 2014, *K*, C-219/13, EU:C:2014:2207, punt 25, en 9 november 2017, *AZ*, C-499/16, EU:C:2017:846, punt 31).

49. In deze context zij opgemerkt dat het Hof reeds heeft geoordeeld dat niet alle geneesmiddelen noodzakelijkerwijs moeten worden geacht soortgelijk te zijn voor de toepassing van het beginsel van neutraliteit (zie in die zin arrest van 3 mei 2001, *Commissie/Frankrijk*, C-481/98, EU:C:2001:237, punt 30), en dat met het concrete gebruik waarvoor de goederenleveringen zijn bedoeld, rekening kan worden gehouden bij de beoordeling of deze leveringen uit het oogpunt van de gemiddelde consument soortgelijk zijn (zie in die zin arrest van 3 maart 2011, *Commissie/Nederland*, C-41/09, EU:C:2011:108, punt 66).

50. *In casu* maakt de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling volgens de verwijzende rechter een verschil in behandeling tussen geneesmiddelen en medische hulpmiddelen die worden verstrekt naar aanleiding van een behandeling met een therapeutisch karakter, en geneesmiddelen en medische hulpmiddelen die worden verstrekt naar aanleiding van een behandeling met een esthetisch karakter. Vastgesteld moet worden dat het gebruik met een therapeutisch karakter en het gebruik met een esthetisch karakter twee duidelijk gescheiden vormen van concreet gebruik uitmaken, die uit het oogpunt van de gemiddelde consument niet aan dezelfde behoefte beantwoorden.

51. In deze context dient te worden geoordeeld dat een regeling als die waarop de verwijzende rechter doelt, een onderscheid maakt tussen twee categorieën van geneesmiddelen of medische hulpmiddelen die voor de toepassing van het beginsel van fiscale neutraliteit niet soortgelijk blijken te zijn.

52. Gelet op het bovenstaande dient op de tweede vraag te worden geantwoord dat artikel 98 van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met bijlage III, punten 3 en 4, bij deze richtlijn, aldus moet worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een nationale regeling die een verschil in behandeling maakt tussen geneesmiddelen en medische hulpmiddelen die worden verstrekt naar aanleiding van een ingreep of behandeling met een therapeutisch karakter enerzijds en geneesmiddelen en medische hulpmiddelen die worden verstrekt naar aanleiding van een ingreep of behandeling met een louter esthetisch karakter anderzijds doordat laatstbedoelde geneesmiddelen en medische hulpmiddelen worden uitgesloten van het voordeel van het verlaagde btw-tarief dat geldt voor eerstbedoelde geneesmiddelen en medische hulpmiddelen ».

B.14. Bijgevolg verzet artikel 98 van de btw-richtlijn zich niet tegen de uitsluiting van de btw-vrijstelling voor diensten die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter als nader omschreven in artikel 44, § 1, 1°.

B.15. Het achtste en het negende middel in de zaak nr. 6465 zijn niet gegrond.

Wat de omvang van de vernietiging en de handhaving van de gevolgen van de te vernietigen bepalingen betreft

B.16.1. In zijn aanvullende memorie heeft de Ministerraad om een gemoduleerde vernietiging verzocht, voor wat betreft de voormelde schendingen. De Ministerraad houdt voor dat enkel gemoduleerde vernietigingen ervoor kunnen zorgen dat de Belgische wetgeving in overeenstemming blijft met de btw-richtlijn en dat de strijdigheid met het nationale grondwettelijke recht wordt verholpen.

B.16.2. De Ministerraad heeft het Hof in ondergeschikte orde verzocht de gevolgen van de in voorkomend geval te vernietigen bepalingen te handhaven, om de wetgever toe te laten de btw-richtlijn verder om te zetten en de in voorkomend geval vast te stellen ongrondwettigheid ongedaan te maken.

B.17. Wat betreft de btw-plicht voor chiropractors en osteopaten volgt uit hetgeen is vermeld in B.5 en B.6 dat artikel 44, § 1, van het BTW-Wetboek een lacune bevat. Aldus is een optreden van de wetgever vereist teneinde die bepaling in overeenstemming te brengen met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de btw-richtlijn.

Wat de btw voor esthetische behandelingen betreft, volgt uit hetgeen is vermeld in B.11.3 dat artikel 44, § 1, 1^o, tweede lid, van het BTW-Wetboek gedeeltelijk moet worden vernietigd. Voorts volgt uit hetgeen is vermeld in B.8.3, B.9.2 en B.12.2 dat artikel 44 van het BTW-Wetboek moet worden vernietigd, doch enkel in zoverre het in die gevallen in strijd met de btw-richtlijn een btw-vrijstelling verleent.

B.18. Inzake de handhaving van de gevolgen van de vernietigde bepalingen dient het Hof rekening te houden met de beperkingen die uit het recht van de Europese Unie voortvloeien inzake de handhaving van de gevolgen van nationale normen die dienen te worden vernietigd omdat zij in strijd zijn met dat recht (HvJ, grote kamer, 8 september 2010, C-409/06, *Winner Wetten*, punten 53-69; 28 februari 2012, C-41/11, *Inter-Environnement Wallonie en Terre wallonne*, punten 56-63). Alvorens uitspraak te doen over de eventuele handhaving van die gevolgen heeft het Hof in zijn voormelde arrest nr. 106/2017 de volgende derde prejudiciële vraag aan het Hof van Justitie gesteld :

« Staat het aan het Hof de gevolgen van de ingevolge B.29, B.32.4, B.34.5, B.35.5, B.38.6, B.39.7 en B.40.7 te vernietigen bepalingen, alsmede die van de bepalingen die in voorkomend geval geheel of gedeeltelijk dienen te worden vernietigd, mocht uit het antwoord op de eerste of de tweede prejudiciële vraag volgen dat zij in strijd zijn met het recht van de Europese Unie, tijdelijk te handhaven teneinde de wetgever in staat te stellen ze in overeenstemming te brengen met dat recht ? ».

B.19. Bij zijn arrest van 27 juni 2019, C-597/17, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a.*, heeft het Hof van Justitie op de voormelde prejudiciële vraag geantwoord :

« 53. Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of in omstandigheden als in het hoofdgeding, een nationale rechterlijke instantie een nationale bepaling kan toepassen op grond waarvan zij bepaalde gevolgen van een vernietigde handeling in stand kan laten om de werking van nationale bepalingen die zij onverenigbaar met richtlijn 2006/112 heeft verklaard, tijdelijk te handhaven totdat zij in overeenstemming met deze richtlijn zijn gebracht, teneinde het risico van rechtsonzekerheid als gevolg van de terugwerkende kracht van deze vernietiging te beperken en voorts te voorkomen dat een nationale regeling toepassing vindt die voorafgaat aan die bepalingen en onverenigbaar is met die richtlijn.

54. Volgens vaste rechtspraak van het Hof zijn de lidstaten op grond van het in artikel 4, lid 3, VEU vervatte beginsel van loyale samenwerking verplicht om de onwettige gevolgen van een schending van het Unierecht ongedaan te maken en rust een dergelijke verplichting, in het kader van hun bevoegdheden, op alle organen van de betrokken lidstaat (zie in die zin arresten van 28 februari 2012, *Inter-Environnement Wallonie en Terre wallonne*, C-41/11, EU:C:2012:103, punt 43, en 28 juli 2016, *Association France Nature Environnement*, C-379/15, EU:C:2016:603, punt 31).

55. Wanneer de autoriteiten van de betrokken lidstaat vaststellen dat een nationale regeling onverenigbaar met het Unierecht is, dienen zij ervoor te zorgen, ook al blijven zij vrij in de keuze van de te nemen maatregelen, dat het nationale recht zo spoedig mogelijk in overeenstemming met het Unierecht wordt gebracht en dat de rechten die de justitiabelen aan het Unierecht ontlenuen volle uitwerking krijgen (zie in die zin arrest van 21 juni 2007, *Jonkman e.a.*, C-231/06–C-233/06, EU:C:2007:373, punt 38).

56. In deze context staat het aan de nationale rechterlijke instanties waarbij rechtsgeldig beroep is ingesteld tegen een met richtlijn 2006/112 onverenigbare nationale regeling, om op grond van het nationaal recht maatregelen te nemen om deze regeling buiten toepassing te laten (zie naar analogie arresten van 28 februari 2012, *Inter-Environnement Wallonie en Terre wallonne*, C-41/11, EU:C:2012:103, punt 47, en 28 juli 2016, *Association France Nature Environnement*, C-379/15, EU:C:2016:603, punt 32).

57. In het hoofdgeding moet de verwijzende rechter uitspraak doen op een beroep tot vernietiging en wenst hij te weten of hij bij de vernietiging van de bestreden nationale bepalingen tegelijk, gelet op de omstandigheden van het hoofdgeding, de gevolgen van deze bepalingen kan handhaven gedurende een overgangperiode die het mogelijk moet maken deze bepalingen te vervangen door nieuwe nationale voorschriften die verenigbaar zijn met richtlijn 2006/112.

58. Dienaangaande zij in de eerste plaats opgemerkt dat een dergelijke oplossing in het hoofdgeding geen rechtvaardiging kan vinden in het streven om het risico van rechtsonzekerheid als gevolg van de terugwerkende kracht van de vernietiging van deze bepalingen te beperken.

59. Ook al zouden dwingende overwegingen in verband met de rechtszekerheid bij uitzondering kunnen leiden tot de tijdelijke opschorting van het effect van terzijdestelling dat een rechtstreeks toepasselijke regel van Unierecht op het daarmee strijdige nationale recht heeft, een dergelijke opschorting dient *in casu* immers *a priori* te worden uitgesloten aangezien de verwijzende rechter geen concrete elementen heeft genoemd die het specifieke risico van rechtsonzekerheid kunnen staven (zie naar analogie arrest van 8 september 2010, *Winner Wetten*, C-409/06, EU:C:2010:503, punt 67).

60. Met name de omstandigheid dat gewoon gewag wordt gemaakt van budgettaire en administratieve moeilijkheden die zouden kunnen voortvloeien uit de vernietiging van de in het hoofdgeding bestreden bepalingen, is niet voldoende opdat sprake is van dwingende overwegingen in verband met de rechtszekerheid (zie naar analogie arresten van 18 oktober 2012, *Mednis*, C-525/11, EU:C:2012:652, punt 44, en 10 april 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, punt 111).

61. In de tweede plaats dient met betrekking tot de omstandigheid dat vernietiging van deze bepalingen zou impliceren dat een vroegere, met richtlijn 2006/112 onverenigbare nationale regeling toepassing vindt, te worden opgemerkt dat het Hof heeft geoordeeld dat het een nationale rechterlijke instantie bij uitzondering kan zijn toegestaan om een nationale bepaling toe te passen op grond waarvan zij bepaalde gevolgen van een vernietigde handeling kan handhaven voor zover is voldaan aan bepaalde voorwaarden. Een van die voorwaarden is het vereiste dat deze handeling een maatregel vormt waarmee naar behoren uitvoering wordt gegeven aan een Unierechtelijke verplichting (zie in die zin arresten van 28 februari 2012, *Inter-Environnement Wallonie en Terre wallonne*, C-41/11, EU:C:2012:103, punt 63, en 28 juli 2016, *Association France Nature Environnement*, C-379/15, EU:C:2016:603, punt 43).

62. In het hoofdgeding blijkt echter niet dat de bestreden bepalingen een dergelijke correcte uitvoeringsmaatregel vormen.

63. Hieruit volgt dat op de derde vraag dient te worden geantwoord dat in omstandigheden als in het hoofdgeding een nationale rechterlijke instantie niet een nationale bepaling kan toepassen op grond waarvan zij bepaalde gevolgen van een vernietigde handeling in stand kan laten om de werking van nationale bepalingen die zij onverenigbaar met richtlijn 2006/112 heeft verklaard, tijdelijk te handhaven totdat zij in overeenstemming met deze richtlijn zijn gebracht, teneinde het risico van rechtsonzekerheid als gevolg van de terugwerkende kracht van deze vernietiging te beperken en voorts te voorkomen dat een nationale regeling toepassing vindt die voorafgaat aan die bepalingen en onverenigbaar is met die richtlijn ».

B.20.1. Uit het hiervoor aangehaalde antwoord van het Hof van Justitie blijkt dat de handhaving van de gevolgen van de vernietigde bepalingen wat de toekomst betreft te dezen niet mogelijk is, ook niet wanneer het erom gaat de wetgever in staat te stellen om de wetgeving in overeenstemming te brengen met de btw-richtlijn.

B.20.2. Dwingende overwegingen van rechtszekerheid met betrekking tot alle betrokken openbare zowel als particuliere belangen (vergelijk HvJ, 8 april 1976, C-43/75, *Defrenne/SABENA*, punt 74), inzonderheid de praktische onmogelijkheid om ten onrechte geïnde btw alsnog te doen terugvloeien naar de afnemers van de door de belastingplichtige gedane leveringen of verrichte diensten of van hen alsnog betaling te eisen in geval van onterechte niet-onderwerping, inzonderheid wanneer het een groot aantal niet nader geïdentificeerde personen betreft, dan wel de belastingplichtigen niet beschikken over een boekhoudkundig systeem dat hun toelaat alsnog de betrokken leveringen of diensten en de waarde ervan te identificeren, verzetten zich evenwel tegen een retroactieve toepassing van het vernietigingsarrest. Bijgevolg dienen de gevolgen van de vernietigde bepalingen te worden gehandhaafd met toepassing van artikel 8 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, voor wat alle belastbare feiten betreft die hebben plaatsgevonden vóór 1 oktober 2019.

Om die redenen,

het Hof

1. vernietigt :

- in artikel 44, § 1, 1^o, tweede lid, van het BTW-Wetboek, zoals vervangen bij de wet van 26 december 2015 « houdende maatregelen inzake versterking van jobcreatie en koopkracht », de bepalingen vermeld onder *litterae* a) en b);

- artikel 44, § 1, van hetzelfde Wetboek, 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;

- artikel 44, § 1, van hetzelfde Wetboek, in zoverre het de door tandartsen, vroedvrouwen, verpleegkundigen, zorgkundigen, organisaties van die beroepsbeoefenaars en paramedici verrichte diensten die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter vrijstelt van btw;

- artikel 44, § 1, van hetzelfde Wetboek, in zoverre het voor de in die bepaling bedoelde diensten die geen medische verzorging uitmaken, een btw-vrijstelling verleent;

- artikel 44, § 2, 1^o, a), van hetzelfde Wetboek, in zoverre het voor de samenhangende goederenleveringen en diensten een btw-vrijstelling verleent in de gevallen die door artikel 134 van de btw-richtlijn uitdrukkelijk van een vrijstelling zijn uitgesloten;

- artikel 44, § 2, 1^o, a), van hetzelfde Wetboek, in zoverre het de medische verzorging alsmede de diensten en de leveringen van goederen die daarmee nauw samenhangen, die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter en die worden

verricht buiten ziekenhuizen, psychiatrische inrichtingen, klinieken en dispensaria, vrijstelt van btw;

2. handhaaft de gevolgen van de vernietigde bepalingen voor wat alle belastbare feiten betreft die hebben plaatsgevonden vóór 1 oktober 2019.

Aldus gewezen in het Nederlands, het Frans en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 5 december 2019.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschant

A. Alen