# Grondwettelijk Hof (Arbitragehof): Arrest van 28 September 2017 (België). RG 106/2017

* Date : 28-09-2017
* Language : Dutch
* Section : Case law
* Source : Justel N-20170928-3
* Role number : 106/2017

Het Grondwettelijk Hof,
samengesteld uit de voorzitters E. De Groot en J. Spreutels, en de rechters L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet en R. Leysen, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter E. De Groot,
wijst na beraad het volgende arrest :
I. Onderwerp van de beroepen en rechtspleging
a. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 13 mei 2016 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 17 mei 2016, is beroep tot vernietiging van artikel 110 van de wet van 26 december 2015 houdende maatregelen inzake versterking van jobcreatie en koopkracht (bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad van 30 december 2015, tweede editie) ingesteld door de beroepsvereniging « Belgisch Syndicaat van Chiropraxie » en Bart Vandendries, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. E. Maes, advocaat bij de balie te Brussel, en Mr. M. Denef, 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, Beroepsverening van de Belgische Osteopaten », Aymeric Tassin en Maika Debisschop, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. J. Bosquet, advocaat bij de balie te Antwerpen, en Mr. B. Hermans en Mr. H. Van den Keybus, advocaten bij de balie te Brussel.
c. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 29 juni 2016 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 30 juni 2016, is beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 110 en 111 van voormelde wet door de bvba « Plast.Surg. », Marianne Mertens, de bvba « Dokter Alexis Verpaele Plastische Chirurgie », de bvba « Phryne » en de vzw « Koninklijke Belgische Vereniging voor Plastische, Reconstructieve en Esthetische Chirurgie », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. T. De Gendt, advocaat bij de balie te Leuven.
d. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 28 juni 2016 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 30 juni 2016, is beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 110, 111 en 112 van voormelde wet door de vzw « Belgian Society for Private Clinics », Bart Decoopman, Wim De Maerteleire, de nv « Clara Invest », de bvba « Mediplast », de bvba « Dr. Plovier - Dr. Czupper », de bvba « Robin Van Look » en de bvba « Da Vinci Clinic », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. S. Tack, advocaat bij de balie te Brugge.
Die zaken, ingeschreven onder de nummers 6429, 6462, 6464 en 6465 van de rol van het Hof, werden samengevoegd.
(...)
II. In rechte
(...)
De omvang van de ingediende beroepen en de ontvankelijkheid ervan
B.1.1. In de zaken nrs. 6429 en 6462 wordt door het « Belgisch Syndicaat van Chiropraxie » en een chiropractor en door de « Belgische Unie van Osteopaten », de « Unie van Osteopaten », de « Belgische Vereniging voor Osteopathie, Beroepsverening van de Belgische Osteopaten » en twee osteopaten beroep tot vernietiging ingesteld van artikel 110 van de wet van 26 december 2015 houdende maatregelen inzake versterking van jobcreatie en koopkracht (hierna : « de wet van 26 december 2015 »).
B.1.2. De Ministerraad voert aan dat de verzoekende partijen in de zaken nrs. 6429 en 6462 geen belang hebben bij de door hen ingediende beroepen tot vernietiging, aangezien de bestreden maatregel, te weten het invoeren van een btw-plicht op de prestaties van chiropractors en osteopaten, geen nadeel zou inhouden voor de verzoekende partijen. De btw-vrijstelling voor medische en paramedische diensten werd door de wetgever steeds en ongewijzigd afhankelijk gemaakt van de uitoefening van die diensten door beoefenaars van in België erkende en gereglementeerde medische en paramedische beroepen. Het bestreden artikel 110 van de wet van 26 december 2015 zou, volgens de Ministerraad, enkel de codificatie daarvan vormen en zou geen enkele inhoudelijke wijziging aanbrengen aan de geldende btw-regeling, aangezien de chiropractors en de osteopaten reeds voorheen aan de btw-plicht waren onderworpen.
B.1.3. Zonder dat het nodig is na te gaan of de chiropractors, dan wel de osteopaten, reeds vóór de inwerkingtreding van artikel 110 van de wet van 26 december 2015 btw-plichtig waren, volstaat het vast te stellen dat, wanneer de wetgever in een nieuwe wet een vroegere bepaling overneemt en zich op die wijze de inhoud ervan toe-eigent, tegen de overgenomen bepaling een beroep kan worden ingesteld binnen zes maanden na de bekendmaking ervan in het Belgisch Staatsblad. Bovendien is niet vereist dat een eventuele vernietiging hun een onmiddellijk voordeel zou opleveren. De omstandigheid dat de chiropractors en de osteopaten, als gevolg van de vernietiging van de bestreden bepalingen, een kans zouden krijgen dat hun situatie in een gunstigere zin zou worden geregeld, volstaat om hun belang bij het bestrijden van die bepalingen te verantwoorden.
De door de verzoekende partijen in de zaken nrs. 6429 en 6462 ingestelde beroepen zijn derhalve ontvankelijk.
B.2.1. In de zaak nr. 6465 wordt een beroep tot vernietiging ingesteld door verschillende natuurlijke en rechtspersonen, die aanvoeren dat de artikelen 110, 111 en 112 van de wet van 26 december 2015 op een discriminatoire en onduidelijke wijze een btw-plicht invoeren voor de activiteiten en de diensten, geleverd door artsen-chirurgen in de plastische, reconstructieve en esthetische heelkunde.
B.2.2. De Ministerraad voert aan dat het beroep tot vernietiging in de zaak nr. 6465, in zoverre het betrekking zou hebben op artikel 112 van de wet van 26 december 2015, onontvankelijk is. Immers, de Ministerraad begrijpt niet op welke wijze artikel 112, dat het koninklijk besluit van 14 december 2015 tot wijziging van het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven bekrachtigt, rechtstreeks betrekking zou kunnen hebben op de situatie van de verzoekende partijen.
B.2.3. Het koninklijk besluit van 14 december 2015 regelt het tarief van de btw, zoals van toepassing op bepaalde handelingen met betrekking tot de schoolgebouwen; het bestreden artikel 112 is derhalve vreemd aan het door de verzoekende partijen ingediende beroep tot vernietiging. Het beroep is onontvankelijk in zoverre het het voormelde artikel 112 beoogt.
Ten aanzien van de bestreden bepalingen
B.3.1. In de zaken nrs. 6429 en 6462 is een beroep tot vernietiging ingesteld van artikel 110 dat, samen met artikel 111, afdeling 1 (« Esthetische ingrepen ») van hoofdstuk 2 (« Belasting over de toegevoegde waarde ») van titel 3 (« Fiscale bepalingen ») van de wet van 26 december 2015 uitmaakt. Artikel 110 bepaalt :
« In artikel 44 van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, vervangen bij de wet van 28 december 1992 en laatstelijk gewijzigd bij de wet van 12 mei 2014, worden de volgende wijzigingen aangebracht :
a) paragraaf 1 wordt vervangen als volgt :
' § 1. Van de belasting zijn vrijgesteld de diensten door de nagenoemde personen verricht in de uitoefening van hun geregelde werkzaamheid :
1° artsen, tandartsen en kinesitherapeuten.
De vrijstelling bedoeld in de bepaling onder 1°, geldt niet voor de door artsen verrichte diensten die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter :
a) indien deze ingrepen en behandelingen, niet zijn opgenomen in de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen inzake verplichte ziekte- en invaliditeitsverzekering;
b) indien deze ingrepen en behandelingen wel zijn opgenomen in de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen inzake verplichte ziekte- en invaliditeitsverzekering, maar niet beantwoorden aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor tegemoetkoming overeenkomstig de reglementering betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen;
2° vroedvrouwen, verpleegkundigen en zorgkundigen;
3° beoefenaars van een erkend en gereglementeerd paramedisch beroep met betrekking tot hun diensten van paramedische aard die zijn opgenomen in de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen inzake verplichte ziekte- en invaliditeitsverzekering. ';
b) in paragraaf 2 wordt de bepaling onder 1° vervangen als volgt :
' 1° a) de ziekenhuisverpleging en de medische verzorging alsmede de diensten en de leveringen van goederen die daarmee nauw samenhangen, verricht in de uitoefening van hun geregelde werkzaamheid door ziekenhuizen, psychiatrische inrichtingen, klinieken en dispensaria.
Van de vrijstelling bedoeld in de bepaling onder a) zijn uitgesloten, de ziekenhuisverpleging en de medische verzorging alsmede de diensten en leveringen van goederen die daarmee nauw samenhangen die betrekking hebben op de ingrepen en behandelingen als bedoeld in paragraaf 1, 1°, tweede lid;
b) het vervoer van zieken of gewonden met speciaal daartoe uitgeruste vervoermiddelen; ' ».
B.3.2. In de zaken nrs. 6464 en 6465 wordt tevens de vernietiging gevorderd van artikel 111 van de wet van 26 december 2015. Artikel 111 bepaalt :
« Artikel 110 treedt in werking op 1 januari 2016 ».
Ten gronde
B.4.1. De samengevoegde zaken nrs. 6429, 6462, 6464 en 6465 betreffen beroepen tot vernietiging die zijn ingediend door, enerzijds, chiropractors en osteopaten, dan wel bepaalde van hun beroepsverenigingen, en die betrekking hebben op de btw-plicht voor de diensten van voormelde beroepscategorieën (artikel 44, § 1, 3°, van het BTW-Wetboek, zoals vervangen bij artikel 110 van de wet van 26 december 2015) (zaken nrs. 6429 en 6462), en, anderzijds, door plastische chirurgen, dan wel bepaalde van hun beroepsverenigingen, en die betrekking hebben op de btw-plicht voor ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter (artikel 44, § 1, 1°, tweede lid, van het BTW-Wetboek, zoals vervangen bij artikel 110 van de wet van 26 december 2015) (zaken nrs. 6464 en 6465).
B.4.2. Allereerst worden de middelen en onderdelen van middelen met betrekking tot de chiropractors en osteopaten (1) behandeld, en vervolgens worden de middelen en onderdelen van middelen met betrekking tot de esthetische behandelingen en ingrepen (2) behandeld, waarbij een onderscheid wordt gemaakt tussen de middelen afgeleid uit de schending van het wettigheidsbeginsel (2.1) en de middelen afgeleid uit de schending van het gelijkheidsbeginsel (2.2). Met betrekking tot het onderzoek van het gelijkheidsbeginsel worden de middelen en onderdelen van middelen vervolgens nog opgesplitst naar gelang van de uitvoerder van de dienst, te weten de artsen (2.2.1), en de andere middelen of onderdelen van middelen (2.2.2).
1. Wat betreft de btw-plicht voor chiropractors en osteopaten
B.5.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 6429 voeren als enig middel aan dat het bestreden artikel 110 van de wet van 26 december 2015 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 132, lid 1, c), van de richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna : « btw-richtlijn »), schendt, in zoverre het bestreden artikel de btw-vrijstelling afhankelijk maakt van de erkenning als medisch of paramedisch beroep en de opname van de diensten in de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen inzake de verplichte ziekte- en invaliditeitsverzekering (hierna : « RIZIV-nomenclatuur »), waardoor de diensten van chiropractors zijn uitgesloten van die vrijstelling, zonder dat voor die uitsluiting een redelijke verantwoording bestaat.
B.5.2.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 6462 voeren twee middelen aan.
Het eerste middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn, doordat het bestreden artikel een btw-vrijstelling verleent aan artsen en kinesitherapeuten wanneer zij niet-conventionele praktijken uitoefenen, terwijl het eenzelfde vrijstelling niet verleent aan andere beoefenaars van dergelijke praktijken, zonder dat voor dat verschil in behandeling een redelijke verantwoording bestaat.
Het tweede middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn, doordat artsen, tandartsen en kinesitherapeuten worden vrijgesteld van btw, behalve voor bepaalde ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter, terwijl de vrijstelling voor beoefenaars van erkende en gereglementeerde paramedische beroepen beperkt wordt tot de diensten die voorkomen in de RIZIV-nomenclatuur.
B.5.2.2. Het tweede middel wordt aangevoerd voor zover het Hof zou oordelen dat in een grondwetsconforme interpretatie « art. 44, § 1, 3° BTW-Wetboek zoals ingevoerd door de bestreden norm zou verplichten de osteopaten erkend volgens de Wet van 29 juli [lees : april] 1999 betreffende de niet-conventionele praktijken als de beoefenaars van een erkend en gereglementeerd paramedisch beroep te beschouwen die paramedische diensten verstrekken ». In dat geval zouden hun diensten zijn vrijgesteld van btw als zij zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur.
B.6. Het komt de bevoegde wetgever toe de vrijstellingen of de afschaffing van de vrijstellingen te bepalen van de belastingen waarin hij voorziet. Hij beschikt ter zake over een ruime beoordelingsbevoegdheid. In sommige domeinen, met name op het vlak van de belasting over de toegevoegde waarde, is die bevoegdheid evenwel begrensd door de regelgeving van de Europese Unie.
Het Hof vermag, in die aangelegenheid, de beleidskeuzen van de wetgever, alsook de motieven die daaraan ten grondslag liggen, slechts af te keuren indien zij op een manifeste vergissing zouden berusten of indien zij kennelijk onredelijk zouden zijn.
B.7.1. Artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn bepaalt :
« De lidstaten verlenen vrijstelling voor volgende handelingen :
[...]
c) medische verzorging in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat ».
B.7.2. De btw-vrijstelling voor de levering van diensten, als bedoeld in artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn, heeft tot doel de kosten van de medische verzorging te verlagen en die verzorging beter toegankelijk te maken voor particulieren (HvJ, 13 maart 2014, C-366/12, Klinikum Dortmund, punt 28; 5 oktober 2016, C-412/15, TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH, punt 32).
Het uiteindelijke doel van die btw-vrijstelling is te vermijden dat de verstrekking van diensten en producten die samenhangen met de gezondheid ontoegankelijk zou worden, wegens de hogere kosten, doordat de verstrekking ervan aan btw wordt onderworpen (HvJ, 26 februari 2015, C-144/13, C-154/13 en C-160/13, VDP Dental Laboratory e.a., punt 46).
B.7.3. Overeenkomstig voormeld artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn moet de beoefenaar van een medisch of paramedisch beroep, om in aanmerking te komen voor de btw-vrijstelling, aan twee voorwaarden voldoen, namelijk (1) « medische verzorging » verlenen en (2) « in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat » (HvJ, 27 april 2006, C-443/04 en C-444/04, Solleveld, punt 23, en HvJ, 14 april 2016, C-555/15, Gabarel, punt 26).
B.7.4. Het begrip « medische verzorging » heeft noodzakelijkerwijs betrekking op een activiteit die bedoeld is om de gezondheid van de mens te beschermen en impliceert de verzorging van een patiënt (HvJ, 20 november 2003, C-307/01, d'Abrumenil en Dispute Resolution Services, punt 23). De medische verzorging heeft tot doel de diagnose, de behandeling en, voor zoveel mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen (HvJ, 10 juni 2010, C-86/09, Future Health Technologies, punt 37; 6 november 2003, C-45/01, Dornier, punt 48); medische verzorging heeft derhalve een therapeutisch doel.
Te dezen wordt niet betwist dat de dienstverlening verleend door chiropractors en osteopaten de medische verzorging van de mens behelst. Immers, beide dienstverleningen worden door de wet van 29 april 1999 betreffende de niet-conventionele praktijken inzake de geneeskunde, de artsenijbereidkunde, de kinesitherapie, de verpleegkunde en de paramedische beroepen (hierna : « de wet van 29 april 1999 »), aangeduid als niet-conventionele praktijken (artikel 2, § 1, 2°, tweede lid, van de wet van 29 april 1999), waarbij onder niet-conventionele praktijen wordt verstaan : « het gewoonlijk verrichten van handelingen die tot doel hebben de gezondheidstoestand van een menselijk wezen te bevorderen en/of te bewaken » (artikel 2, § 1, 2°, eerste lid, van de wet van 29 april 1999).
B.7.5. Bij gebrek aan een nadere omschrijving van het begrip « paramedische beroepen » in artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn staat het aan elke lidstaat in zijn nationale recht de paramedische beroepen te omschrijven in het kader waarvan de medische verzorging van de mens is vrijgesteld van btw (HvJ, 27 april 2006, C-443/04 en C-444/04, Solleveld, punt 29).
De lidstaten hebben hierbij een beoordelingsvrijheid, wat inhoudt dat zij de voor de uitoefening van die beroepen vereiste kwalificaties mogen omschrijven en tevens de specifieke werkzaamheden op het gebied van de gezondheidskundige verzorging van de mens die deel uitmaken van die beroepen (HvJ, 27 april 2006, C-443/04 en C-444/04, Solleveld, punt 30).
B.8. De parlementaire voorbereiding van de bestreden wet van 26 december 2015 verduidelijkt dat het vroegere artikel 44, § 1, 2°, van het BTW-Wetboek wordt « geherstructureerd en gerationaliseerd » door de medische en paramedische beroepen van elkaar te onderscheiden, waarbij de « vrijstelling van de belasting [...] alleen van toepassing [is] op de in België wettelijk geregelde paramedische beroepen » (Parl. St., Kamer, 2015-2016, DOC 54-1520/001, p. 41). Het is daarbij de bedoeling te vermijden dat de verstrekking van niet officieel erkende verzorgingsprestaties en de verstrekking van erkende prestaties door onbevoegden ten onrechte van de belasting zouden worden vrijgesteld :
« De vrijstelling voor de paramedische beroepen is overigens beperkt tot de diensten van verzorging die voorkomen in de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen inzake verplichte ziekte- en invaliditeitsverzekering of in de nomenclatuur van de revalidatieverstrekkingen, ongeacht het aantal nomenclatuurprestaties dat recht geeft op terugbetaling door het RIZIV » (ibid., p. 41).
B.9. Paramedici zijn andere zorgverleners dan een arts, tandarts, apotheker, kinesitherapeut, verpleegkundige, klinisch psycholoog en klinisch orthopedagoog die regelmatig technische hulpprestaties verrichten die verband houden met het stellen van de diagnose of met het uitvoeren van de behandeling (artikel 69 van de wet betreffende de uitoefening van de gezondheidszorgberoepen, gecoördineerd op 10 mei 2015 (hierna : de wet van 10 mei 2015)).
Zij mogen, op verantwoordelijkheid en onder toezicht van een arts, bepaalde handelingen uitvoeren die de diagnose voorafgaan of de toepassing van de behandeling aangaan of de uitvoering van maatregelen van preventieve geneeskunde betreffen, op verantwoordelijkheid en onder toezicht van een apotheker of een licentiaat in de scheikundige wetenschappen, bepaalde handelingen uitvoeren die betrekking hebben op de klinische biologie en, op verantwoordelijkheid en onder toezicht van een apotheker, bepaalde handelingen uitvoeren die betrekking hebben op de artsenijbereidkunde (artikelen 23 en 24 van de voormelde wet van 10 mei 2015).
Een paramedicus moet erkend zijn voor zijn beroep en een visum hebben om die taken te mogen uitoefenen (artikel 72 van de voormelde wet van 10 mei 2015).
B.10.1. Bij de omschrijving van de niet-btw-plichtige medische verzorging, verleend door de medische en paramedische beroepen, dienen de lidstaten, hoewel zij over een beoordelingsvrijheid beschikken, in overeenstemming met artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn, het doel van de btw-richtlijn alsook het beginsel van de fiscale neutraliteit te eerbiedigen (HvJ, 27 april 2006, C-443/04 en C-444/04, Solleveld, punt 35; 14 april 2016, C-555/15, Gabarel, punt 32).
B.10.2. Wat het in B.7.2 vermelde doel van de btw-richtlijn betreft, te weten de kosten van de medische verzorging te verlagen en de medische verzorging beter toegankelijk te maken voor particulieren, dient tevens te worden opgemerkt dat de btw-richtlijn beoogt te waarborgen dat de btw-vrijstelling enkel geldt voor de medische verzorging door zorgverleners met de vereiste beroepskwalificaties (HvJ, 27 april 2006, C-443/04 en C-444/04, Solleveld, punt 37; 14 april 2016, C-555/15, Gabarel, punt 34) :
« Hieruit volgt dat de uitsluiting van een bepaald beroep of een specifieke werkzaamheid op het gebied van de gezondheidskundige verzorging van de mens van de omschrijving van paramedische beroepen, die de nationale regeling gebruikt voor de vrijstelling [...], gerechtvaardigd moet kunnen worden door objectieve redenen gebaseerd op de beroepskwalificaties van de zorgverleners en, derhalve, door overwegingen verband houdende met de kwaliteit van de verleende diensten » (HvJ, 27 april 2006, C-443/04 en C-444/04, Solleveld, punt 38).
De betrokken definities moeten « echter open genoeg zijn om ook alternatieve en interdisciplinaire methoden, die als gezondheidskundige verzorging zijn erkend, onder één of meerdere beroepsgroepen te kunnen indelen » (conclusie van advocaat-generaal Kokott van 15 december 2005 in de gevoegde zaken C-443/04 en C-444/04, punt 69).
B.10.3. Het beginsel van de fiscale neutraliteit, dat inherent is aan het gemeenschappelijk btw-stelsel, verzet zich ertegen dat soortgelijke diensten, die met elkaar in concurrentie staan, uit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld (HvJ, 27 april 2006, C-443/04 en C-444/04, Solleveld, punt 39; 14 april 2016, C-555/15, Gabarel, punt 37).
Om vast te stellen of het om soortgelijke medische verzorging gaat, moet rekening worden gehouden met de beroepskwalificaties van de verleners van die zorg. Wanneer die kwalificaties niet identiek zijn, zoals te dezen het geval is, kan de medische verzorging alleen dan als soortgelijk worden aangemerkt, voor zover die voor de zorgontvanger een gelijkwaardig kwaliteitsniveau heeft (HvJ, 27 april 2006, C-443/04 en C-444/04, Solleveld, punt 40; 14 april 2016, C-555/15, Gabarel, punt 38).
Derhalve is de uitsluiting van een beroep of een specifieke werkzaamheid op het gebied van de medische verzorging van de werkingssfeer van de omschrijving van paramedische beroepen die de nationale regeling gebruikt voor de btw-vrijstelling in artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn, alleen dan in strijd met het beginsel van de fiscale neutraliteit indien kan worden aangetoond dat de personen die dat beroep of die werkzaamheid uitoefenen, voor de verlening van die medische verzorging over beroepskwalificaties beschikken die waarborgen dat die verzorging een kwaliteitsniveau heeft dat gelijkwaardig is aan dat van de medische verzorging door personen die op grond van diezelfde nationale regeling in aanmerking komen voor de vrijstelling (HvJ, 27 april 2006, C-443/04 en C-444/04, Solleveld, punt 41; 14 april 2016, C-555/15, Gabarel, punt 40).
B.10.4. Volgens vaste rechtspraak van het Hof van Justitie komt het aan de rechtscolleges van de lidstaten toe te bepalen of, gelet op al die factoren, de uitsluiting van het beroep van osteopaten en chiropractors van het kader van de uitoefening van paramedische beroepen met het oog op de btw-vrijstelling waarin is voorzien in artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn, al dan niet de grenzen overschrijdt van de beoordelingsvrijheid die deze bepaling de lidstaten verleent (HvJ, 27 april 2006, C-443/04 en C-444/04, Solleveld, punt 42; 14 april 2016, C-555/15, Gabarel, punten 39 en 40).
B.11. Volgens artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn wordt een belastingvrijstelling verleend voor de medische verzorging in het kader van de uitoefening van de medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat. Artikel 44 van het BTW-Wetboek bepaalt dat van de belasting zijn vrijgesteld bepaalde diensten verricht door artsen, tandartsen, kinesitherapeuten, vroedvrouwen, verpleegkundigen, zorgkundigen en beoefenaars van een erkend en gereglementeerd paramedisch beroep. Aldus geldt die vrijstelling enkel voor diensten verricht door beoefenaars van de beroepen die geregeld zijn in de wet van 10 mei 2015.
B.12. De beoordelingsvrijheid waarover de lidstaten beschikken om de medische en paramedische beroepen te omschrijven die zijn vrijgesteld van btw houdt niet alleen in dat zij de voor de uitoefening van die beroepen vereiste kwalificaties mogen omschrijven, maar eveneens de specifieke werkzaamheden op het gebied van de gezondheidskundige verzorging van de mens die deel uitmaken van die beroepen. Aangezien de verschillende door de zorgverleners behaalde kwalificaties hen niet noodzakelijkerwijs voorbereiden op het verlenen van alle soorten zorg, mag een lidstaat zich in de uitoefening van zijn beoordelingsvrijheid op het standpunt stellen dat de omschrijving van de medische en paramedische beroepen onvolledig zou zijn, indien deze slechts algemene eisen aan de kwalificatie van de zorgverleners zou stellen, zonder te preciseren voor welke zorg zij in het kader van die beroepen gekwalificeerd zijn (HvJ, 27 april 2006, C-443/04 en C-444/04, Solleveld, punten 29-30).
B.13.1. De wet van 10 mei 2015 stelt strenge voorwaarden, in beginsel op straffe van strafsancties, aan de uitoefening van een medisch of een paramedisch beroep en dit zowel op het gebied van de beroepskwalificaties als op het gebied van het kwaliteitsniveau van de verstrekte zorg. De wet bepaalt de opleidingstitels of de beroepstitels waarover de betrokkenen dienen te beschikken teneinde het beroep op wettige wijze te kunnen uitoefenen en omschrijft de prestaties die zij mogen uitvoeren of verleent de opdracht daartoe aan de Koning.
B.13.2. Het door de wetgever in artikel 44, § 1, van het BTW-Wetboek gehanteerde criterium van onderscheid, te weten diensten die al dan niet worden verricht door beoefenaars van de beroepen die geregeld zijn in de wet van 10 mei 2015, houdt derhalve rechtstreeks verband met de vereiste diploma's, het verrichten van handelingen binnen een wettelijk kader onder toezicht van de bevoegde overheden inzake volksgezondheid en volgens in een specifieke regeling neergelegde voorwaarden. Dergelijke vereisten waarborgen dat de beoefenaars van de vermelde beroepen over de vereiste beroepskwalificaties beschikken om hun werkzaamheden uit te oefenen (HvJ, 27 april 2006, C-443/04 en C-444/04, Solleveld, punt 46).
B.14.1. Met de wet van 29 april 1999 beoogde de wetgever een wettelijk kader voor bepaalde niet-conventionele praktijken te creëren, waardoor men de gebruiker de waarborg kon geven dat hij niet bij een « onbekwaam beoefenaar [zou terechtkomen]. De hoofddoelstelling [bestond] er [...] in om regels te bepalen waardoor de patiënt zeker is van kwaliteitsvolle zorgen » (Parl. St., Kamer, 1997-1998, nr. 1714/1, p. 2).
B.14.2. Overeenkomstig artikel 2, § 1, 2°, van de wet van 29 april 1999 dient onder een « niet-conventionele praktijk » te worden verstaan « het gewoonlijk verrichten van handelingen die tot doel hebben de gezondheidstoestand van een menselijk wezen te bevorderen en/of te bewaken, met inachtneming van de in deze wet opgenomen voorschriften en voorwaarden ». Als niet-conventionele praktijken worden beschouwd de chiropraxie en de osteopathie, alsook de homeopathie en de acupunctuur.
B.14.3. De wet van 29 april 1999 voorziet in een structuur en in een procedure die kan leiden tot, enerzijds, de registratie van niet-conventionele praktijken en, anderzijds, de registratie van de individuele beoefenaars van die niet-conventionele praktijken (Parl. St., Kamer, 1997-1998, nr. 1714/1, p. 2). Ter uitvoering van de wet van 29 april 1999 is voor alle beoefenaars van de niet-conventionele praktijken bedoeld in artikel 2, § 1, van die wet het koninklijk besluit van 26 maart 2014 betreffende de algemene voorwaarden die gelden voor de uitoefening van alle niet-conventionele praktijken genomen, waardoor de beroepsverzekering en de minimale dekking, het lidmaatschap van een erkende beroepsorganisatie, het registratiesysteem, de regeling inzake bekendmaking, alsook een lijst van niet-toegestane handelingen voor beoefenaars die geen arts zijn, zijn vastgelegd (artikel 3, § 1, van de wet van 29 april 1999).
B.15. Uit de wet van 29 april 1999 blijkt dat een niet-conventionele praktijk slechts wettig kan worden uitgeoefend na als zodanig te zijn geregistreerd. Tot op heden werden noch de chiropraxie, noch de osteopathie als niet-conventionele praktijk geregistreerd. Bovendien volstaat een dergelijke registratie niet om wettig een niet-conventionele praktijk uit te oefenen, nu de wet vereist dat de beoefenaar ook individueel moet zijn geregistreerd, wat slechts mogelijk is als de betrokkene beantwoordt aan de bij koninklijk besluit bepaalde uitoefeningsvoorwaarden, die tot op heden evenmin zijn vastgesteld voor wat betreft de chiropraxie en de osteopathie.
B.16. Blijkens de rechtspraak van het Hof van Justitie moet worden erkend dat de lidstaten aan hun beoordelingsvrijheid om de paramedische beroepen te omschrijven, het recht ontlenen om een bepaald beroep niet als zodanig te beschouwen en het derhalve uit te sluiten van de btw-vrijstelling bedoeld in artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn, en dit ondanks het feit dat in het nationale recht voor sommige aspecten van dat beroep overigens een bijzondere regeling bestaat (HvJ, 27 april 2006, C-443/04 en C-444/04, Solleveld, punt 33). Die uitsluiting moet evenwel zijn gerechtvaardigd door objectieve redenen gebaseerd op de beroepskwalificaties van de zorgverleners en derhalve door overwegingen die verband houden met de kwaliteit van de verleende diensten (ibid., punt 38; HvJ, 14 april 2016, C-555/15, Gabarel, punt 35).
B.17. De partijen voor het Hof verschillen van mening over de interpretatie die aan die rechtspraak moet worden gegeven en de gevolgen daarvan voor de beoordeling van het enige middel in de zaak nr. 6429 en het eerste middel in de zaak nr. 6462.
B.18.1. In een eerste benadering wordt de nadruk erop gelegd dat een nationale regeling inzake btw slechts de grenzen van de beoordelingsbevoegdheid waarover de lidstaten ter zake beschikken overschrijdt, indien de kwaliteit van de door de beoefenaars van de niet-conventionele praktijken verleende diensten, gelet op hun beroepskwalificaties, kan worden aangemerkt als gelijkwaardig aan die van soortgelijke behandelingen die zijn vrijgesteld van btw.
Ook moeten de bewoordingen waarin de in artikel 132 van de btw-richtlijn bedoelde vrijstellingen zijn omschreven, strikt worden uitgelegd, aangezien zij afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht (HvJ, 21 maart 2013, C-91/12, Skatteverket, punt 23).
B.18.2. Voorts wordt aangevoerd dat noch de chiropraxie, noch de osteopathie als medisch of paramedisch beroep zijn erkend. Zij zijn in België evenmin als niet-conventionele praktijk geregistreerd, terwijl zulk een registratie erop gericht is bepaalde eisen inzake de beroepskwalificaties en inzake het kwaliteitsniveau van de verleende behandelingen aan de uitoefening van die praktijken te verbinden. Bijgevolg zijn de vereiste beroepskwalificaties voor het beoefenen van die praktijken niet wettelijk omschreven zodat niet kan worden nagegaan of aan die voorwaarden is voldaan, noch wordt enige controle op de uitoefening van die praktijken door de overheid georganiseerd. Aldus blijkt in die benadering niet dat de behandelingen door personen die die praktijken beoefenen buiten het kader van de wet van 10 mei 2015, gelet op hun beroepskwalificaties, kunnen worden aangemerkt als gelijkwaardig aan die van soortgelijke behandelingen verricht door beoefenaars van de gezondheidszorgberoepen geregeld in de voormelde wet. Aldus zou de wetgever de hem door artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn verleende beoordelingsbevoegdheid niet overschrijden door de btw-vrijstelling in artikel 44, § 1, van het BTW-Wetboek te beperken tot de diensten vermeld in die bepaling.
B.19.1. In een tweede benadering wordt erop gewezen dat tot op heden de chiropraxie weliswaar niet aan Belgische universiteiten wordt onderwezen, maar dat studenten die chiropractor wensen te worden, de opleiding in het buitenland volgen. Het betreft een voltijdse universitaire opleiding van vijf academiejaren, gevolgd door een zesde jaar beroepsopleiding in het land waar het beroep zal worden uitgeoefend. Op het einde van het zesde opleidingsjaar dient een examen te worden afgelegd voor een internationale en multidisciplinaire jury.
De privaatrechtelijke Belgische Vereniging van Chiropractors, waarbij de beoefenaars van de chiropraxie zich kunnen aansluiten, laat alleen die chiropractors als lid van die beroepsvereniging toe die voor dat examen geslaagd zijn. De kwaliteit van de opleiding tot chiropractor staat internationaal onder de controle van de Councils on Chiropractic Education International (CCEI), die de uniformiteit van de diploma's verzekert.
De opleiding chiropraxie in Europa is geaccrediteerd door de European Council for Chiropractic Education (ECCE) en de European Association for Quality Assurance in Higher Education (ENQA).
B.19.2. Wat de osteopathie betreft, is de door de Université Libre de Bruxelles aangeboden zesjarige opleiding, de enige officieel gesubsidieerde en geaccrediteerde opleiding in België. Zij wordt afgesloten met een master in de motorische wetenschappen en een master in de klinische osteopathie. Voormeld universitair diploma wordt ook erkend door de Vlaamse Gemeenschap.
Daarnaast zijn er zowel in de Vlaamse als in de Franse Gemeenschap private instituten die een opleiding in de osteopathie aanbieden, te weten het Collège belge d'ostéopathie (CBO), de International Academy of Osteopathy (IAO) en het Flanders International College of Osteopathy (FICO), die veelal opleidingen organiseren na de studies van kinesitherapie of geneeskunde. Voormelde opleidingen zijn niet geaccrediteerd door de Nederlands-Vlaamse Accreditatieorganisatie (NVAO), maar hebben wel een samenwerking met een buitenlandse onderwijsinstelling die een master uitreikt, waarvan voor de IAO en het FICO de diploma's door de National Academic Recognition Information Centre - Flanders met een master in Vlaanderen worden gelijkgesteld.
De privaatrechtelijke beroepsverenigingen van de osteopaten, waarbij de beoefenaars van de osteopathie kunnen aansluiten, aanvaarden enkel leden die één van de bovenvermelde opleidingen hebben gevolgd.
B.19.3. In die benadering zouden de chiropractors, die zijn aangesloten bij de Belgische Vereniging van Chiropractors, en de osteopaten die zijn aangesloten bij een beroepsvereniging van osteopaten, beschikken over beroepskwalificaties die waarborgen dat de door hen verleende medische verzorging een kwaliteitsniveau heeft dat gelijkwaardig is aan dat van de medische verzorging door middel van conventionele of niet-conventionele praktijken door artsen en kinesitherapeuten.
B.20. Artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna : VWEU) verleent het Hof van Justitie de bevoegdheid om bij wijze van prejudiciële beslissing uitspraak te doen over zowel de uitlegging van de handelingen van de instellingen van de Unie als de geldigheid van die handelingen. Volgens de derde alinea ervan is een nationale rechterlijke instantie gehouden zich tot het Hof van Justitie te wenden, indien haar beslissingen - zoals die van het Grondwettelijk Hof - volgens het nationale recht niet vatbaar zijn voor hoger beroep. Wanneer er twijfel is over de interpretatie of de geldigheid van een bepaling van het Unierecht die van belang is voor de oplossing van een voor een dergelijk rechtscollege hangend geschil, dient dat rechtscollege, zelfs ambtshalve zonder dat een van de partijen daarom heeft gevraagd, het Hof van Justitie prejudicieel te ondervragen.
Alvorens ten gronde uitspraak te doen over het enige middel in de zaak nr. 6429 en het eerste middel in de zaak nr. 6462 dient bijgevolg de eerste in het dictum vermelde prejudiciële vraag te worden gesteld aan het Hof van Justitie van de Europese Unie.
2. Wat betreft de btw-plicht voor esthetische behandelingen
B.21.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 6464 voeren als enig middel de schending aan, door de artikelen 110 en 111 van de wet van 26 december 2015, van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet. Het enige middel omvat vijf onderdelen : het eerste onderdeel vergelijkt de artsen en de niet-artsen wat betreft de belastbaarheid van de ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter, het tweede onderdeel vergelijkt de ziekenhuisverpleging en de medische verzorging door verpleegkundigen in en buiten het ziekenhuis bij behandelingen en ingrepen met een esthetisch karakter, het derde onderdeel heeft betrekking op de vergelijking tussen artsen die behandelingen en ingrepen met een esthetisch karakter uitvoeren naargelang die al dan niet een therapeutisch doel hebben, het vierde op het verschil in behandeling tussen artsen die medische esthetische prestaties verrichten en artsen die medische prestaties verrichten zonder enig therapeutisch doel en het vijfde onderdeel heeft betrekking op het verschil in behandeling tussen medische ingrepen met een esthetisch karakter die zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur en medische ingrepen met een esthetisch karakter die niet zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur of die wel zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur maar waarbij aan de terugbetalingsvoorwaarden niet is voldaan.
B.21.2. De verzoekende partijen in de zaak nr. 6465 voeren elf onderscheiden middelen aan.
Het eerste middel heeft betrekking op de schending door de artikelen 110 en 111 van de wet van 26 december 2015 van de artikelen 12 en 14 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, omdat de bestreden artikelen begrippen omvatten die onduidelijk en onvoorzienbaar zijn, terwijl de artsen zich wel blootstellen aan administratieve en strafrechtelijke sancties, ingeval zij de btw-plicht niet zouden naleven.
Het tweede, het derde en het vierde middel hebben betrekking op de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, omdat er geen btw-vrijstelling is voor artsen wanneer zij esthetische behandelingen en ingrepen uitvoeren, terwijl die btw-vrijstelling wel geldt voor tandartsen, vroedvrouwen, verpleegkundigen, zorgkundigen en organisaties van die beroepsbeoefenaars alsook voor paramedici wanneer zij esthetische behandelingen en ingrepen uitvoeren.
Het vijfde middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet ten aanzien van artsen die voor- en nazorg verlenen bij een esthetische ingreep, aangezien zij niet genieten van de btw-vrijstelling.
Het zesde middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de artikelen 49 en 56 van het VWEU, aangezien er geen btw-vrijstelling is voor ziekenhuisverpleging en medische verzorging die plaatsvindt vóór en na een esthetische behandeling, terwijl er vrijheid van vestiging zou moeten zijn en de btw-richtlijn vereist dat er een algemene btw-vrijstelling is voor die handelingen.
Het zevende middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de artikelen 49 en 56 van het VWEU en met de btw-richtlijn, omdat er geen btw-vrijstelling is voor de met een esthetische behandeling samenhangende goederenlevering of dienst, terwijl dit strijdig zou zijn met de vrijheid van vestiging en met de btw-richtlijn.
Het achtste en het negende middel hebben betrekking op de mogelijke schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, omdat geneesmiddelen en medische hulpmiddelen, verstrekt naar aanleiding van een esthetische ingreep, onderworpen worden aan het btw-tarief van 21 %, terwijl geneesmiddelen en medische hulpmiddelen in de regel worden onderworpen aan het btw-tarief van 6 % .
Het tiende middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de artikelen 49 en 56 van het VWEU en met de btw-richtlijn, omdat patiënten die aangesloten zijn bij een Belgische ziekteverzekering en een medische ingreep laten uitvoeren die is opgenomen in de nomenclatuur van het RIZIV geen btw dienen te betalen, terwijl patiënten die niet zijn aangesloten bij een Belgische ziekteverzekering wel btw moeten betalen.
Het laatste middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de artikelen 49 en 56 van het VWEU en met de btw-richtlijn, omdat patiënten die een medische esthetische ingreep ondergaan die een fysieke oorzaak heeft geen btw moeten betalen, terwijl patiënten die een medische esthetische ingreep ondergaan die een psychische oorzaak heeft wel btw moeten betalen.
B.22. De middelen worden onderzocht eerst ten aanzien van de schending van het wettigheidsbeginsel (2.1) en vervolgens ten aanzien van de schending van het gelijkheidsbeginsel, al dan niet in samenhang gelezen met de vrijheid van vestiging (artikelen 49 en 56 van het VWEU) en met de btw-richtlijn (2.2).
B.23.1. De bestreden bepalingen zijn, volgens de parlementaire voorbereiding, de omzetting in Belgisch recht van artikel 13, A, lid 1, b) en c), van de Zesde Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 « betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde : uniforme grondslag », dat thans artikel 132, lid 1, b) en c), is van de btw-richtlijn :
« In het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 21 maart 2013 (zaak C-91/12 inzake PFC Clinic AB) wordt het toepassingsgebied van de vrijstellingen op het vlak van de medische verzorging [...] afgebakend.
Uit dit arrest (punt 25) blijkt dat met het begrip ' medische verzorging ' de diensten worden beoogd die de diagnose, de behandeling en, voor zoveel mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen tot doel hebben [...].
De medische verzorging moet dus een therapeutisch doel hebben maar daaruit volgt niet noodzakelijkerwijze dat het therapeutische doel van een dienst bijzonder strikt moet worden opgevat (zie punt 26 van het arrest C-91/12).
Punt 27 van dit arrest verduidelijkt dat de medische diensten met als doel de bescherming, met inbegrip van het behoud of herstel, van de gezondheid van de mens onder de vrijstelling van artikel 132, lid 1, sub b) en c), van de btw-richtlijn vallen.
Wat meer bepaald de esthetische ingrepen en esthetische behandelingen betreft die het voorwerp uitmaken van de zaak C-91/12, stelt het arrest uitdrukkelijk dat deze diensten onder het begrip ' medische verzorging ' in de zin van artikel 132, lid 1, sub b) en c), van de btw-richtlijn vallen wanneer die diensten de diagnose, de behandeling of de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen, alsook de bescherming, het behoud of het herstel van de gezondheid van personen tot doel hebben.
[...]
Wanneer de ingreep daarentegen zuiver cosmetisch of esthetisch van aard is, kan deze evenwel niet onder het begrip ' medische verzorging ' vallen (zie punt 29 van dit arrest). Zo zullen cosmetische of esthetische chirurgische ingrepen en behandelingen die uitsluitend de verfraaiing of verbetering van het uiterlijk tot doel hebben derhalve niet onder het begrip ' medische verzorging ' vallen. Het is slechts in deze evidente gevallen dat dergelijke medische diensten in principe aan de belasting moeten worden onderworpen » (Parl. St., Kamer, 2015-2016, DOC 54-1520/001, pp. 38-40).
B.23.2. Uit de parlementaire voorbereiding van de bestreden wet kan worden afgeleid dat het bestreden artikel 110 van de wet van 26 december 2015 de rechtspraak van het Hof van Justitie aangaande het begrip « medische verzorging » wenst te incorporeren in de fiscale wetgeving, door de btw-vrijstelling enkel voor te behouden voor die diensten die de diagnose, de behandeling of de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen, alsook de bescherming, het behoud of het herstel van de gezondheid van personen tot doel hebben.
2.1. Het wettigheidsbeginsel
B.24. De verzoekende partijen in de zaak nr. 6465 voeren aan dat het bestreden artikel 110 van de wet van 26 december 2015 de artikelen 12 en 14 van de Grondwet en artikel 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, schendt, omdat het bestreden artikel onduidelijk en onvoorzienbaar zou zijn en rechtsonzekerheid teweeg zou brengen voor diegenen op wie de bestreden bepaling van toepassing is, in het bijzonder voor artsen en medische instellingen die esthetische behandelingen uitvoeren.
Meer in het bijzonder zijn zij van oordeel dat de begrippen « ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter » en « nauw samenhangende » ziekenhuisverpleging, medische verzorging, goederenleveringen en diensten onduidelijk zouden zijn.
B.25.1. In zoverre artikel 7.1 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens het wettigheidsbeginsel in strafzaken waarborgt, heeft het een draagwijdte die analoog is aan die van de artikelen 12 en 14 van de Grondwet.
B.25.2. Artikel 12, tweede lid, van de Grondwet bepaalt :
« Niemand kan worden vervolgd dan in de gevallen die de wet bepaalt en in de vorm die zij voorschrijft ».
Artikel 14 van de Grondwet bepaalt :
« Geen straf kan worden ingevoerd of toegepast dan krachtens de wet ».
Artikel 7.1 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens bepaalt :
« Niemand kan worden veroordeeld wegens een handelen of nalaten, dat geen strafbaar feit naar nationaal of internationaal recht uitmaakte ten tijde dat het handelen of nalaten geschiedde. Evenmin zal een zwaardere straf worden opgelegd dan die welke ten tijde van het begaan van het strafbare feit van toepassing was ».
B.25.3. Door aan de wetgevende macht de bevoegdheid te verlenen om te bepalen in welke gevallen strafvervolging mogelijk is, waarborgt artikel 12, tweede lid, van de Grondwet aan elke burger dat geen enkele gedraging strafbaar zal worden gesteld dan krachtens regels aangenomen door een democratisch verkozen beraadslagende vergadering.
Het wettigheidsbeginsel in strafzaken dat uit de voormelde grondwettelijke bepalingen en verdragsbepaling voortvloeit, gaat bovendien uit van de idee dat de strafwet moet worden geformuleerd in bewoordingen op grond waarvan eenieder, op het ogenblik waarop hij een gedrag aanneemt, kan uitmaken of dat gedrag al dan niet strafbaar is. Het eist dat de wetgever in voldoende nauwkeurige, duidelijke en rechtszekerheid biedende bewoordingen bepaalt welke feiten strafbaar worden gesteld, zodat, enerzijds, diegene die een gedrag aanneemt, vooraf op afdoende wijze kan inschatten wat het strafrechtelijke gevolg van dat gedrag zal zijn en, anderzijds, aan de rechter geen al te grote beoordelingsbevoegdheid wordt gelaten.
Het wettigheidsbeginsel in strafzaken staat evenwel niet eraan in de weg dat de wet aan de rechter een beoordelingsbevoegdheid toekent. Er dient immers rekening te worden gehouden met het algemene karakter van de wetten, de uiteenlopende situaties waarop zij van toepassing zijn en de evolutie van de gedragingen die zij bestraffen.
Aan het vereiste dat een misdrijf duidelijk moet worden omschreven in de wet is voldaan wanneer de rechtzoekende, op basis van de bewoordingen van de relevante bepaling en, indien nodig, met behulp van de interpretatie daarvan door de rechtscolleges, kan weten welke handelingen en welke verzuimen zijn strafrechtelijke aansprakelijkheid meebrengen.
Enkel bij het onderzoek van een specifieke strafbepaling is het mogelijk om, rekening houdend met de elementen eigen aan de misdrijven die zij wil bestraffen, te bepalen of de door de wetgever gehanteerde algemene bewoordingen zo vaag zijn dat ze het strafrechtelijk wettigheidsbeginsel zouden schenden.
B.26. In een medische context dient erover gewaakt te worden dat de wetgeving niet in al te rigide termen is opgesteld. In de toepassing ervan moet immers rekening kunnen worden gehouden met de evoluties in de geneeskunde en nieuwe of verbeterde medische technieken.
Er dient ook te worden opgemerkt dat, wanneer de adressaten van een strafbaarstelling, zoals te dezen de artsen, een specifiek statuut hebben op grond waarvan zij over goede informatie beschikken of kunnen beschikken ten aanzien van de wenselijkheid van hun gedragingen, er mag worden verwacht dat zij steeds de nodige waakzaamheid en een nog grotere voorzichtigheid aan de dag leggen bij de uitoefening van hun beroep (EHRM, 6 oktober 2011, Soros t. Frankrijk, § 53).
B.27.1. De wet van 26 december 2015 bevat geen definitie van het begrip « ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter ».
Artikel 44, § 1, 1°, van het BTW-Wetboek bepaalt enkel dat de btw-vrijstelling voor de door artsen verrichte diensten niet geldt voor ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter, wanneer die ingrepen en behandelingen niet zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur (artikel 44, § 1, 1°, a)) of wanneer die ingrepen en behandelingen wel zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur, maar niet beantwoorden aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor tegemoetkoming van het RIZIV (artikel 44, § 1, 1°, b)).
B.27.2. In de parlementaire voorbereiding bij de bestreden wet wordt verduidelijkt dat de btw-plicht is ingevoerd in navolging van de rechtspraak van het Hof van Justitie. Rekening houdend met die rechtspraak werd opgemerkt dat een esthetische ingreep een ingreep is die « zuiver cosmetisch of esthetisch van aard is », met andere woorden een ingreep « die uitsluitend de verfraaiing of verbetering van het uiterlijk tot doel » heeft.
« Het is slechts in deze evidente gevallen dat dergelijke medische diensten in principe aan de belasting moeten worden onderworpen » (Parl. St., Kamer, 2015-2016, DOC 54-1520/001, p. 40).
Zodra een ingreep een therapeutisch doel heeft, waarbij het « therapeutisch doel van een dienst [niet noodzakelijkerwijze] bijzonder strikt moet worden opgevat », te weten een dienst « die de diagnose, de behandeling en, voor zoveel mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen tot doel » heeft, is die ingreep niet btw-plichtig.
De « loutere subjectieve opvatting van de persoon die een esthetische ingreep ondergaat en die bijvoorbeeld van esthetische dan wel van psychologische aard is, [is] op zich niet beslissend [...] voor de beoordeling of deze ingreep een therapeutisch doel heeft ». Enkel « de omstandigheden [dat] dergelijke ingreep wordt verstrekt of verricht door een medisch bevoegd persoon of dat het doel van deze ingreep door een dergelijke persoon wordt bepaald, [kunnen] een rol [...] spelen bij de beantwoording van de vraag of ingrepen onder het begrip ' medische verzorging ' in de zin van voornoemd artikel 132, lid 1, sub b) en c), vallen » (Parl. St., Kamer, 2015-2016, DOC 54-1520/001, p. 39).
B.27.3. Bij gebrek aan een nadere definitie in de bestreden wet dient de term « esthetisch » in zijn normale taalkundige betekenis te worden begrepen rekening houdend met de rechtspraak van het Hof van Justitie.
Zoals geoordeeld door het Hof bij zijn arrest nr. 110/2015 van 17 september 2015 dient onder het begrip « esthetische » geneeskunde, dan wel « esthetische » heelkunde, in de zin van artikel 2, 1° en 2°, van de wet van 23 mei 2013, te worden verstaan, elke ingreep zonder enig therapeutisch of reconstructief doel :
« Zodra een ingreep naast een esthetisch doel ook enig therapeutisch of reconstructief doel heeft, hoe gering of ondergeschikt ook, valt hij bijgevolg buiten het toepassingsgebied van de bestreden wet » (overweging B.7.1, arrest nr. 110/2015).
B.27.4. Bovendien staat het aan de behandelende arts zelf om, vanuit zijn kennis en ervaring, het al dan niet therapeutische of reconstructieve doel van de ingreep te beoordelen :
« In gevallen waarover enige twijfel bestaat, bepaalt het oordeel van de arts of een ingreep dan wel een behandeling al dan niet zuiver cosmetisch van aard is » (Parl. St., Kamer, 2015-2016, DOC 54-1520/006, p. 49).
B.27.5. Bij zijn arrest van 21 maart 2013, C-91/12, PFC Clinic, oordeelde het Hof van Justitie dat de btw-vrijstelling voor medische verzorging geldt voor medische diensten met als doel de bescherming, met inbegrip van het behoud of herstel, van de gezondheid van de mens (punt 27) :
« 28. Daaruit volgt dat [...] het doel van diensten [...] relevant is voor de beoordeling of deze diensten zijn vrijgesteld van btw. Het is namelijk de bedoeling deze vrijstelling toe te passen op diensten die de diagnose, de behandeling of de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen, alsook de bescherming het behoud of het herstel van de gezondheid van de mens tot doel hebben [...].
29. [...] De ingreep kan evenwel niet onder dit begrip vallen, wanneer hij zuiver cosmetisch is.
[...]
34. De loutere subjectieve opvatting over een esthetische ingreep van de persoon die hem ondergaat, is op zich evenwel niet beslissend voor de beoordeling of deze ingreep een therapeutisch doel heeft.
35. Deze beoordeling moet, daar zij een medische beoordeling is, namelijk uitgaan van medische vaststellingen door daartoe gekwalificeerd personeel ».
B.27.6. De woorden « ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter » in het bestreden artikel 110 van de wet van 26 december 2015 zijn bijgevolg voldoende duidelijk en rechtszeker, aangezien zij als gevolg hebben dat de btw-heffing toepassing vindt wanneer de ingreep of behandeling een zuiver esthetische doelstelling heeft, maar geen toepassing vindt zodra er een minimale therapeutische of reconstructieve doelstelling aanwezig is.
B.28.1. De begrippen in de zinsnede « die daarmee nauw samenhangen » zijn in de wet van 26 december 2015 evenmin nader gedefinieerd.
Artikel 44, § 2, 1°, a), van het BTW-Wetboek bepaalt enkel dat « de ziekenhuisverpleging en de medische verzorging alsmede de diensten en de leveringen van goederen die daarmee nauw samenhangen, verricht in de uitoefening van hun geregelde werkzaamheid door ziekenhuizen, psychiatrische inrichtingen, klinieken en dispensaria » van de btw zijn vrijgesteld. Aan de btw blijven evenwel onderworpen « de ziekenhuisverpleging en de medische verzorging alsmede de diensten en de leveringen van goederen die daarmee nauw samenhangen » die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter.
B.28.2. In de parlementaire voorbereiding wordt vermeld dat wanneer in een ziekenhuis een medische ingreep wordt verricht die louter esthetisch van aard is, en derhalve aan de btw is onderworpen, « [...] de volledige behandeling vanaf de opname van de patiënt alsook het verblijf in het ziekenhuis aan de belasting [worden] onderworpen » (Parl. St., Kamer, 2015-2016, DOC 54-1520/001, pp. 42-43) :
« Worden aldus bedoeld de diensten van de chirurg, de andere artsen zoals de anesthesist en van het verplegend personeel, de medische verzorging alsook de diensten en leveringen van goederen die daarmee nauw samenhangen » (Parl. St., Kamer, 2015-2016, DOC 54-1520/001, p. 43).
B.28.3. De afdeling wetgeving van de Raad van State merkte echter op dat, hoewel het nieuwe artikel 44, § 2, 1°, a), van het BTW-Wetboek beter aansloot bij de bewoordingen van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn, de wetgever blijkbaar geen rekening heeft gehouden met artikel 134 van de btw-richtlijn, dat verduidelijkt « onder welke voorwaarden goederenleveringen en diensten uitgesloten zijn van de vrijstellingen bedoeld in (onder meer) artikel 132, lid 1, b). De vraag rijst of door het op algemene wijze vermelden van ' handelingen ', kan worden aangenomen dat artikel 134 van de richtlijn op een voldoende duidelijke en correcte wijze is omgezet, wat betreft het in artikel 132, lid 1, b), ervan bedoelde geval » (Parl. St, Kamer, 2015-2016, DOC 54-1520/001, p. 169).
Dat artikel 134 van de btw-richtlijn bepaalt :
« Goederenleveringen en diensten zijn in de volgende gevallen van de in artikel 132, lid 1, punten b), g), h), i), l), m) en n), bedoelde diensten uitgesloten :
a) wanneer zij niet onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen;
b) wanneer zij in hoofdzaak ertoe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen welke worden verricht in rechtstreekse mededinging met aan de BTW onderworpen handelingen van commerciële ondernemingen ».
De afdeling wetgeving van de Raad van State deed voorts opmerken dat « zolang niet uitdrukkelijk is voorzien in de transversale omzetting van artikel 134 van richtlijn 2006/112/EG waar de gemachtigde [van de minister] op alludeert, [...] deze richtlijnbepaling voor elk van de gevallen bedoeld in artikel 132, lid 1, b), g), h), i), l), m) en n), ervan [moet] zijn omgezet, zoals ook duidelijk blijkt uit het eerder aangehaalde arrest PFC Clinic AB van het Hof van Justitie. De conclusie is dan ook dat de (niet-)vrijstelling van goederenleveringen en diensten die samenhangen met de ziekenhuisverpleging en de medische verzorging bedoeld in het thans ontworpen artikel 44, § 2, 1°, a), van het Btw-wetboek uitdrukkelijk moet worden geregeld » (Parl. St., Kamer, 2015-2016, DOC 54-1520/001, pp. 169-170).
B.28.4. Bij gebrek aan een nadere definitie in de bestreden wet dienen de termen « die daarmee nauw samenhangen » in hun normale taalkundige betekenis te worden begrepen, rekening houdend met de rechtspraak van het Hof van Justitie.
In zijn gebruikelijke betekenis wordt met « samenhangen » bedoeld, « in onderling verband staan » dan wel « een logisch geheel vormen ».
B.28.5. De beslissing van de btw-administratie nr. E.T.127.740 van 22 maart 2016 stelt dat de btw-vrijstelling vervalt voor de nauw daarmee samenhangende diensten en goederenleveringen « indien deze verband houden met dan wel inherent zijn aan de esthetische ingreep of behandeling die niet beantwoordt aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor tegemoetkoming (terugbetaling) overeenkomstig de reglementering betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen » (nr. 24).
Als voorbeelden worden aangehaald : de verhuur door ziekenhuizen en privé-klinieken van televisie en telefoon aan patiënten die een aan btw onderworpen ingreep of behandeling ondergaan en de terbeschikkingstelling door ziekenhuizen en privéklinieken van bedden aan patiënten die een dergelijke ingreep of behandeling ondergaan.
In de desbetreffende administratieve beslissing van de btw-administratie wordt echter geen melding gemaakt van artikel 134 van de btw-richtlijn, noch van de weerslag die die uitzonderingen hebben op de btw-plicht van goederenleveringen en diensten die nauw samenhangen met esthetische ingrepen en behandelingen.
B.28.6.1. De woorden « die daarmee nauw samenhangen » in het bestreden artikel 110 van de wet van 26 december 2015 zijn voldoende duidelijk, aangezien zij als gevolg hebben dat de onderwerping aan de btw enkel toepassing vindt op diensten en goederenleveringen die verband houden met, dan wel inherent zijn aan de esthetische ingreep of behandeling die niet beantwoordt aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor terugbetaling overeenkomstig de reglementering betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging.
Echter, het niet-opnemen in artikel 44, § 2, 1°, 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°, a), van het BTW-Wetboek ontslaat de wetgever niet ervan de belastbare materie zelf vast te stellen, door de in artikel 134 van de btw-richtlijn opgesomde uitzonderingen uitdrukkelijk over te nemen.
B.28.6.4. Artikel 44, § 2, 1°, a), van het BTW-Wetboek, in zoverre het voor de samenhangende goederenleveringen en diensten niet de uitzonderingen vermeldt die voortvloeien uit artikel 134 van de btw-richtlijn, schendt, in samenhang gelezen met de artikelen 73 en volgende van het BTW-Wetboek, nu de overtreding ervan strafbaar is, de artikelen 12 en 14 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.
B.29. Het eerste middel in de zaak nr. 6465 is gegrond, in zoverre artikel 44, § 2, 1°, a), van het BTW-Wetboek niet de uitzonderingen vermeldt bedoeld in artikel 134 van de btw-richtlijn.
2.2. Het gelijkheidsbeginsel
2.2.1. De artsen
B.30. De verzoekende partijen in de zaken nrs. 6464 en 6465 voeren aan dat het bestreden artikel 110 van de wet van 26 december 2015 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet schendt, doordat artsen, bij het uitvoeren van ingrepen of behandelingen met een esthetisch karakter btw-plichtig zijn, terwijl tandartsen, vroedvrouwen, verpleegkundigen, zorgkundigen, organisaties van die beroepsbeoefenaars en paramedici, bij het uitvoeren van gelijksoortige ingrepen of behandelingen met een esthetisch karakter, niet btw-plichtig zijn.
B.31. Voor wat de vergelijking met tandartsen, dan wel de niet-artsen in het algemeen, betreft (tweede, derde en vierde middel in de zaak nr. 6465 en eerste onderdeel van het enige middel in de zaak nr. 6464), betogen de verzoekende partijen dat alle zorgverstrekkers gelijk moeten worden behandeld wanneer de door hen verleende diensten betrekking hebben op ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter, omdat het eenzelfde zorgaanbod betreft.
B.32.1.1. De Ministerraad werpt de niet-vergelijkbaarheid op, aangezien de bevoegdheden van de artsen, enerzijds, en de bevoegdheden van de niet-artsen, anderzijds, dermate verschillend zouden zijn dat die categorieën niet vergelijkbaar zouden zijn.
B.32.1.2. Het gegeven dat de bevoegdheden van de artsen en de bevoegdheden van de niet-artsen, voor elke beroepscategorie apart, specifiek geregeld worden in de wet van 10 mei 2015, belet niet dat hun situaties te dezen kunnen worden vergeleken in het licht van het beginsel van de gelijkheid en de niet-discriminatie, nu zij allen diensten van medische verzorging verstrekken die in voorkomend geval btw-plichtig zouden kunnen zijn.
B.32.2.1. Volgens de Ministerraad dient artikel 44, § 1, 1°, van het BTW-Wetboek btw-richtlijnconform en grondwetsconform te worden geïnterpreteerd, zodat de btw-plicht voor behandelingen en ingrepen met een esthetisch karakter ook zou gelden voor tandartsen, vroedvrouwen, verpleegkundigen, zorgkundigen, organisaties van die beroepsbeoefenaars en paramedici.
B.32.2.2. Luidens de beslissing van de btw-administratie nr. E.T.127.740 van 22 maart 2016 geldt de btw-plicht voor behandelingen en ingrepen met een esthetisch karakter enkel voor artsen, geneesheren-specialisten, geneesheren-specialisten in de heelkunde en geneesheren-specialisten in de plastische, reconstructieve en esthetische heelkunde en niet voor niet-artsen. Dit wordt bevestigd door de beslissing van de btw-administratie nr. E.T.130.999 van 28 november 2016 waarin gesteld wordt dat « de uitsluiting van de medische vrijstelling op grond van artikel 44, § 1, 1°, tweede lid, van het Btw-wetboek [...] echter enkel [geldt] voor de artsen en niet voor de verpleegkundigen of andere zorgverstrekkers ». Die interpretatie stemt overeen met de tekst van de bestreden bepaling.
B.32.2.3. Het komt de wetgever toe de essentiële elementen van een belasting zelf vast te stellen. Zonder dat optreden van de wetgever kan de btw-plicht derhalve niet gelden voor niet-artsen, zodat het voormelde verschil in behandeling wel degelijk bestaat en niet aan de hand van een richtlijnconforme interpretatie, zoals de Ministerraad beweert, kan worden opgeheven.
B.32.3.1. Artikel 132, lid 1, e), van de btw-richtlijn bepaalt :
« De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen :
[...]
e) de door tandtechnici in het kader van de uitoefening van hun beroep verrichte diensten, alsmede de levering van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici ».
B.32.3.2. Dienaangaande moet worden opgemerkt dat artikel 132 van de btw-richtlijn in een btw-vrijstelling voorziet voor bepaalde activiteiten van algemeen belang. Het Hof van Justitie heeft bij zijn arrest VDP Dental Laboratory e.a. van 26 februari 2015 geoordeeld dat artikel 132 van de btw-richtlijn « niet alle activiteiten van algemeen belang [uitsluit] van de heffing van btw, maar [...] enkel de activiteiten [vrijstelt] die erin worden opgesomd en zeer gedetailleerd worden omschreven » (punt 45).
« De vrijstelling van de levering van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici dient te waarborgen dat de verstrekking van producten die samenhangen met de gezondheid niet ontoegankelijk wordt wegens de hogere kosten doordat de verstrekking ervan aan btw wordt onderworpen » (punt 46).
De toepassing van artikel 132, lid 1, c) en e), van de btw-richtlijn heeft tot gevolg dat de medische verzorging verleend door een tandarts of een niet-arts steeds vrijgesteld is van btw, waarbij onder « medische verzorging » dient te worden verstaan, elke dienst « die de diagnose, de behandeling of de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen, alsook de bescherming, het behoud of het herstel van de gezondheid van de mens tot doel [heeft] » (HvJ, 21 maart 2013, C-91/12, PFC Clinic, punt 28), alsook elke door een tandtechnicus verrichte dienst en de levering van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici.
B.32.3.3. In navolging van de rechtspraak van het Hof van Justitie, vermeld in B.27.5, moet worden aangenomen dat de behandelingen en ingrepen met een esthetisch karakter, verricht door een arts of een niet-arts, btw-plichtig zijn wanneer die behandelingen en ingrepen geen enkel therapeutisch doel hebben, onder voorbehoud evenwel van de in artikel 132, lid 1, e), vermelde uitzondering die altijd vrijgesteld is van de btw.
B.32.3.4. Wanneer de bepalingen van een richtlijn onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn en niet tijdig uitvoeringsmaatregelen zijn genomen, kunnen particulieren zich op die bepalingen beroepen tegenover elk nationaal voorschrift dat niet met de btw-richtlijn in overeenstemming is, en zich ook op die bepalingen beroepen voor zover deze rechten vastleggen die particulieren tegenover de Staat kunnen doen gelden (HvJ, 28 november 2013, C-319/12, MDDP, punt 47).
Een overheid van een lidstaat daarentegen kan zich niet op een bepaling van een richtlijn beroepen om, zonder het optreden van de wetgever en in strijd met een grondwetsbepaling, een btw-plicht voor niet-artsen voor behandelingen en ingrepen met een esthetisch karakter in te voeren.
B.32.3.5. Het verschil in behandeling aangaande de btw-plicht dat bestaat tussen artsen en niet-artsen wanneer voormelde beroepscategorieën behandelingen of ingrepen uitvoeren met een esthetisch karakter, is niet in redelijkheid te verantwoorden.
B.32.4. Het eerste onderdeel van het enige middel in de zaak nr. 6464 en het tweede, het derde en het vierde middel in de zaak nr. 6465 zijn gegrond.
B.33.1. De verzoekende partijen voeren aan dat het bestreden artikel 110 van de wet van 26 december 2015, de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet schendt, omdat artsen enkel dan btw-plichtig zijn wanneer zij ingrepen en behandelingen uitvoeren met een esthetisch karakter, terwijl alle medische handelingen verricht door artsen, gelijk zijn (derde onderdeel van het enige middel in de zaak nr. 6464) en dus gelijk zouden moeten worden behandeld.
B.33.2. Rekening houdend met hetgeen is vermeld in B.28.1 tot B.28.6, is het verschil in behandeling inzake btw tussen ingrepen en behandelingen met een louter esthetisch karakter en ingrepen en behandelingen met een therapeutisch karakter, in redelijkheid te verantwoorden, gelet op het bepaalde in artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn en de redenen die daaraan ten grondslag liggen.
B.33.3. Het derde onderdeel van het enige middel in de zaak nr. 6464 is niet gegrond.
B.34.1. De verzoekende partijen voeren aan dat het bestreden artikel 110 van de wet van 26 december 2015, de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet schendt, omdat artsen die medische prestaties met een esthetisch karakter die niet zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur uitvoeren, btw-plichtig zijn, terwijl artsen die medische prestaties zonder een therapeutisch doel die niet zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur uitvoeren, niet btw-plichtig zijn, terwijl voor dat verschil in behandeling geen redelijke verantwoording bestaat (derde onderdeel bis van het enige middel in de zaak nr. 6464).
B.34.2. De parlementaire voorbereiding bevestigt dat de btw-vrijstelling blijkens de bestreden bepaling niet beperkt is tot de medische verzorging met een therapeutisch doel, maar betrekking heeft op alle diensten die gewoonlijk door artsen worden verricht :
« De vrijstelling is dus persoonsgebonden en automatisch verbonden aan het beroep van arts, louter omwille van het feit dat een aantal, maar niet noodzakelijk alle van de door een arts gestelde handelingen in de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen inzake verplichte ziekte- en invaliditeitsverzekering zijn opgenomen » (Parl. St., Kamer, 2015-2016, DOC 54-1520/001, p. 40).
In de beslissing van de btw-administratie nr. E.T.127.740 van 22 maart 2016 wordt eveneens vermeld dat moet worden aangenomen dat de medische btw-vrijstelling voor artsen « een zuiver gepersonaliseerd karakter [heeft] zonder enige wettelijke verwijzing naar de RIZIV-nomenclatuur ». Derhalve is de op artsen toepasselijke medische vrijstelling van btw niet beperkt tot het verstrekken van medische zorg, maar omvat zij alle verrichtingen die verband houden met de normale uitoefening van hun beroep.
B.34.3.1. Overeenkomstig de rechtspraak van het Hof van Justitie dient de btw-vrijstelling voor medische verzorging te worden beperkt tot de handelingen die betrekking hebben op de diagnose, de behandeling en de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen, waardoor andere handelingen verricht door artsen die btw-vrijstelling niet kunnen genieten (HvJ, 21 maart 2013, C-91/12, PFC Clinic, punt 29).
De vrijstellingen van de btw-richtlijn dienen strikt te worden uitgelegd, aangezien zij afwijken van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht (HvJ, 10 september 2002, C-141/00, Kügler, punt 28). Die vrijstellingen zijn autonome begrippen van Unierecht, die tot doel hebben verschillen in de toepassing van het btw-stelsel tussen de lidstaten te voorkomen (HvJ, 20 november 2003, C-307/01, d'Ambrumenil en Dispute Resolution Services, punt 52).
Derhalve worden niet alle diensten vrijgesteld die in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen kunnen worden verricht, maar uitsluitend de medische verzorging, hetgeen een autonoom unierechtelijk begrip is :
« Andere door artsen verrichte diensten kunnen weliswaar eveneens het karakter hebben van een activiteit van algemeen belang, maar volgens de rechtspraak van het Hof stelt artikel 13, A, van de Zesde richtlijn niet alle activiteiten van algemeen belang vrij van BTW, maar uitsluitend die welke zeer gedetailleerd worden opgesomd en omschreven » (HvJ, 20 november 2003, C-307/01, d'Ambrumenil en Dispute Resolution Services, punt 54).
B.34.3.2. Hoewel de medische verzorging van de mens een therapeutisch doel moet hebben, dient het therapeutische doel van een dienst, volgens het Hof van Justitie, niet heel strikt te worden opgevat. Het doel van de medische verzorging is bepalend voor het antwoord op de vraag of de dienst van btw moet worden vrijgesteld. Indien een medische dienst wordt verricht in een context waarin kan worden vastgesteld dat het voornaamste doel van de dienst niet de bescherming, met inbegrip van instandhouding en herstel, van de gezondheid is, maar het verstrekken van een advies is waarom is gevraagd vóór het nemen van een beslissing met rechtsgevolgen, valt die dienst niet onder de btw-vrijstelling van artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn :
« Wanneer een dienst bestaat in de opstelling van een medisch deskundigenrapport, vergt deze dienstverrichting immers wel de medische bekwaamheden van de dienstverrichter, en kan hij wellicht ook activiteiten meebrengen die typisch zijn voor het medische beroep, zoals lichamelijk onderzoek van de patiënt of analyse van zijn medisch dossier, maar het voornaamste doel van die dienst is niet de bescherming, met inbegrip van instandhouding of herstel, van de gezondheid van de onderzochte persoon. Deze dienst, die tot doel heeft een antwoord te geven op de in het expertiseverzoek gestelde vragen, wordt verricht om een derde in staat te stellen een beslissing te nemen die rechtsgevolgen zal hebben voor de betrokkene of voor anderen. Weliswaar kan om een medisch deskundigenrapport ook worden gevraagd door de betrokkene zelf en kan dit rapport indirect bijdragen tot de bescherming van zijn gezondheid, doordat een nieuw probleem wordt ontdekt of een eerdere diagnose bijgesteld, maar het voornaamste doel van elke verrichting van dit type is toch het voldoen aan een bij wet of overeenkomst gestelde voorwaarde in het besluitvormingsproces van anderen. Voor een dergelijke dienst kan de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn dus niet gelden » (HvJ, 20 november 2003, C-307/01, d'Ambrumenil en Dispute Resolution Services, punt 61).
B.34.3.3. Bijgevolg kunnen medische diensten van artsen enkel dan van de btw worden vrijgesteld wanneer zij een therapeutisch doel hebben.
B.34.4. Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie volgt dat het verschil in behandeling aangaande de btw-plicht tussen medische diensten met een esthetisch karakter die niet zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur, die btw-plichtig zijn, en andere medische diensten zonder een therapeutisch doel die niet zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur, en die niet btw-plichtig zijn, niet in redelijkheid is verantwoord.
B.34.5. Het derde onderdeel bis van het enige middel in de zaak nr. 6464 is gegrond.
B.35.1. De verzoekende partijen voeren aan dat het bestreden artikel 110 van de wet van 26 december 2015 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet schendt, aangezien medische ingrepen met een esthetisch karakter die zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur niet btw-plichtig zijn, terwijl medische ingrepen met een esthetisch karakter die niet zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur of die wel zijn opgenomen maar niet voor terugbetaling in aanmerking komen, wel btw-plichtig zijn, zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording bestaat (vierde onderdeel van het enige middel in de zaak nr. 6464).
B.35.2. De RIZIV-nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen is een gecodeerde lijst met de geneeskundige verstrekkingen die de ziekteverzekering (verzekering voor geneeskundige verzorging) geheel of gedeeltelijk vergoedt. De lijst en de wijzigingen worden in het Belgisch Staatsblad bekendgemaakt.
De opname van een behandeling of een ingreep in de RIZIV-nomenclatuur is van belang om, via de verplichte ziekteverzekering, een volledige of gedeeltelijke terugbetaling te verkrijgen van de medische verzorging. Dit betekent evenwel niet dat de opgenomen behandelingen of ingrepen noodzakelijkerwijs een therapeutisch karakter hebben, noch dat de niet-opgenomen behandelingen of ingrepen dat karakter noodzakelijkerwijs zouden ontberen.
B.35.3. Gelet op de rechtspraak van het Hof van Justitie, vermeld in B.27.5, die vereist dat de btw-vrijstelling wordt voorbehouden voor medische verzorging, is het criterium van onderscheid, te weten het al dan niet opgenomen zijn van een ingreep of een behandeling in de RIZIV-nomenclatuur, niet relevant om het door de wetgever beoogde doel te bereiken.
B.35.4. Het verschil in behandeling tussen medische ingrepen met een esthetisch karakter die zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur en medische ingrepen met een esthetisch karakter die niet zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur of die wel zijn opgenomen maar niet voldoen aan de voorwaarden om recht te geven op terugbetaling, is niet in redelijkheid verantwoord.
B.35.5. Het vierde onderdeel van het enige middel in de zaak nr. 6464 is gegrond.
B.36.1. De verzoekende partijen voeren aan dat het bestreden artikel 110 van de wet van 26 december 2015 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet schendt, doordat een niet te verantwoorden verschil in behandeling is doorgevoerd, voor wat betreft de btw-plicht, tussen artsen die voor- en nazorg verlenen bij ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter en artsen die voor- en nazorg verlenen bij ingrepen en behandelingen met een therapeutisch doel (vijfde middel in de zaak nr. 6465).
Volgens de verzoekende partijen zijn behandelingen en ingrepen van artsen die betrekking hebben op de voor- en de nazorg, identiek, zodat een verschil in behandeling, wat betreft de btw-plicht, niet te verantwoorden zou zijn.
B.36.2. Luidens de parlementaire voorbereiding is de btw verschuldigd wanneer een medische ingreep wordt verricht die louter esthetisch van aard is. In dat geval wordt de volledige behandeling vanaf de opname van de patiënten alsook het verblijf in het ziekenhuis aan de belasting onderworpen (Parl. St., Kamer, 2015-2016, DOC 54-1520/001, pp. 42-43).
De beslissing van de btw-administratie nr. E.T.127.740 van 22 maart 2016 bepaalt dat de esthetische ingreep en behandeling op zich als hoofdhandeling moet worden beschouwd :
« De bij de hoofdhandeling aanverwante prestaties verricht door een arts al dan niet specialist, zoals onder meer de prestaties op het vlak van de cardiologie, pneumologie, neurologie, medische beeldvorming, anesthesie, nazorg..., en die uitgevoerd worden ter voorbereiding, tijdens of volgend op de esthetische ingreep of behandeling zijn in beginsel onderworpen aan hetzelfde btw-regime als de hoofdhandeling, [...].
[...] Bijkomende medische onderzoeken die door de behandelende arts naar aanleiding van het verrichten van de hoofdhandeling worden aangevraagd maar die op zich niet noodzakelijk zijn om die hoofdhandeling en de nazorg ervan te realiseren, worden niet beoogd en blijven volgens de gewone regels van de btw vrijgesteld ».
B.36.3. Aangaande de toepassing van de btw-richtlijn heeft het Hof van Justitie geoordeeld bij zijn arrest van 8 december 2016, C-208/15, Stock '94, dat voor de toepassing van de btw elke prestatie in de regel als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd, zoals blijkt uit artikel 1, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn :
« 27. Toch moeten in bepaalde omstandigheden meerdere formeel onderscheiden prestaties die afzonderlijk kunnen worden verricht en zodoende ieder als zodanig tot belastingheffing of tot vrijstelling kunnen leiden, worden beschouwd als één enkele prestatie wanneer zij niet zelfstandig zijn. Van één enkele prestatie is met name sprake wanneer twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige levert of verricht, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één enkele ondeelbare economische prestatie vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn. Dat is ook het geval wanneer een of meer prestaties de hoofdprestatie vormen, terwijl een of meer andere prestaties ondergeschikte prestaties zijn die het fiscale lot van de hoofdprestatie delen. Een prestatie moet met name als ondergeschikt aan een hoofdprestatie worden beschouwd wanneer zij voor de klant geen doel op zich is, maar een middel om optimaal te kunnen gebruikmaken van de hoofdprestatie van de dienstverrichter (arrest van 16 april 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU: C: 2015: 229, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
28. Om te bepalen of de verrichte prestaties uit het oogpunt van de btw meerdere zelfstandige prestaties dan wel één enkele prestatie vormen, moet worden nagegaan wat de kenmerkende elementen van de betrokken handeling zijn (arresten van 17 januari 2013, BGZ Leasing, C-224/11, EU: C: 2013: 15, punt 32, en 16 april 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU: C: 2015: 229, punt 32).
29. Bij de bepaling of een uit meerdere prestaties bestaande transactie één enkele transactie vormt voor de btw, houdt het Hof rekening met het economische doel van die transactie (zie in die zin arresten van 19 november 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU: C: 2009: 722, punt 39; 28 oktober 2010, Axa UK, C-175/09, EU: C: 2010: 646, punt 23, en 27 september 2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU: C: 2012: 597, punt 23). Bij zijn analyse neemt het Hof ook het belang van de ontvangers van de prestaties in overweging (zie in die zin arrest van 16 april 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU: C: 2015: 229, punt 35) ».
B.36.4. Uit de voormelde rechtspraak van het Hof van Justitie dient te worden afgeleid dat als het doel van de ingreep of behandeling hetzelfde is, de onderscheiden prestaties aan hetzelfde btw-tarief moeten worden onderworpen.
Aangezien de voor- en de nazorg, als onderscheiden prestaties van een esthetische behandeling of ingreep, hetzelfde oogmerk nastreven, te weten een medische behandeling die niet de diagnose, de behandeling of de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen, alsook de bescherming, het behoud of het herstel van de gezondheid van de mens tot doel heeft, is het verschil in behandeling in redelijkheid verantwoord.
B.36.5. Het vijfde middel in de zaak nr. 6465 is niet gegrond.
B.37.1. De verzoekende partijen voeren een schending aan van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet door artikel 110 van de wet van 26 december 2015, aangezien de door artsen verstrekte geneesmiddelen en medische hulpmiddelen bij een ingreep of een behandeling met een esthetisch karakter onderworpen zouden zijn aan het btw-tarief van 21 %, terwijl de door artsen verstrekte geneesmiddelen en medische hulpmiddelen bij een ingreep of een behandeling met een therapeutisch doel (achtste middel in de zaak nr. 6465), dan wel de door artsen voorgeschreven en door patiënten zelf bij de apotheker gehaalde geneesmiddelen en medische hulpmiddelen bij een ingreep of een behandeling met een esthetisch karakter (negende middel in de zaak nr. 6465), onderworpen zouden zijn aan het btw-tarief van 6 %, zonder dat er voor dat verschil in behandeling een redelijke verantwoording bestaat.
B.37.2. Volgens de beslissing van de btw-administratie nr. E.T.127.740 van 22 maart 2016 worden de « leveringen van geneesmiddelen die onmiddellijk en rechtstreeks in verband staan met en/of worden gebruikt in het kader van [een] ingreep of behandeling [met een esthetisch karakter] » belast tegen het btw-tarief van 21 % .
Ingevolge artikel 1, tweede lid, a), van het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven worden geneesmiddelen en medische hulpmiddelen evenwel onderworpen aan het btw-tarief van 6 % .
B.37.3. In de btw-richtlijn is inderdaad bepaald dat de lidstaten één of twee verlaagde tarieven kunnen toepassen voor goederenleveringen of diensten die tot de in bijlage III genoemde categorieën behoren (artikel 98 van de btw-richtlijn). In bijlage III staat onder punt 3 vermeld : « farmaceutische producten van een soort die gewoonlijk gebruikt wordt voor de gezondheidszorg, het voorkomen van ziekten of voor medische en veterinaire behandelingen, met inbegrip van voorbehoedsmiddelen en producten bestemd voor de hygiënische bescherming van de vrouw ».
Bij zijn arrest van 17 januari 2013, C-360/11, Commissie/Spanje, heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat een verlaagd btw-tarief kan worden toegepast op goederen die aan twee voorwaarden voldoen :
« Ten eerste moet het gaan om ' farmaceutische producten ' en ten tweede moeten deze producten ' gewoonlijk gebruikt worden voor de gezondheidszorg, het voorkomen van ziekten of voor medische en veterinaire behandelingen ' » (punt 39).
Het begrip « farmaceutisch product » in de zin van punt 3 van bijlage III heeft een ruimere betekenis dan het begrip « geneesmiddel » in de zin van artikel 1 van de richtlijn 2001/83/EG van het Europees Parlement en de Raad van 6 november 2001 tot vaststelling van een communautair wetboek betreffende geneesmiddelen voor menselijk gebruik. Als farmaceutische producten worden niet alleen geneesmiddelen bedoeld maar ook andere bereidingen en farmaceutische artikelen, zoals watten, gaas, verband en dergelijke artikelen. Bovendien verwijst punt 3, laatste zin, van bijlage III, naar goederen die niet onder het begrip « geneesmiddel » in de zin van de richtlijn 2001/83/EG kunnen vallen, zoals « voorbehoedsmiddelen en producten bestemd voor de hygiënische bescherming van de vrouw » (ibid., punt 45).
De farmaceutische producten moeten gewoonlijk worden gebruikt voor de gezondheidszorg, het voorkomen van ziekten of voor medische en veterinaire behandelingen, zodat het verlaagde btw-tarief alleen van toepassing kan zijn op eindproducten die rechtstreeks door de eindconsument kunnen worden gebruikt, met uitsluiting van producten die kunnen worden gebruikt bij de vervaardiging van geneesmiddelen, die normaal verder moeten worden verwerkt (ibid., punt 47).
B.37.4. Uit de redactie van artikel 98 van de btw-richtlijn, inzonderheid uit het gebruik van het woord « kunnen », volgt dat de lidstaten niet verplicht zijn een verlaagd btw-tarief toe te passen op de geneesmiddelen en medische hulpmiddelen :
« Het is een mogelijkheid die de lidstaten krijgen, in afwijking van het beginsel dat het normale tarief van toepassing is » (HvJ, 9 maart 2017, C-573/15, Oxycure Belgium, punt 25).
De lidstaten kunnen ervoor kiezen een verlaagd btw-tarief toe te passen op bepaalde farmaceutische producten of specifieke medische uitrusting en tegelijkertijd het normale tarief toepassen op andere dergelijke goederen of uitrusting (ibid., punt 26).
B.37.5. Indien een lidstaat ervoor opteert een verlaagd btw-tarief toe te passen op geneesmiddelen en medische hulpmiddelen in bepaalde gevallen en het normale btw-tarief in andere gevallen, dient te worden nagegaan of voor dat verschil in behandeling een redelijke verantwoording bestaat. Wanneer een lidstaat ervoor kiest gebruik te maken van de mogelijkheid om het verlaagde btw-tarief selectief toe te passen op bepaalde specifieke goederen of diensten die zijn vermeld in bijlage III bij de btw-richtlijn, moet hij het beginsel van de fiscale neutraliteit eerbiedigen (ibid., punt 28), dat zich ertegen verzet dat soortgelijke goederen of diensten, die met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld (ibid., punt 30).
B.37.6. Punt XVII van tabel A « Goederen en diensten onderworpen aan het tarief van 6 pct. » van het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 bepaalt :
« XVII. Geneesmiddelen en medische hulpmiddelen
1°
a) Elke enkelvoudige of samengestelde substantie bedoeld in artikel 1 van de wet van 25 maart 1964 op de geneesmiddelen en geregistreerd als geneesmiddel door de Minister die de Volksgezondheid onder zijn bevoegdheid heeft of waarvoor de vergunning voor het in de handel brengen bedoeld in artikel 1, § 1, eerste lid, 1) van het koninklijk besluit van 3 juli 1969 betreffende de registratie van geneesmiddelen ter kennis is gegeven aan de Minister die de Volksgezondheid onder zijn bevoegdheid heeft.
b) Bloed, bloedplaatjes, plasma en witte en rode bloedlichaampjes bestemd om te worden toegediend aan mens of dier voor therapeutisch of profylactisch gebruik en die niet bedoeld zijn in punt a) hiervoor.
c) Geneesmiddelen voor menselijk en diergeneeskundig gebruik die door de apotheker in zijn officina worden bereid en verkocht.
2° [...]
3° Watten, gaas, verband en dergelijke artikelen (zwachtels, pleisters, enz.), die een geneesmiddel met een bijkomende activiteit ten opzichte van het hulpmiddel bevatten of opgemaakt voor de verkoop in het klein voor geneeskundige of voor chirurgische doeleinden; tassen, dozen, trommels en dergelijke, gevuld met artikelen voor eerste hulp bij ongelukken.
4° Condomen.
5° Steriele hypodermatische wegwerpspuiten bestemd voor de inspuiting van insuline, waarop de daartoe nodige schaalverdeling in internationale insuline-eenheden is aangebracht; steriele wegwerpnaalden voor insuline-pennen.
6° Bloedafnamezakken die anticoagulantia bevatten.
7° Botcement dat antibiotica met een bijkomende activiteit ten opzichte van het hulpmiddel bevat.
8° Steriele visco-elastische substanties uitsluitend bestemd voor humane of veterinaire medische of chirurgische doeleinden ».
Die bepaling maakt geen onderscheid, wat het toe te passen tarief van 6 % betreft, naargelang het concrete gebruik van bedoelde geneesmiddelen en medische hulpmiddelen verband houdt met ingrepen of behandelingen met een therapeutisch karakter, dan wel met ingrepen of behandelingen met een louter esthetisch karakter.
B.37.7. Bijgevolg lijkt een interpretatie mogelijk te zijn waarbij ook de door artsen verstrekte geneesmiddelen en medische hulpmiddelen bij een ingreep of een behandeling met een esthetisch karakter onderworpen zouden zijn aan het btw-tarief van 6 %, zodat het bekritiseerde verschil in behandeling niet zou bestaan.
Het onderzoek van het achtste middel in de zaak nr. 6465 vereist bijgevolg dat voorafgaandelijk de vraag wordt beslecht of artikel 98 van de btw-richtlijn, in samenhang gelezen met de punten 3 en 4 van bijlage III bij die richtlijn, met name uit het oogpunt van het beginsel van de fiscale neutraliteit, al dan niet eraan in de weg staat dat een nationale bepaling een verlaagd btw-tarief toepast op geneesmiddelen en medische hulpmiddelen die worden verstrekt naar aanleiding van een ingreep of een behandeling met een therapeutisch karakter, terwijl geneesmiddelen en medische hulpmiddelen die worden verstrekt naar aanleiding van een ingreep of een behandeling met een louter esthetisch karakter, en daarmee nauw samenhangen, worden onderworpen aan het normale btw-tarief.
B.37.8. Alvorens ten gronde uitspraak te doen over het achtste en het negende middel in de zaak nr. 6465 dient de in het dictum vermelde tweede prejudiciële vraag te worden gesteld aan het Hof van Justitie van de Europese Unie.
2.2.2. De andere middelen of onderdelen van middelen
B.38.1. De verzoekende partijen voeren aan dat het bestreden artikel 110 van de wet van 26 december 2015 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet schendt, aangezien de verpleging in het ziekenhuis, naar aanleiding van een ingreep of behandeling met een esthetisch karakter, btw-plichtig zou zijn, terwijl de verpleging buiten het ziekenhuis, naar aanleiding van een ingreep of behandeling met een esthetisch karakter, niet btw-plichtig zou zijn, zonder dat voor dat verschil in behandeling een redelijke verantwoording bestaat (tweede onderdeel van het enige middel in de zaak nr. 6464).
B.38.2.1. De parlementaire voorbereiding bevestigt dat de verpleegkundige zorg in het kader van een zuiver cosmetische behandeling in het ziekenhuis wordt uitgesloten van de btw-vrijstelling, terwijl de verpleegkundige zorg buiten het ziekenhuis in het kader van eenzelfde cosmetische behandeling vrijgesteld is van btw. Dat verschil in behandeling is, volgens de parlementaire voorbereiding, verantwoord :
« - de prestaties van verpleegkundigen die worden verricht in het ziekenhuis zijn vervat in de algemene ligdagprijs; het is om praktische redenen onmogelijk om de prestaties van de verpleegkundigen uit de algemene ligdagprijs te lichten en als dusdanig vrij te stellen; de prestaties van de verpleegkundigen vormen met andere woorden een onderdeel van de ziekenhuisverpleging en de medische verzorging die in voorkomend geval voor de totale prijs zal worden belast;
- de verpleegkundigen die actief zijn in het ziekenhuis zijn overigens meestal in dienstverband tewerkgesteld. Zij handelen, in tegenstelling tot vele thuisverplegers, dus in ondergeschikt verband zodat de btw-plicht zelfs niet aan de orde is (artikel 4, § 1, van het [BTW-Wetboek]);
- zoals hierboven gezegd, vallen alleen de ingrepen en behandelingen die uitsluitend de verfraaiing of verbetering van het uiterlijk tot doel hebben niet onder het begrip ' medische verzorging '. Het oordeel van de behandelende arts is bepalend of een ingreep of behandeling al dan niet zuiver cosmetisch van aard is. Aan de hand van het medisch dossier in het ziekenhuis is het dan ook perfect mogelijk om de prestaties van verpleegkundigen die worden verstrekt in het ziekenhuis in dat verband te linken aan een al dan niet vrijgestelde ingreep. Dit verband is al veel minder duidelijk in het kader van de nazorg die door verpleegkundigen thuis wordt verstrekt aan de patiënt. Zij hebben immers geen rechtstreekse toegang tot het medisch dossier van de behandelende arts in het ziekenhuis. Zij kunnen derhalve onmogelijk een oordeel in dat verband vellen;
- in principe moet men zich als btw-belastingplichtige identificeren van zodra men de intentie heeft om geregeld belastbare handelingen te stellen; van zodra een verpleegkundige in het kader van de thuisverpleging zou worden geconfronteerd met een patiënt die een zuiver cosmetische (en dus niet vrijgestelde) ingreep heeft ondergaan, zou deze zich dus moeten laten identificeren als btw-belastingplichtige. Het is duidelijk dat dit om praktische redenen niet mogelijk is, te meer omdat de verpleegkundige niet weet of hij in de toekomst nog dergelijke patiënten zal behandelen » (Parl. St., Kamer, 2015-2016, DOC 54-1520/001, pp. 43-44).
B.38.2.2. De beslissing van de btw-administratie nr. E.T.127.740 bevestigt dat standpunt. Zo blijven de thuiszorgprestaties die door andere zorgverleners worden verricht bij een patiënt na de hospitalisatie voor een met btw belaste ingreep of behandeling, volledig vrijgesteld van btw (artikel 44, § 1, 2°, van het BTW-Wetboek).
« Deze andere zorgverstrekkers [...] hebben overigens geen rechtstreekse toegang tot het medisch dossier van de behandelende arts in het erkend ziekenhuis of privé kliniek. Hierdoor is het voor hen zelfs materieel onmogelijk om hun dienstprestaties in verband te brengen met een met btw belaste ingreep of behandeling » (beslissing van de btw-administratie nr. E.T.127.740, nr. 28).
In de beslissing van de btw-administratie nr. E.T.130.999 van 28 november 2016 wordt bovendien verduidelijkt dat, alhoewel zelfstandige verpleegkundigen wel toegang hebben tot het medisch dossier van de patiënt, dit niet tot gevolg heeft dat de medische vrijstelling, op grond van artikel 44, § 1, 1°, tweede lid, van het BTW-Wetboek, niet meer zou gelden voor hen.
B.38.3. Uit het koninklijk besluit van 25 april 2002 betreffende de vaststelling en de vereffening van het budget van financiële middelen van de ziekenhuizen en uit de gecoördineerde wet van 10 juli 2008 op de ziekenhuizen en andere verzorgingsinrichtingen volgt dat de exacte kosten van een dienst, geleverd door een verpleegkundige aan een patiënt, niet bekend zijn, ongeacht of de verleende dienst een esthetische ingreep is of niet.
Onder verpleegdagprijs dient immers te worden verstaan het forfaitaire bedrag dat de kosten dekt van het verblijf en de verzorging in een ziekenhuis, met uitzondering van de geneesmiddelen, de honoraria voor de verstrekkingen en de eventuele supplementen.
De verpleegkundige zorg buiten het ziekenhuis wordt daarentegen gefactureerd per patiënt en per prestatie.
B.38.4. Bij zijn arrest van 10 juni 2010, C-86/09, Future Health Technologies, heeft het Hof van Justitie verduidelijkt dat artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn betrekking heeft op medische diensten die buiten het in artikel 132, lid 1, b), bedoelde kader worden verricht, zowel op het particuliere adres van de zorgverstrekker als thuis bij de patiënt of op elke andere plaats (punt 36).
Derhalve geldt de btw-vrijstelling voor de medische verzorging ongeacht de plaats waar die medische verzorging wordt verstrekt en geldt de btw-plicht voor de medische verzorging bij ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter eveneens ongeacht de plaats waar de medische verzorging plaatsvindt.
B.38.5. Rekening houdend met de rechtspraak van het Hof van Justitie is het verschil in behandeling tussen de medische verzorging buiten het ziekenhuis en de medische verzorging binnen het ziekenhuis, naar aanleiding van een ingreep of behandeling met een esthetisch karakter, in redelijkheid niet verantwoord.
B.38.6. Het tweede onderdeel van het enige middel in de zaak nr. 6464 is gegrond.
B.39.1. De verzoekende partijen voeren aan dat het bestreden artikel 110 van de wet van 26 december 2015 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de artikelen 49 en 56 van het VWEU en met de btw-richtlijn, schendt, doordat het bestreden artikel niet in een btw-vrijstelling zou voorzien voor de ziekenhuisverpleging en medische verzorging die plaatsvindt vóór en na een esthetische behandeling, noch voor de daarmee samenhangende goederenleveringen of diensten, terwijl de artikelen 49 en 56 van het VWEU voorzien in de vrijheid van vestiging en dienstverlening binnen de Europese Unie en artikel 132, lid 1, b) en c), van de btw-richtlijn stelt dat alle lidstaten verplicht zijn in een algemene btw-vrijstelling te voorzien voor de ziekenhuisverpleging en de medische verzorging en niet zou toelaten dat lidstaten voor bepaalde van die handelingen een btw-heffing invoeren (zesde en zevende middel in de zaak nr. 6465).
B.39.2. Rekening houdend met wat is vermeld in B.27.5, namelijk dat, in overstemming met de rechtspraak van het Hof van Justitie, de btw-vrijstelling enkel kan gelden voor medische diensten die als doel de bescherming, met inbegrip van het behoud of herstel, van de gezondheid van de mens hebben, mag de btw-vrijstelling in elke lidstaat enkel gelden voor medische diensten die een therapeutisch doel hebben en niet voor medische diensten met een louter esthetisch doel.
Derhalve valt niet in te zien dat er ten aanzien van behandelingen en ingrepen met een esthetisch karakter een verschil in behandeling zou bestaan tussen de lidstaten, zodat er geen sprake kan zijn van een schending van de artikelen 49 en 56 van het VWEU, noch van de btw-richtlijn.
B.39.3. Bovendien heeft het Hof van Justitie aangaande de toepassing van de btw-richtlijn geoordeeld dat voor de toepassing van de btw elke prestatie normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd, zoals blijkt uit artikel 1, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn, maar dat in bepaalde omstandigheden meerdere formeel onderscheiden prestaties die afzonderlijk kunnen worden verricht en zodoende ieder als zodanig tot belastingheffing of tot vrijstelling kunnen leiden, kunnen worden beschouwd als één enkele prestatie wanneer zij niet zelfstandig zijn. Van één enkele prestatie is, zoals reeds is vermeld in B.36.3, met name sprake wanneer twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige levert of verricht, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één enkele ondeelbare economische prestatie vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn. Dat is ook het geval wanneer een of meer prestaties de hoofdprestatie vormen, terwijl een of meer andere prestaties ondergeschikte prestaties zijn die het fiscale lot van de hoofdprestatie delen. Een prestatie moet met name als ondergeschikt aan een hoofdprestatie worden beschouwd wanneer zij voor de klant geen doel op zich is, maar een middel om optimaal te kunnen gebruikmaken van de hoofdprestatie van de dienstverrichter (HvJ, 8 december 2016, C-208/15, Stock '94, punt 27).
Uit de voormelde rechtspraak kan worden afgeleid dat als het doel van de ingreep of behandeling hetzelfde is, de onderscheiden prestaties aan hetzelfde btw-tarief moeten worden onderworpen, zodat te dezen ook de voor- en de nazorg, als prestaties die verbonden zijn met een esthetische behandeling of ingreep, aan hetzelfde btw-tarief worden onderworpen als de ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter.
B.39.4. Derhalve wordt niet aannemelijk gemaakt dat er ten aanzien van de voor- en nazorg van behandelingen en ingrepen met een esthetisch karakter een verschil in behandeling bestaat tussen de lidstaten, zodat de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de artikelen 49 en 56 van het VWEU en met de btw-richtlijn, niet geschonden zijn.
B.39.5. Het zesde middel in de zaak nr. 6465 is niet gegrond.
B.39.6. Ook voor wat de samenhangende goederenleveringen en diensten betreft, staat vast dat als het doel van de ingreep of behandeling hetzelfde is, de onderscheiden prestaties aan hetzelfde btw-tarief moeten worden onderworpen, waardoor de btw-heffing enkel van toepassing zal zijn op diensten en goederenleveringen die verband houden met, dan wel inherent zijn aan de esthetische ingreep of behandeling die niet beantwoordt aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor terugbetaling overeenkomstig de RIZIV-regeling.
Echter, het niet-opnemen in artikel 44, § 2, 1°, a), van het BTW-Wetboek van de ingevolge artikel 134 van de btw-richtlijn niet-vrijgestelde goederenleveringen en diensten heeft tot gevolg dat het toepassingsgebied van de btw-plicht niet in overeenstemming is met de vereisten van die richtlijn, zodat de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de artikelen 49 en 56 van het VWEU en met de btw-richtlijn, worden geschonden.
B.39.7. Het zevende middel in de zaak nr. 6465 is gegrond, in zoverre voor de samenhangende goederenleveringen en diensten niet in de uitzonderingen is voorzien, zoals is bepaald in artikel 134 van de btw-richtlijn.
B.40.1. De verzoekende partijen voeren een schending aan door artikel 110 van de wet van 26 december 2015 van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de artikelen 49 en 56 van het VWEU en met de btw-richtlijn, doordat patiënten die zijn aangesloten bij een Belgische ziekteverzekering en patiënten die niet zijn aangesloten bij een Belgische ziekteverzekering verschillend worden behandeld voor wat betreft het door hen te betalen btw-tarief op esthetische behandelingen of ingrepen die zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur; enkel de tweede categorie van patiënten zou een btw-heffing van 21 % moeten betalen.
B.40.2. Het nieuwe artikel 44, § 1, 1°, van het BTW-Wetboek voorziet in een principiële btw-vrijstelling voor esthetische handelingen of ingrepen die in de RIZIV-nomenclatuur zijn opgenomen en waarbij de terugbetalingsvoorwaarden zijn vervuld. Immers, de btw-vrijstelling geldt niet voor, enerzijds, niet in de RIZIV-nomenclatuur opgenomen esthetische behandelingen of ingrepen en, anderzijds, wel in de RIZIV-nomenclatuur opgenomen behandelingen en ingrepen maar waarbij de terugbetalingsvoorwaarden niet zijn vervuld.
De opname van een behandeling of een ingreep in de RIZIV-nomenclatuur is van belang om, via de verplichte ziekteverzekering, een volledige of gedeeltelijke terugbetaling te verkrijgen van de medische verzorging, maar betekent niet noodzakelijkerwijs dat de medische verzorging een therapeutisch karakter heeft, zoals is vermeld in B.35.2.
B.40.3. Volgens de Ministerraad dient het bestreden artikel 110 van de wet van 26 december 2015 zo te worden begrepen dat het al dan niet beantwoorden aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor een tegemoetkoming uitsluitend de vraag raakt of behandelingen principieel in aanmerking kunnen komen voor terugbetaling, ongeacht de vraag of de patiënt in kwestie hiervoor concreet in aanmerking komt.
In die interpretatie zou het door de verzoekende partijen opgeworpen verschil in behandeling niet bestaan.
B.40.4. Echter, zoals reeds is vermeld in B.28.6.2 en B.32.2.3, moet uit de artikelen 170, § 2, en 172, tweede lid, van de Grondwet worden afgeleid dat geen enkele belasting kan worden geheven en dat geen enkele vrijstelling van belasting kan worden verleend zonder instemming van de belastingplichtigen, uitgedrukt door hun vertegenwoordigers, en is de fiscale aangelegenheid een bevoegdheid die door de Grondwet aan de wet wordt voorbehouden, waarbij het de wetgever toekomt de essentiële elementen daarvan vast te stellen.
Tot de essentiële elementen van de belasting behoren de aanwijzing van de belastingplichtigen, de belastbare materie, de heffingsgrondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen.
B.40.5. Derhalve kan niet worden aangenomen dat de btw-vrijstelling ook zou gelden voor patiënten zonder Belgische ziekteverzekering voor esthetische behandelingen of ingrepen die zijn opgenomen in de RIZIV-nomenclatuur maar waarbij aan de terugbetalingsvoorwaarden niet is voldaan, zodat het verschil in behandeling wel degelijk bestaat en niet ongedaan gemaakt kan worden door een beroep te doen op een richtlijnconforme interpretatie.
B.40.6. Gelet op hetgeen is vermeld in B.35.3 en rekening houdend met de rechtspraak van het Hof van Justitie, zoals is vermeld in B.27.5, die vereist dat de btw-vrijstelling wordt voorbehouden voor de medische verzorging, is het criterium van onderscheid, te weten het al dan niet beantwoorden aan de terugbetalingsvoorwaarden in de RIZIV-nomenclatuur, niet relevant om het door de wetgever beoogde doel te bereiken.
B.40.7. Het tiende middel in de zaak nr. 6465 is gegrond.
B.41.1. De verzoekende partijen betogen dat het bestreden artikel 110 van de wet van 26 december 2015 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de artikelen 49 en 56 van het VWEU en met de btw-richtlijn, schendt, aangezien daardoor een verschil in behandeling zou worden doorgevoerd tussen patiënten die een esthetische behandeling of ingreep met een esthetisch karakter laten uitvoeren vanwege een fysieke aandoening en patiënten die een esthetische behandeling of ingreep met een esthetisch karakter laten uitvoeren vanwege een psychische aandoening; enkel de eerste categorie van patiënten zou geen btw moeten betalen (elfde middel in de zaak nr. 6465).
B.41.2. Zodra een ingreep een therapeutisch doel heeft, ook al moet het « therapeutisch doel van een dienst [niet noodzakelijkerwijze] bijzonder strikt [...] worden opgevat », namelijk een dienst « die de diagnose, de behandeling en, voor zoveel mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen tot doel » heeft, is die ingreep niet btw-plichtig.
De « loutere subjectieve opvatting van de persoon die een esthetische ingreep ondergaat en die bijvoorbeeld van esthetische dan wel van psychologische aard is, [is] op zich niet beslissend [...] voor de beoordeling of deze ingreep een therapeutisch doel heeft ». Enkel « de omstandigheden [dat] dergelijke ingreep wordt verstrekt of verricht door een medisch bevoegd persoon of dat het doel van deze ingreep door een dergelijke persoon wordt bepaald, [kunnen] een rol [...] spelen bij de beantwoording van de vraag of ingrepen onder het begrip ' medische verzorging ' in de zin van voornoemd artikel 132, lid 1, sub b) en c), vallen » (Parl. St., Kamer, 2015-2016, DOC 54-1520/001, p. 39).
B.41.3. Aangezien de btw-vrijstelling voor medische verzorging enkel kan gelden voor medische diensten met als doel de bescherming, met inbegrip van het behoud of herstel, van de gezondheid van de mens, is het daarbij onbelangrijk of de aandoening die wordt behandeld, fysiek dan wel psychisch van aard is. Zodra een ingreep of een behandeling een therapeutisch doel heeft, is die behandeling of ingreep blijvend van btw vrijgesteld.
Het staat aan de behandelende arts die de ingreep of behandeling uitvoert, in eer en geweten het therapeutische of reconstructieve doel van de ingreep of behandeling te bepalen.
B.41.4. Het elfde middel in de zaak nr. 6465 is niet gegrond.
Wat de handhaving van de gevolgen van de te vernietigen bepalingen betreft
B.42.1. De Ministerraad verzoekt het Hof, in ondergeschikte orde, de gevolgen van de in voorkomend geval te vernietigen bepalingen te handhaven, om de wetgever toe te laten de richtlijn 2006/112/EG verder om te zetten en de in voorkomend geval vast te stellen ongrondwettigheid ongedaan te maken.
B.42.2. Het Hof dient ter zake rekening te houden met de beperkingen die uit het recht van de Europese Unie voortvloeien inzake de handhaving van de gevolgen van nationale normen die dienen te worden vernietigd omdat zij in strijd zijn met dat recht (HvJ, grote kamer, 8 september 2010, C-409/06, Winner Wetten, punten 53-69; HvJ, grote kamer, 28 februari 2012, C-41/11, Inter-Environnement Wallonie en Terre wallonne, punten 56-63).
In de regel kan dit enkel onder de voorwaarden die door het Hof van Justitie in antwoord op een prejudiciële vraag worden vastgesteld. Bijgevolg dient de derde in het dictum vermelde prejudiciële vraag te worden gesteld aan het Hof van Justitie van de Europese Unie.
Om die redenen,
het Hof
stelt aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vragen :
1. Dient artikel 132, lid 1, c), van de richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde aldus te worden geïnterpreteerd dat die bepaling de daarin bedoelde vrijstelling, zowel wat de conventionele als wat de niet-conventionele praktijken betreft, voorbehoudt aan beoefenaars van een medisch of een paramedisch beroep dat onderworpen is aan de nationale wetgeving op de gezondheidszorgberoepen en die beantwoorden aan de bij die nationale wetgeving bepaalde vereisten en dat personen die niet aan die vereisten beantwoorden, maar zijn aangesloten bij een beroepsvereniging van chiropractors of osteopaten en aan de door die vereniging gestelde eisen beantwoorden, daarvan zijn uitgesloten ?
2. Dienen artikel 132, lid 1, b), c) en e), artikel 134 en artikel 98 van de richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, in samenhang gelezen met de punten 3 en 4 van bijlage III bij die richtlijn, met name uit het oogpunt van het beginsel van de fiscale neutraliteit, aldus te worden geïnterpreteerd :
a) dat zij in de weg staan aan een nationale bepaling die voorziet in een verlaagd btw-tarief dat van toepassing is op geneesmiddelen en medische hulpmiddelen die worden verstrekt naar aanleiding van een ingreep of een behandeling met een therapeutisch karakter, terwijl geneesmiddelen en medische hulpmiddelen die worden verstrekt naar aanleiding van een ingreep of een behandeling met een louter esthetisch karakter, en daarmee nauw samenhangen, worden onderworpen aan het normale btw-tarief;
b) dan wel, dat zij een gelijke behandeling van beide voormelde gevallen toestaan of opleggen ?
3. Staat het aan het Hof de gevolgen van de ingevolge B.29, B.32.4, B.34.5, B.35.5, B.38.6, B.39.7 en B.40.7 te vernietigen bepalingen, alsmede die van de bepalingen die in voorkomend geval geheel of gedeeltelijk dienen te worden vernietigd, mocht uit het antwoord op de eerste of de tweede prejudiciële vraag volgen dat zij in strijd zijn met het recht van de Europese Unie, tijdelijk te handhaven teneinde de wetgever in staat te stellen ze in overeenstemming te brengen met dat recht ?
Aldus gewezen in het Nederlands, het Frans en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 28 september 2017.
De griffier,
P.-Y. Dutilleux
De voorzitter,
E. De Groot